KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN

HANDBUCH

HARMONISIERTES RECHNUNGSMODELL

FÜR DIE KANTONE UND GEMEINDEN

HRM2

Veröffentlicht durch die

Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren

KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN

Empfehlung
der Konferenz der Kantonalen
Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren

Die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren empfiehlt den Kantonen und Gemeinden, die vorliegende Fachempfehlung so rasch wie möglich, d.h. innerhalb der kommenden 10 Jahre, umzusetzen.

KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN

Der Präsident:

Christian Wanner
Finanzdirektor
des Kantons Solothurn

KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN

Der Sekretär:

Kurt Stalder

Bern, 25. Januar 2008
Stand 1. Januar 2025

Inhaltsverzeichnis

Einführung | Allgemeiner Rahmen		
Fachempfehlungen	Elemente des Rechnungsmodells	01
	Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung	02
	Kontenrahmen und Funktionale Gliederung	03
	Erfolgsrechnung	04
	Aktive und passive Rechnungsabgrenzung	05
	Wertberichtigungen von Aktiven	06
	Steuererträge	07
	Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen	08
	Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	09
	Investitionsrechnung	10
	Bilanz	11
	Anlagegüter und Anlagebuchhaltung	12
	Konsolidierte Betrachungsweise	13
	Geldflussrechnung	14
	Eigenkapitalnachweis	15
	Anhang zur Jahresrechnung	16
	Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente	17
	Finanzkennzahlen	18
	Vorgehen beim Übergang zum HRM2	19
	Finanzinstrumente	21
Anhänge	Kontenrahmen	A
	Funktionale Gliederung	B
	Finanzkennzahlen : Definition und Berechnung	C
	Auslegungen zu den Fachempfehlungen	D
	Musterfinanzhaushaltgesetz	E
	Änderungen der Fachempfehlungen	F
	Glossar	G
	Abkürzungsverzeichnis	H

Anweisung zum Drucken und zur Aktualisierung des Handbuches

Drucken

Das Layout des Handbuches ist für beidseitiges Drucken vorgesehen. Jedes Kapitel, jede Fachempfehlung und jeder Anhang beginnt auf der Vorderseite. Aus diesem Grund bleibt die letzte Seite einzelner Kapitel leer.

Aktualisierung

Die neuste Version des Handbuches steht auf der Homepage des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (www.srs-cspcp.ch). Das Rechnungs-legungsgremium veröffentlicht ein- oder zweimal pro Jahr einen Newsletter, welche die jüngsten Änderungen des Handbuches enthält. Der Newsletter wird an deren Abonnenten versandt. Jedermann kann jederzeit und kostenlos, über die Homepage des Rechnungslegungsgremiums, Abonnent werden.

Einführung

Das vorliegende Handbuch hebt die Empfehlung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren, welche im Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte von 1981/2[1] enthalten sind, auf. Dieses harmonisierte Rechnungsmodell der ersten Generation (oder HRM1) wurde unter Berücksichtigung der internationalen Standards für den öffentlichen Sektor (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS) und dem neuen Rechnungsmodell des Bundes (NRM) überarbeitet.

Das Ziel des vorliegenden Handbuchs ist die Harmonisierung der Rechnungslegung der öffentlichen Haushalte und anderer öffentlicher Körperschaften der Schweiz[2]. Mit dem harmonisierten Rechnungsmodell der zweiten Generation (oder HRM2), das zum ersten Mal im 2008 veröffentlicht wurde, zeigt es die aktualisierte Version der Fachempfehlungen, die von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren herausgegeben wurden.

Das Handbuch ist in drei Teile gegliedert:

- Der erste Teil ist dem allgemeinen Rahmen des Rechnungsmodells gewidmet. Dieser stellt nochmals die Hauptelemente des Rechnungsmodells HRM1, das 1981/2 veröffentlicht wurde, dar. Er bewertet kurz dieses Modell, im Besonderen unter dem Aspekt der jüngsten Entwicklungen im Bereich der öffentlichen Rechnungslegung. Davon ausgehend, legt er die Ziele für die Entwicklung des harmonisierten Rechnungsmodells fest, aber auch die Kriterien, denen diese Entwicklung Rechnung tragen muss. Er legt insbesondere dar, wie das HRM2 das True and Fair View Prinzip mit den Erfordernissen der Finanzpolitik in Einklang bringt. Er beschreibt die Organisation des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor, welches insbesondere den Auftrag hat, die Harmonisierung, die Vergleichbarkeit und die Transparenz der öffentlichen Rechnungslegung zu fördern.
- Der zweite Teil beinhaltet das Kernstück des Handbuchs, d.h. die Fachempfehlungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren. Jede Fachempfehlung wird durch zusätzliche Erläuterungen, Beispiele und Illustrationen ergänzt. Das Rechnungsmodell umfasst die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung, die Geldflussrechnung und den Anhang (Fachempfehlung 01) Der Abschluss der Erfolgsrechnung erfolgt in zwei Stufen (Fachempfehlung 04). Die erste Stufe zeigt das operative Ergebnis, die zweite Stufe das ausserordentliche Ergebnis; operatives und ausserordentliches Ergebnis ergeben das Gesamtergebnis. Das ausserordentliche Ergebnis erlaubt es, wirklich ausserordentliche Aufwände und Erträge isoliert zu betrachten. Es erlaubt auch,

---

1 Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (1981), *Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte*, Bern : Verlag Paul Haupt. Die französiche Fassung datiert von 1982.

2 Dieses Handbuch verwendet eine Terminologie, welche möglichst auf allen institutionellen Ebenen angewandt werden kann. Aus praktischen Gründen wird manchmal die Terminologie der Kantone gebraucht (Regierungsrat, Grosser Rat, usw.) Natürlich wendet sich dieses Handbuch ebenfalls an andere öffentliche Einheiten und im Besonderen an die Gemeinden. Diese können die Terminologie entsprechend anpassen.

mögliche finanzpolitische Vorgänge auszuweisen (z.B. zusätzliche Abschreibungen des Verwaltungsvermögens, Abtragung des Bilanzfehlbetrags, Einlagen ins Eigenkapital oder Entnahmen aus dem Eigenkapital; Fachempfehlung 17). Eine systematische und konsequente Abgrenzung der Aktiven und Passiven wird empfohlen (Fachempfehlung 05). Das Gleiche gilt für die Bildung und Auflösung von Rückstellungen (Fachempfehlung 09). Es wird kein Grenzbetrag vorgeschrieben, ab welchem eine Ausgabe für eine Anlage mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer in der Investitionsrechnung verbucht werden muss. Jedes öffentliche Gemeinwesen legt seinen eigenen Grenzbetrag nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit fest (Fachempfehlung 10). Die Sachanlagen des Verwaltungsvermögens werden bei der Ersterfassung zum Anschaffungswert bewertet und danach nach ihrer Nutzungsdauer abgeschrieben. Aus diesem Grund muss eine Anlagenbuchhaltung eingeführt werden (Fachempfehlung 12). Die Aktiven des Finanzvermögens werden bei der Ersterfassung zu ihrem Anschaffungswert bewertet. Danach wird periodisch eine Wertberichtigung auf der Basis des Verkehrswertes vorgenommen (Fachempfehlungen 06 und 12). Zur Schaffung eines finanziellen Gesamtüberblicks über alle mit dem öffentlichen Gemeinwesen verflochtenen Einheiten, ist ein Beteiligungsspiegel im Anhang auszuweisen, falls keine Konsolidierung vorgenommen wird (Fachempfehlung 13). Der Anhang der Jahresrechnung enthält die Geldflussrechnung, einen Eigenkapitalnachweis, einen Anlagenspiegel, einen Rückstellungsspiegel und die Finanzkennzahlen (Fachempfehlungen 14, 15, 16 und 18). Beim Übergang vom HRM1 zum HRM2 muss das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden. Das Finanzvermögen hingegen muss auf der Basis der Verkehrswerte neu bewertet werden (Fachempfehlung 19). Die Nummerierung des Kontenplans sieht vier Stellen vor, wobei die drei ersten mit dem Kontenplan des Bundes übereinstimmen. Die Funktionale Gliederung wird angepasst, um der Weiterentwicklung der öffentlichen Tätigkeit, den internationalen Anforderungen und dem Informationsbedarf für den Finanzausgleich gerecht zu werden (Fachempfehlung 03).

Diese Fachempfehlungen stellen Minimalstandards dar, welche alle öffentlichen Gemeinwesen einhalten müssen. Jede Abweichung muss zwingend im Anhang ausgewiesen werden.

– Der dritte Teil enthält verschiedene Anhänge. Diese Anhänge präzisieren und vervollständigen die Fachempfehlungen. Insbesondere der Kontenplan und die Funktionale Gliederung werden detailliert dargestellt. Der dritte Teil enthält ebenfalls die Details zur Berechnung der Finanzkennzahlen und die vom Schweizerischen Rechnungslegungsgremium des öffentlichen Sektors ausgearbeiteten Auslegungen zu den Fachempfehlungen. Man findet ebenfalls den zeitlichen Ablauf der Änderungen der Fachempfehlungen seit ihrer Veröffentlichung im 2008.

Allgemeiner Rahmen

Zielsetzungen für die Weiterentwicklung des harmonisierten Rechnungsmodells

Folgende Gründe sprechen für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung:

- *Koordinierte Finanzpolitik:* Die Vergleichbarkeit der öffentlichen Rechnungen vereinfacht eine koordinierte Finanzpolitik der Kantone und Gemeinden. Für die Koordination der Finanzpolitik ist es von entscheidendem Vorteil, wenn Grundelemente wie z.B. der Kontenrahmen einheitlich definiert sind. Für die Kantone bedeuten einheitliche Systeme, in Zusammenarbeit mit den Gemeinden, eine konsolidierte Sichtweise einnehmen zu können.
- *Finanzausgleich:* Der interkantonale und der innerkommunale Finanzausgleich benötigen vergleichbare Daten aus den verschiedenen öffentlichen Gemeinwesen, da sonst die Berechnungsgrundlagen nicht übereinstimmen. Insbesondere sind verschiedene Mechanismen des Neuen Finanzausgleichs (NFA) (inkl. interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich) auf vergleichbare Daten angewiesen.
- *Transparenz:* Unterschiede in der Finanzpolitik der Kantone und Gemeinden sollten für die Bürgerinnen und Bürger, für den Bund, für die Politik und für die Forschung transparent sein. Wenn die Rechnungen sich nicht entsprechen, ist es nicht möglich, die Finanzpolitik in verschiedenen Kantonen und Gemeinden zu vergleichen.
- *Finanzstatistik:* Die Qualität der Daten für die Finanzstatistik kann durch eine Harmonisierung der Rechnungslegung entscheidend verbessert werden. Dies erlaubt einerseits eine präzisere und ursachengerechtere Finanzpolitik des Bundes, nützt aber auch anderen Bereichen, welche die Daten der Finanzstatistik nutzen, z.B. bei der Erstellung der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung oder der finanzwissenschaftlichen Forschung. Bei standardisierten Rechnungssystemen kann zudem die Erhebung der Daten schneller und effizienter vor sich gehen, was zu Kosteneinsparungen führt.

Kriterien für die Weiterentwicklung des harmonisierten Rechnungsmodells

Das öffentliche Rechnungswesen unterscheidet sich in verschiedener Hinsicht vom privatwirtschaftlichen. Kreditrecht und direkt-demokratische Rechte, um nur zwei Elemente zu erwähnen, sind im letzteren unbekannt. Es existieren somit besondere Rahmenbedingungen für die Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens, welche sich aus dem Adressatenkreis und den zu übernehmenden Aufgaben ergeben. Das öffentliche Rechnungswesen hat einen internen und einen externen Adressatenkreis. Der interne Adressatenkreis kennt folgende Organe:

- Führungsorgane in der Linie;
- zentrale Stabsstellen;
- Finanzkontrollorgane;
- parlamentarische Instanzen.

Der externe Adressatenkreis kennt folgende Interessierte:

- breite Öffentlichkeit;
- Aufsichtsorgane oberer Gebietskörperschaften;
- übergeordnete Bewilligungsinstanzen;
- Gebietskörperschaften der gleichen Ebene;
- allgemeine volkswirtschaftliche Dienste;
- Gläubiger;
- Kapitalmarkt;
- Rating-Agenturen;
- internationale Institutionen.

Alle diese Adressaten müssen bei der Ausgestaltung der Weiterentwicklung des HRM1, möglichst differenziert, berücksichtigt werden.

Aufgrund des ausgeprägten Föderalismus und der ausgebauten direkt-demokratischen Rechte in der Schweiz weist das schweizerische öffentliche Rechnungswesen spezifische Funktionen auf, welche im Ausland so nicht zu finden sind. Folgende Funktionen kristallisieren sich heraus:

- *Grundlage zur Umsetzung des Finanz- und Kreditrechts*: Nur Budget und Sonderkreditbeschlüsse ermächtigen zu einer Mittelverwendung. Die Verwaltung ist kreditgebunden, d.h. jeder Kredit ist nur für jenen Zweck zu verwenden, für den er bewilligt wurde. In der Rechnungslegung sind die Krediteinhaltung und die zweckmässige Mittelverwendung nachzuweisen. Daher ist der Grundsatz der Spezifikation, welcher im HRM existiert, von Bedeutung. Das HRM hat hier eine eher enge Auslegung, während das NPM diese Grundsätze sehr weit auslegt.

- *Grundlage für die finanzwirtschaftliche Haushaltsteuerung*: Instrumente wie Finanz- und Aufgabenpläne, Schuldenbremsen und Kennzahlensysteme helfen den zuständigen Stellen, den Haushalt sinnvoll zu steuern und eine zu hohe Verschuldung zu verhindern. Die Daten stammen aus dem öffentlichen Rechnungswesen. Die Zahlen müssen daher zuverlässig und unverfälscht sein. Unzweckmässige Folgen wie Steuererhöhungen, Ausgabenkürzungen usw. können sich ergeben, wenn die Daten nicht angemessen dargestellt werden.
- *Betriebswirtschaftliches Steuerungsinstrument*: Bereits das HRM1 hat mit den internen Verrechnungen und den Spezialfinanzierungen annäherungsweise eine Kostenrechnung ermöglicht. Das NPM legt das Schwergewicht auf den betriebswirtschaftlichen Ansatz; es sieht eine ausgebaute Kosten- und Leistungsrechnung vor. Die Kombination zwischen finanzwirtschaftlicher Steuerung und betriebswirtschaftlichem/leistungsorientiertem Ansatz ist komplex. Umso wichtiger ist es, dass beide Funktionen bei der Weiterentwicklung des Rechnungswesens berücksichtigt werden.
- *Grundlage für die volkswirtschaftliche Analyse*: Staatsausgaben und Staatseinnahmen sind ein bedeutender Bestandteil der volkswirtschaftlichen Gesamtrechung. Staatsquote, Steuerquote, Defizitquote, Verschuldungsquote, Investitionsquote und Ausgabenzuwachsrate sind wichtige Kerninfomationen z.B. zur Beurteilung der Einhaltung der Maastricht-Kriterien. Eine Herausforderung im föderalen Staat ist die koordinierte volkswirtschaftliche Steuerung, da die notwendigen Daten nicht überall auf die gleiche Art und Weise erhoben werden. Daher ist die Harmonisierung besonders wichtig.
- *Grundlage für die statistische Analyse*: Das öffentliche Rechnungswesen ist die Basis der Finanzstatistik. Das HRM2 hat mit der Artengliederung und der funktionalen Gliederung stark darauf Rücksicht genommen. Das NPM hat zu einer Qualitätseinbusse bei der Finanzstatistik geführt (starke Komprimierung der Daten, Flucht aus dem Budget, Produktegruppen ohne Bezug zur funktionalen Gliederung). Die Finanzstatistik ist wichtig für volkswirtschaftliche Analysen, Zeitreihenvergleiche und für Vergleiche (*Benchmarking*). Die Finanzstatistik muss den neuen Verhältnissen angepasst werden, und ihre Bedürfnisse sind im HRM2 zu beachten.
- *Instrument zum Gläubigerschutz*: Das HRM1 legte das Schwergewicht auf die Laufende und die Investitionsrechnung sowie auf den Selbstfinanzierungsgrad. Die Gläubiger legen das Schwergewicht auf die Bilanzanalyse. Wichtig sind auch die „Konzernbeteiligungen“ und die Eventualverbindlichkeiten. Rating-Agenturen und weitere Instanzen haben Bonitätsklassifizierungen für viele Körperschaften vorgenommen.

Aus diesen Adressatenkreisen und den sich daraus ergebenden vielfältigen Funktionalitäten des öffentlichen Rechnungswesens ergeben sich folgende Kriterien für die Weiterentwicklung des harmonisierten Rechnungsmodells:

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

Überbrückung des Zielkonflikts „True and Fair View“ / Finanzpolitik

Das Prädikat einer Rechnungsablage nach IPSAS unter dem Gesichtspunkt von „True and Fair View“ kann nur bei vollständiger Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards erfüllt werden. „True and Fair View“ bezeichnet ein Prinzip, welches die Vermittlung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Finanzlage durch die finanzielle Berichterstattung verlangt. Das Spannungsfeld zwischen HRM2 und „True and Fair View“ besteht in der unterschiedlichen Zielsetzung, welche sich in der unterschiedlichen Sichtweise des Eigenkapitals äussert. Die Frage, wie das Vermögen –und damit indirekt über das Ausmass der stillen Reserven auch das Eigenkapital– des Staates bewertet werden soll, bleibt bis heute unbeantwortet. Im Gegensatz zum HRM2 erlauben die IPSAS-Normen nicht, das Vermögen unterzubewerten.

Die Finanzpolitik hat bisher in vielen Körperschaften Reserven in Form von hohen Abschreibungen auf das Verwaltungsvermögen gebildet, ohne diese gesondert auszuweisen. Nach dem Verständnis des HRM1 und des schweizerischen Finanzrechts kann Verwaltungsvermögen nicht realisiert werden, d.h. es kann nicht darauf zurückgegriffen werden, solange es für die öffentliche Aufgabenerfüllung benötigt wird. Deshalb kann bei solchen Reserven des Verwaltungsvermögens nicht von „stillen Reserven“ wie in einem privaten Unternehmen die Rede sein. Um dennoch den Nachteil der Intransparenz solcher Reserven (z.B. in Form von zusätzlichen Abschreibungen) zu mildern, sind sie neu nach HRM2 in der Erfolgsrechnung und der Bilanz sowie im Anhang offen zu legen.

In der Privatwirtschaft ist die bewusste Bildung von stillen Reserven mittlerweile nicht mehr gebräuchlich, denn auf diese Art können hohe Gewinne versteckt werden. Wie oben erläutert, sind stille Reserven auch bei den schwer zu bestimmenden immateriellen Vermögenswerten verboten. Man strebt die wahrheitsgetreue Darstellung der Finanzlage in allen Bereichen an.

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor

Mit der Schaffung des schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) im 2008 soll das Ziel verfolgt werden, die einheitliche, vergleichbare und transparente Rechnungslegung der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz zu fördern.

Die neuen Rechnungslegungsnormen NRM und HRM2 waren für Bund, Kantone und Gemeinden mit grossen Veränderungen verbunden. Insbesondere im Zusammenhang mit der Umstellung auf neue Bewertungs- und Abschreibungsmethoden dürften sich in der Praxis zahlreiche Fragen ergeben. Das Rechnungslegungsgremium hat vorab die Aufgabe, Empfehlungen für die sich stellenden Fragen zu erarbeiten.

Das Rechnungslegungsgremium soll die Tendenzen bei der Umsetzung der Empfehlungen beobachten. Regelmässig sollte ein Bericht über den Stand der Umsetzung der Empfehlungen verfasst werden. Die Koordination des Standpunktes der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz ist von grosser Bedeutung vor allem mit Blick auf die Mitgliedschaft der Schweiz im IPSAS-Board.

Das Rechnungslegungsgremium muss auch die Entwicklung der Buchführungsnormen für die Privatwirtschaft in der Schweiz und im Ausland beobachten und nötigenfalls die Empfehlungen entsprechend anpassen. In der Schweiz befasst sich die „Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung“ (FER) mit der Weiterentwicklung von Rechnungslegungsstandards für in der Schweiz domizilierte Unternehmen. Nebst den Fachempfehlungen der FER ist auch die Weiterentwicklung der *International Financial Reporting Standards* (IFRS) mitzuberücksichtigen, und zwar mit der Zielsetzung, dass die Rechnungslegung der öffentlichen Hand und der Privatunternehmen bis zu einem gewissen Grad angeglichen wird.

Des Weiteren muss das Rechnungslegungsgremium die Anforderungen der internationalen finanzstatistischen Standards berücksichtigen. Es handelt sich insbesondere um das Statistiksystem des internationalen Währungsfonds-IWF (Government Finance Statistics Manual - GFSM) und dasjenige der Europäischen Union (Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen - ESVG).

Fachempfehlung 01
Elemente des Rechnungsmodells

Empfehlung

1 Die Hauptelemente des Rechnungsmodells sind die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung, die Geldflussrechnung und der Anhang.

2 Die Bilanz zeigt die Vermögenslage auf.

3 Die Erfolgsrechnung zeigt die Aufwand- und Ertragslage auf.

4 Die Investitionsrechnung stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber.

5 Die Geldflussrechnung gibt Einsicht in die Liquiditätsverhältnisse und die Veränderung der Kapital- und Vermögensstruktur.

6 Der Anhang enthält

- **die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze, insbesondere, wenn diese vom HRM2 abweichen;**
- **Erläuterungen zur Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Bilanz und Geldflussrechnung;**
- **den Eigenkapitalnachweis;**
- **weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage sowie der Risikosituation wichtig sind.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

7 Die Hauptelemente des HRM2 bilden zusammen die Jahresrechnung.

8 *Unterschied zum HRM1*: Das Rechnungsmodell HRM1 weist als Hauptelemente die drei Teile Bestandesrechnung, Laufende Rechnung und Investitionsrechnung auf (siehe Abbildung 01-1 weiter vorne). Das HRM1 wird im HRM2 um eine Geldflussrechnung, einen gestuften Erfolgsausweis, als Teil der Erfolgsrechnung sowie um einen wesentlich ausgebauten Anhang (u.a. mit einem detaillierten Eigenkapitalnachweis) erweitert (siehe Abbildung 01-1). Dies dient der Verbesserung der Information, der Erhöhung der Transparenz und ergibt eine präzisere Sicht auf die Vermögens- und Ertragslage.

Zu Ziffer 2

9 In der Bilanz werden die Aktiven (Vermögen) und die Passiven (Fremdkapital und Eigenkapital) einander gegenübergestellt. (Siehe auch Fachempfehlung 11 betreffend die Bilanz).

10 *Unterschied zum HRM1*: Im HRM1 hiess die Bilanz „Bestandesrechnung“. Die Grundstruktur (Vermögenswerte auf der einen Seite, Fremdkapital und Eigenkapital auf der andern Seite) ist gleich geblieben. Die Sachgruppen „Verpflichtungen für Sonderrechnungen“ und „Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen“ sind aufgehoben. Diese Posten werden neu auf andere Sachgruppen aufgeteilt (siehe Fachempfehlung 03 betreffend den Kontenrahmen und die funktionale Gliederung).

Zu Ziffer 3

11 Die Erfolgsrechnung ist zweistufig aufgebaut (siehe auch Fachempfehlung 04 betreffend die Erfolgsrechnung).

12 *Unterschied zum HRM1*: Die „Laufende Rechnung“ des HRM1 wird im HRM2 durch die zweistufige Erfolgsrechnung ersetzt. Die Verwaltungsrechnung, als Zusammenfassung von „Laufender Rechnung“ und Investitionsrechnung, existiert im HRM2 nicht mehr.

Zu Ziffer 4

13 Ziffer 4 nennt die Bestandteile der Investitionsrechnung: Investitionsausgaben und Investi-tionseinnahmen. Investitionsausgaben sind definiert als Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, welche aktiviert werden. Die entsprechenden Einnahmen werden als Investitionseinnahmen bezeichnet. [1]

14 *Unterschied zum HRM1*: Die Definition im HRM1 ist leicht anders formuliert: „Als Investitionen werden alle Ausgaben für den Erwerb von Vermögenswerten durch das jeweilige öffentliche Gemeinwesen verstanden. Sie ermöglichen eine neue bzw. erhöhte Nutzung in quantitativer oder qualitativer Hinsicht über mehrere Jahre. Die Begriffsbestimmung gilt nicht nur für die Eigeninvestitionen, sondern auch für die Investitionsbeiträge.“ Im HRM2 wird der unbestimmte Begriff „neue bzw. erhöhte Nutzung“ nicht mehr verwendet. Die Aufteilung in eigene und subventionierte Vermögenswerte fällt weg zugunsten einer genaueren Aufzählung der Bestandteile der Investitionsrechnung (siehe Fachempfehlung 10 betreffend die Investitionsrechnung).

Zu Ziffer 5

15 Die Geldflussrechnung stellt den Geldfluss aus operativer Tätigkeit (Erfolgsrechnung bereinigt um liquiditätsunwirksame Vorgänge), den Geldfluss aus Investitionstätigkeit (Investitionsrechnung), den Geldfluss aus Anlagentätigkeit und den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit gestuft dar (siehe Fachempfehlung 14 betreffend die Geldflussrechnung).

16 *Unterschied zum HRM1*: Im HRM1 existierte keine umfassende Geldflussrechnung.

---

[1] Die Vorgänge in der Investitionsrechnung werden definitionsgemäss als Einnahmen und Ausgaben bezeichnet. In Fachempfehlung 05 werden zeitliche Abgrenzungen nicht nur für die Erfolgsrechnung, sondern auch für die Investitionsrechnung verlangt (vgl. auch Bemerkungen in Fachempfehlung 05, Ziffer 1).

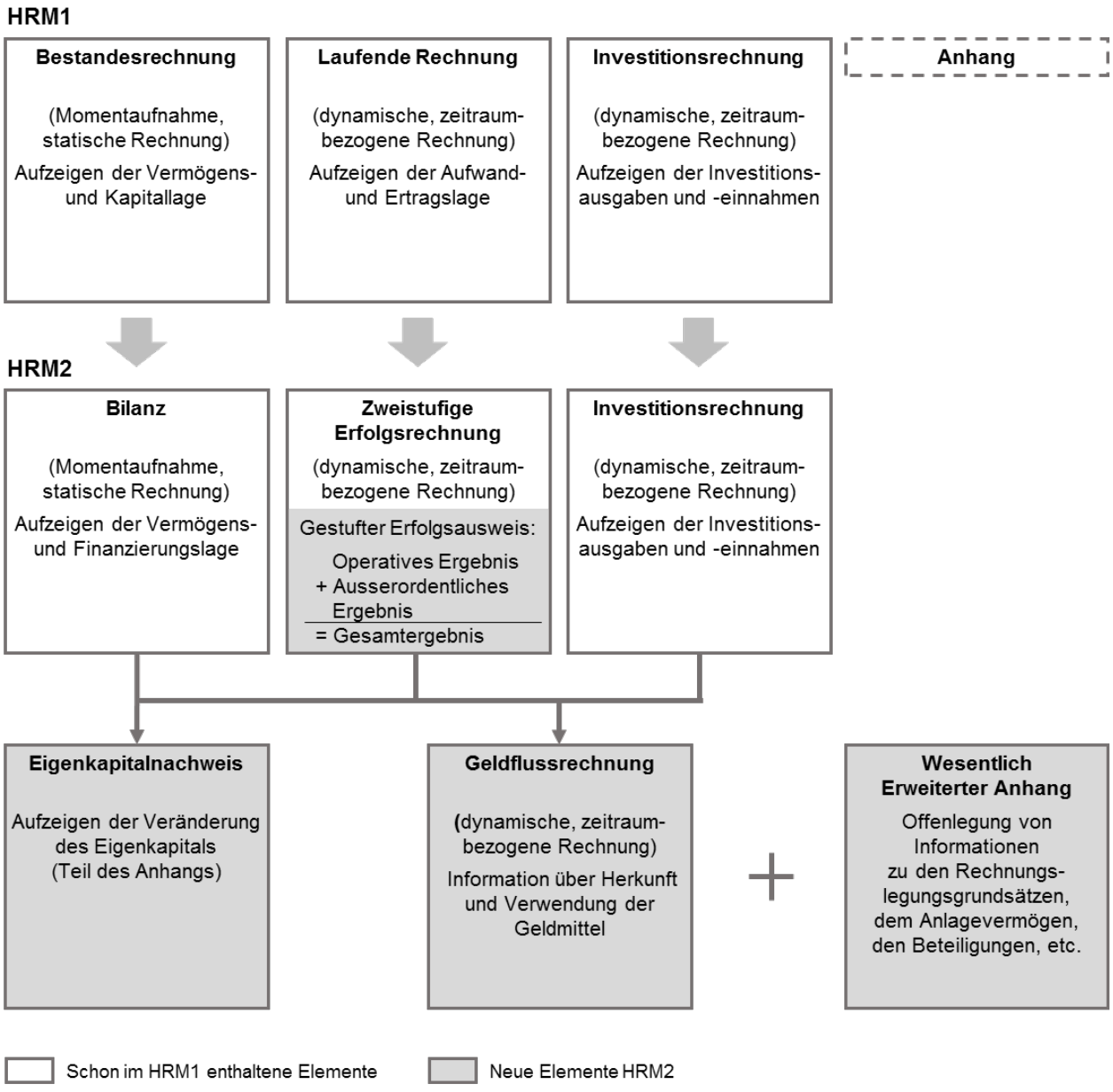
Zu Ziffer 6

17 Der Grossteil des Anhangs besteht aus Zusatzinformationen. Zu diesen gehören der Eigenkapitalnachweis, der Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, der Rückstellungsspiegel und der Anlagenspiegel (siehe Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung).

18 *Unterschied zum HRM1*: Im HRM1 war ein Anhang vorgesehen, der Elemente wie den Vermögens- und Schuldenausweis, ein Verzeichnis der Verpflichtungskredite, eine konsolidierte Rechnung, einen Finanzierungsausweis usw enthalten sollte. Der Anhang wird im HRM2 noch weiter ausgebaut.

Beispiele und Illustrationen

Abbildung 01-1 Vergleich HRM1 und HRM2



Fachempfehlung 02
Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung

Empfehlung

1 **Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.**

2 **Das HRM1 wird ersetzt. Die Rechnungslegung richtet sich inskünftig nach dem HRM2. Abweichungen von diesem Standard sind im Anhang zur Jahresrechnung anzugeben und zu begründen. Das HRM2 wird sich allerdings weiterentwickeln. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, das Bund und Kantone eingesetzt haben, soll die Weiterentwicklung koordinieren und periodisch ergänzende Empfehlungen abgeben.**

3 **Die Rechnungslegung richtet sich nach den Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung, der Fortführung, der Wesentlichkeit, der Verständlichkeit, der Zuverlässigkeit, der Vergleichbarkeit und der Stetigkeit.**

4 **Gemäss dem Grundsatz der Bruttodarstellung sind Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.**

5 **Gemäss dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen, in welcher sie verursacht werden. Die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip.**

6 **Gemäss dem Grundsatz der Fortführung ist bei der Rechnungslegung von einer Fortführung der Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft auszugehen.**

7 **Gemäss dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind sämtliche Informationen für den Nutzer offen zu legen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Nicht relevante Informationen sollen ausgelassen werden.**

8 **Gemäss dem Grundsatz der Verständlichkeit müssen die Informationen klar und verständlich sein.**

9 **Gemäss dem Grundsatz der Zuverlässigkeit sollen die Informationen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden (Vollständigkeit).**

10 **Gemäss dem Grundsatz der Vergleichbarkeit sollen die Rechnungen des öffentlichen Gemeinwesens und der Verwaltungseinheiten sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.**

11 Gemäss dem Grundsatz der Stetigkeit sollen die Grundsätze der Rechnungslegung soweit als möglich und über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

12 Ziffer 1 regelt grundsätzlich die Art und Weise, wie ein Rechnungsabschluss der öffentlichen Hand präsentiert werden soll. Damit wird der Zweck der Rechnungslegung definiert. Die Präsentation soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage möglichst weitgehend entspricht. Dieses grundsätzliche Prinzip ist an das „True and Fair View-Prinzip" der IPSAS-Normen angelehnt.

13 Aus der teilweisen Übernahme des „True and Fair View-Prinzips" der IPSAS-Normen (siehe Ziffer 15 Unterschiede zu IPSAS) ergeben sich nachstehende Folgen:

- Die Bildung von stillen Reserven über zusätzliche Abschreibungen, Einlagen in Vorfinanzierungen u.a. ist im Anhang auszuweisen. Wesentliche Konti der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung wie Personalaufwand, Transfers, Abschreibungen oder Finanzaufwand, sowie Investitionsausgaben, Investionsbeiträge usw. sind im Anhang zu erläutern.
- Bewertungen und Abschreibungen richten sich nach der betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauer.
- Das Finanzvermögen wird zu Verkehrswerten bewertet; vorbehalten bleiben anderweitige Fachempfehlungen zu einzelnen Positionen des Finanzvermögens (siehe auch Fachempfehlung 11 betreffend die Bilanz).
- Die Bildung von Rückstellungen und die Auflösung nicht beanspruchter Rückstellungen sind über die Erfolgsrechnung zu buchen (siehe auch Fachempfehlung 04 betreffend die Erfolgsrechnung). Die Beanspruchung von Rückstellungen wird über die Erfolgsrechnung gebucht (vgl. Beispiel Tabelle 09-1 der Fachempfehlung 09).
- Rechnungsabgrenzungen, d.h. die richtige Abgrenzung von Aufwänden und Erträgen zwischen aufeinanderfolgenden Perioden, werden konsequent vorgenommen. Diese haben entsprechende Auswirkung auf die Erfolgsrechnung (siehe auch Fachempfehlung 05 betreffend die aktiven und passiven Rechnungsabrenzungen).
- Der Anhang der Jahresrechnung legt die Bewertungs- und Abgrenzungsgrundsätze offen und erläutert wesentliche Bilanz- und Erfolgskonti. Er enthält zudem wichtige ergänzende Elemente wie den Eigenkapitalnachweis, den Anlagenspiegel, die Eventualverbindlichkeiten sowie die Liste der offenen Verpflichtungskredite. Zudem sind im Anhang die wichtigen Finanzdaten von Beteiligungen (siehe auch Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung) auszuweisen.

- Die vollständige Geldflussrechnung erlaubt eine Sicht auf die Liquiditätsentwicklung, die Investitionsvorgänge sowie die Finanzierungsmassnahmen (siehe auch Fachempfehlung 14 Geldflussrechnung).
- Zudem beinhaltet die Jahresrechnung einen gestuften Erfolgsausweis, mittels dem ein operatives und ein ausserordentliches Ergebnis aufgezeigt werden können (siehe auch Fachempfehlung 04 betreffend die Erfolgsrechnung).

14 *Unterschied zum HRM1*: Im HRM1 war der Zweck der Rechnungslegung in Art. 9 (Grund-sätze) Mustergesetz HRM1 wie folgt definiert: „Die Rechnungslegung vermittelt eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Haushalt, das Vermögen und die Schulden. Zu diesem Zweck werden die Finanzplanung, der Voranschlag, die Bestandesrechnung, die Verwaltungsrechnung, die Verpflichtungskreditkontrolle und die Finanzstatistik geführt." Das HRM1 spricht also nicht von der „tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage", sondern definiert die Rechnungslegung als eine Übersicht, welche nach den Grundsätzen der Klarheit, Vollständigkeit und wahrheitsgetreuen Darstellung erstellt werden soll. Dabei ist anzumerken, dass der Begriff „wahrheitsgetreue Übersicht" weniger klar ist als der Begriff „tatsächliche Verhältnisse". Des Weiteren sollten diese Ziele, welche eigentlich nicht direkt zum Rechnungsabschluss gehören, auch durch die Finanzplanung, das Budget, die Verpflichtungskreditkontrolle und die Finanzstatistik erreicht werden. Das HRM1 ist somit eher finanzpolitisch ausgerichtet. Im HRM2 hingegen erhalten die Haushaltsführung, die Budgetierung, die Rechnungslegung und die Buchführung in der Form von Grundsätzen, welche präzisere Definitionen beinhalten, einen anderen Charakter.

Materiell bringt das HRM2 gegenüber dem HRM1 einige weitere wesentliche Änderungen, wie die Unterscheidung von Spezialfinanzierungen im Eigenkapital und solchen im Fremdkapital, die Verbuchung des baulichen Unterhalts des Finanzvermögens im Finanzaufwand, die Abschreibung der Investitionsbeiträge im Transferaufwand, die Wertberichtigungen auf Forderungen, die Neubewertung des Finanzvermögens.

15 *Unterschied zu den IPSAS-Normen*: Die Formulierung ist ähnlich wie bei den IPSAS-Normen, weist jedoch Freiheitsgrade auf (vgl. auch FHG Bund). Das Prädikat einer Rechnungsablage unter dem Gesichtspunkt „True and Fair View" kann nur bei vollständiger Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards erteilt werden. Da gewisse Abweichungen unumgänglich sind, wird die Definition der IPSAS-Normen nicht eins zu eins übernommen, sondern folgende Formulierung gewählt: „Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht." Damit wird wie in Art. 47 des FHG des Bundes ein Zielzustand beschrieben. Die IPSAS-Normen sprechen hingegen von „vermittelt eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung". Somit kommt Ziffer 1 dem Grundgedanken der IPSAS-Normen möglichst nahe, ohne dass damit Abweichungen davon verunmöglicht würden.

Zu Ziffer 2

16 Die Rechnungslegung soll prinzipienbasiert sein, d.h. sie soll sich nach diesem allgemein anerkannten Standard richten.

Zu Ziffer 3

17 In Ziffer 3 werden die Rechnungslegungsgrundsätze aufgezählt. Daneben beinhaltet das HRM2 auch Haushaltsführungs-, Budgetierungs- und Buchführungsgrundsätze. Diese werden klar auseinander gehalten.

18 Die Grundsätze der Bruttodarstellung, Periodenabgrenzung und das Fortführungsprinzip bilden die grundsätzlichen Postulate der Rechnungslegung, während die Grundsätze der Wesentlichkeit, Verständlichkeit, Zuverlässigkeit, Vergleichbarkeit und Stetigkeit die qualitativen Charakteristiken der Rechnungslegung darstellen.

19 *Unterschied zum HRM1*: Im HRM1 wurde nicht klar zwischen Rechnungslegungs-, Buchführungs-, Haushaltsführungs- und Budgetierungsgrundsätzen unterschieden. Es gab lediglich Grundsätze der Haushaltsführung und Grundsätze der Rechnungslegung. Die Rechnungslegungsgrundsätze bestanden aus dem Zweckartikel (Vgl. Ziffer 1) und den Grundsätzen der Jährlichkeit, Vollständigkeit, Klarheit, Genauigkeit, Wahrheit, Brutto- und Sollverbuchung sowie der qualitativen, quantitativen und zeitlichen Spezifikation der im Voranschlag eingestellten Beträge und der Vorherigkeit des Voranschlags.

Zu Ziffer 4

20 Der Grundsatz der Bruttodarstellung existiert auch bei der Budgetierung. Alle Aufwände und Erträge sind in voller Höhe abzubilden, da sonst die Darstellung verzerrt werden kann. Die Nettobeträge zeigen nicht unbedingt an, wie umfangreich ein Projekt in Wirklichkeit ist. Unterschieden werden muss dieser Grundsatz von der Brutto- oder Nettomethode zur Ermittlung des Kredites beim Finanzreferendum. Hier kann unter gewissen Bedingungen die Nettosumme berücksichtigt werden. Ein Verpflichtungskredit kann als Saldo zwischen Ausgaben und Einnahmen beschlossen werden, wenn die Beiträge Dritter in ihrer Höhe rechtskräftig zugesichert sind oder wenn er vorbehältlich bestimmter Leistungen Dritter bewilligt wird.

Zu Ziffer 5

21 Der Grundsatz der Periodenabgrenzung besagt, dass Beträge der richtigen Rechnungsperiode zuzurechnen sind, sonst können die einzelnen finanziellen Vorfälle nicht in ihrer vollen Tragweite erfasst werden. Ein Betrag dem falschen Jahr zuzurechnen, verstösst dies gegen das „True and Fair View-Prinzip“.

22 *Unterschied zum HRM1*: Die Periodenabgrenzung wird im HRM1 nicht explizit genannt. Sie ist aber ein impliziter Grundsatz des Rechnungsmodells. Erwähnt wird das Prinzip der Jährlichkeit, welches ein Teilaspekt der Periodenabgrenzung ist, wie das Prinzip der Sollverbuchung, das einen weiteren Teilaspekt darstellt.

Zu Ziffer 6

23 Das Fortführungsprinzip bedeutet, dass man davon ausgeht, dass das Staatswesen auf Dauer weitergeführt wird. Bei Fusionen von Gemeinden erfasst man die Informationen so, als würde die Gemeinde weiterhin in der bekannten Form bestehen, bis die Fusion vollständig abgeschlossen ist und ein neues Rechnungssystem installiert wird.

24 *Unterschied zum HRM1*: Das HRM1 ging ebenfalls vom Fortführungsprinzip aus. Es wurde jedoch nicht explizit erwähnt.

Zu Ziffer 7

25 Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist Bestandteil des Erfordernisses nach Relevanz der Informationen. Informationen sind wesentlich, wenn ihr Vorhandensein, ihr Fehlen, ihre Korrektur, ihre fehlerhafte Darstellung die Entscheidung des Nutzers beeinflussen können.

26 *Unterschied zum HRM1*: Der Grundsatz der Wesentlichkeit existierte im HRM1 nicht.

Zu Ziffer 8

27 Der Grundsatz der Verständlichkeit verlangt, dass Informationen klar und nachvollziehbar sein sollen. Es sollte also nicht möglich sein, Informationen durch eine unklare Ausdrucksweise zu verstecken, und die Informationen sollten auch für Aussenstehende verständlich sein.

28 *Unterschied zum HRM1*: Der Grundsatz der Verständlichkeit existierte im HRM1 nicht.

Zu Ziffer 9

29 Der Grundsatz der Zuverlässigkeit beinhaltet die Richtigkeit, die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die Neutralität, die Vorsicht und die Vollständigkeit. Damit die Darstellung zuverlässig ist, sollte sie sachlich richtig sein, sich weniger an der rechtlichen Form als an den tatsächlichen wirtschaftlichen Umständen orientieren, neutral sein, d.h. nicht durch Partikulärinteressen oder eine bewertende Beurteilung verzerrt sein, nach dem Vorsichtsprinzip erfolgen und möglichst vollständig die Sachverhalte darstellen. Das Vorsichtsprinzip bedeutet nicht etwa, dass man möglichst niedrig bewerten sollte, sondern eher, dass man alle Risiken beachten sollte, die den eingestellten Wert verändern könnten.

30 *Unterschied zum HRM1*: Der Grundsatz der Zuverlässigkeit existierte im HRM1 nicht in dieser Form. Nur der Grundsatz der Vollständigkeit, welcher im HRM2 im Grundsatz der Zuverlässigkeit ist eingeschlossen ist, war im HRM1 ein eigenständiger Grundsatz und erlangte dadurch mehr Gewicht.

Zu Ziffer 10

31 Das Prinzip der Vergleichbarkeit ist wichtig, damit man die Rechnungen des Kantons und der Gemeinden untereinander und auch über die Zeit hinweg vergleichen kann. Dies ist auch im Sinne der Finanzstatistik und der Harmonisierungsbestrebungen.

32 *Unterschied zum HRM1*: Der Grundsatz der Vergleichbarkeit wurde nicht explizit im HRM1 genannt. Er wurde aber implizit gegeben, da die Harmonisierung als Leitlinie der Buchhaltungsreform genannt wurde (HRM1, S. 22).

Zu Ziffer 11

33 Das Stetigkeitsprinzip besagt, dass die Grundsätze nicht ständig geändert werden sollten, da dies zu Verwirrung und Unbeständigkeit führt.

34 *Unterschied zum HRM1*: Der Grundsatz der Stetigkeit war im Grunde genommen im HRM1 implizit enthalten. Gemäss Art. 9 alt MFHG war er aber so umschrieben, dass die Buchführung eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Situation darstellt. Der Grundsatz wurde nicht explizit formuliert.

Fachempfehlung 03
Kontenrahmen und funktionale Gliederung

Empfehlung

1 Der Kontenrahmen gibt die Klassifizierung für die Erstellung der Bilanz (Rubriken 1 und 2), der Erfolgsrechnung (Rubriken 3 und 4) und der Investitionsrechnung (Rubriken 5 und 6) vor.

2 Es ist ein finanzstatistischer Ausweis nach der funktionalen Gliederung zu erstellen.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

3 Der Kontenrahmen wird im Anhang als Tabelle dargestellt. Die letzte Spalte enthält Bemerkungen zur Bilanzierung, Bewertung und Abschreibung der einzelnen Positionen.

4 *Unterschied zum HRM1:* Die Sachgruppengliederung aller Rechnungsteile (Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung) hat wesentlich geändert, einige Sachgruppen wurden beibehalten, jedoch mit geänderten Kontonummern versehen. Der Kontenrahmen ist weitgehend mit dem Bund harmonisiert (siehe auch Tabelle 03-1). Er ist neu 4-stellig, damit zusätzliche Bedürfnisse, insbesondere diejenigen der Finanzstatistik abgedeckt werden können.

Zu Ziffer 2

5 Die funktionale Gliederung dient der finanzstatistischen Erfassung der Ausgaben und Einnahmen von öffentlichen Gemeinwesen (Tabelle 03-2). Sie orientiert sich an der *Classification of Functions of Government* (COFOG). Jedes öffentliche Gemeinwesen, welches eine eigene Rechnung erstellt, hat auch den finanzstatistischen Ausweis nach der funktionalen Gliederung zu erstellen.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 03-1 Grobgliederung des Kontenrahmens[1]

Bilanz		Erfolgsrechnung		Investitionsrechnung	
1 Aktiven	2 Passiven	3 Aufwand	4 Ertrag	5 Investitions-ausgaben	6 Investitions-einnahmen
10 Finanz-vermögen	20 Fremd-kapital	30 Personalaufwand	40 Fiskalertrag	50 Sachanlagen	60 Übertragung von Sachanlagen in das Finanz-vermögen
		31 Sach- und übriger Betriebs-aufwand	41 Regalien und Konzessionen	51 Investitionen auf Rechnung Dritter	61 Rückerstattungen
		32 Rüstungsaufwand (nur Bund)	42 Entgelte	52 Immaterielle anlagen	62 Abgang immate rielle Anlagen
		33 Abschreibungen Verwaltungs-ermögen	43 Verschiedene Erträge		63 Investitionsbeiträge für eigene Rechnung
14 Verwaltungs-Vermögen		34 Finanzaufwand	44 Finanzertrag	54 Darlehen	64 Rückzahlung von Darlehen
		35 Einlagen in Spezi-alfinanzierungen und Fonds	45 Entnahmen aus Spezialfinanzie-rungen und Fonds	55 Beteiligungen und Grund-kapitalien	65 Übertragung von Beteiligungen
		36 Transferaufwand	46 Transferertrag	56 Eigene Investitionsbeiträge	66 Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge
		37 Durchlaufende Beiträge	47 Durchlaufende Beiträge	57 Durchlaufende Investitionsbeiträge	67 Durchlaufende Investitionsbeiträge
		38 Ausserordentlicher Aufwand	48 Ausserordentlicher Ertrag	58 Ausserordentliche Investitionen	68 Ausserordentliche Investitionsein-nahmen
	29 Eigenkapi-tal	39 Interne Verrechnungen	49 Interne Verrechnungen	59 Übertrag an Bilanz	69 Übertrag an Bilanz
					9 Abschlusskonten

[1] Der detaillierte Kontenrahmen befindet sich im Anhang.

Tabelle 03-2 Funktionale Gliederung[2]

Funktion	Bezeichnung
0	ALLGEMEINE VERWALTUNG
01	Legisative und Exekutive
02	Allgemeine Dienste
03	Beziehungen zum Ausland
08	F&E in allgemeine Verwaltung
1	ÖFFENTLICHE ORDNUNG UND SICHERHEIT, VERTEIDIGUNG
11	Öffentliche Sicherheit
12	Rechtssprechung
13	Strafvollzug
14	Allgemeines Rechtswesen
15	Feuerwehr
16	Verteidigung
18	F&E in öffentliche. Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
2	BILDUNG
21	Obligatorische Schule
22	Sonderschulen
23	Berufliche Grundbildung
25	Allgemeinbildende Schulen
26	Höhere Berufsbildung
27	Hochschulen
28	Forschung
29	Übriges Bildungswesen
3	KULTUR, SPORT UND FREIZEIT, KIRCHE
31	Kulturerbe
32	Kultur, übrige
33	Medien
34	Sport und Freizeit
35	Kirchen und religiöse Angelegenheiten
38	F&E in Kultur, Sport und Freizeit, Kirche
4	GESUNDHEIT
41	Spitäler, Kranken- und Pflegeheime
42	Ambulante Krankenpflege
43	Gesundheitsprävention
48	F&E in Gesundheit
49	Gesundheitswesen, n.a.g.

[2] Die detaillierte funktionale Gliederung befindet sich im Anhang.

Funktion	Bezeichnung
5	SOZIALE SICHERHEIT
51	Krankheit und Unfall
52	Invalidität
53	Alter + Hinterlassene
54	Familie und Jugend
55	Arbeitslosigkeit
56	Soziales Wohnungswesen
57	Sozialhilfe und Asylwesen
58	F&E in soziale Wohlfahrt
59	Soziale Wohlfahrt, n.a.g.
6	VERKEHR UND NACHRICHTENÜBERMITTLUNG
61	Strassenverkehr
62	Öffentlicher Verkehr
63	Verkehr, übrige
64	Nachrichtenübermittlung
68	F&E in Verkehr und Nachrichtenübermittlung
7	UMWELTSCHUTZ UND RAUMORDNUNG
71	Wasserversorgung
72	Abwasserbeseitigung
73	Abfallwirtschaft
74	Verbauungen
75	Arten- und Landschaftsschutz
76	Bekämpfung von Umweltverschmutzung
77	Übriger Umweltschutz
78	F&E in Umweltschutz und Raumordnung
79	Raumordnung
8	VOLKSWIRTSCHAFT
81	Landwirtschaft
82	Forstwirtschaft
83	Jagd und Fischerei
84	Tourismus
85	Industrie, Gewerbe, Handel
86	Banken und Versicherungen
87	Brennstoffe und Energie
88	F&E in Volkswirtschaft
89	Sonstige gewerbliche Betriebe
9	FINANZEN UND STEUERN
91	Steuern
92	Steuerabkommen
93	Finanz- und Lastenausgleich
94	Ertragsanteile an Bundeseinnahmen
95	Ertragsanteile, übrige
96	Vermögens- und Schuldenverwaltung
99	Nicht aufgeteilte Posten

Fachempfehlung 04
Erfolgsrechnung

Empfehlung

1 Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des Vermögens aus.

2 Ziel der Erfolgsrechnung ist es, das jährliche finanzielle Ergebnis des öffentlichen Gemeinwesens im Sinne des True and Fair View-Prinzips darzustellen.

3 Das Gesamtresultat der Erfolgsrechnung verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag.

4 Die Erfolgsrechnung zeigt auf der ersten Stufe den operativen und auf der zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg. Jede Stufe kann einen Aufwand- bzw. Ertragsüberschuss aufweisen. Das Gesamtergebnis verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag.

5 Aufwand und Ertrag gelten als ausserordentlich, wenn mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte, sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen und wenn sie nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehören.

6 Die Inanspruchnahme von Mitteln der Finanzpolitik wird als ausserordentlicher Aufwand bzw. Ertrag verbucht. Es handelt sich um zusätzliche Abschreibungen, die Abtragung des Bilanzfehlbetrags, Einlagen in sowie Entnahmen aus Fonds, Rücklagen der Globalbudgetbereiche, Vorfinanzierungen und übrige Reserven.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

7 Das Bruttoprinzip hat für die Erfolgsrechnung folgende Auswirkungen (siehe auch Fachempfehlung 02 betreffend die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung):

- Verrechnung von Aufwand und Ertrag ist unzulässig.
- Erhaltene Leistungen von Sozialversicherungen (z.B. Erwerbsausfallentschädigungen, Krankentaggelder während der Lohnfortzahlungsdauer) und erhaltene Entschädigungen für ausgeliehenes Personal können allerdings als Aufwandminderung ausgewiesen werden.
- Entnahmen aus oder Zuweisungen an zweckgebundenes Eigenkapital, z.B. zur Abdeckung des Jahreserfolges für Betriebe und Verwaltungsbereiche mit Spezialfinanzierung sind in der Erfolgsrechnung zu verbuchen: Einlagen in die Sachgruppe (35); Entnahmen in die Sachgruppe (45).

Zu Ziffer 2

8 Um den Periodenerfolg objektiv zu ermitteln, sind die Aufwände und Erträge nach dem Grundsatz der periodengerechten Verbuchung (Abgrenzung) zu behandeln.

9 Bei der Bestimmung der Höhe der Abschreibungen ist jener Betrag zu verbuchen, der möglichst dem Wertverzehr des entsprechenden Objektes entspricht. Abgeschrieben wird nur das Verwaltungsvermögen (nach Nutzungsdauer). Das Finanzvermögen wird immer zum Verkehrswert bewertet.

10 Leasingzahlungen sind in einen Tilgungsanteil und einen Zinsanteil aufzuteilen.

Zu Ziffern 3 und 4

11 Der Saldo der Erfolgsrechnung ist eine wichtige Grösse, denn dieser ist letztlich für die Finanzpolitik entscheidend. Dabei steht der Gesamtsaldo im Vordergrund. Die Teilsaldi im gestuften Erfolgsausweis dienen der Feinanalyse.

Zu Ziffer 5

12 Im Prinzip ist ein Aufwand bzw. Ertrag dann ausserordentlich, wenn er in keiner Art und Weise vorhersehbar war, er der Einflussnahme und Kontrolle entzogen ist und wenn er nicht durch einen betrieblichen Leistungserstellungsprozess verursacht ist. Die nachfolgende Tabelle 04-1 zeigt auf, wie der ausserordentliche Aufwand bzw. Ertrag in der Erfolgsrechnung dargestellt werden muss.

Zu Ziffer 6

13 Die zusätzlichen Abschreibungen (383) und die Abtragung des Bilanzfehlbetrags (3899) sind Mittel der Finanzpolitik. Diese sind gesondert auszuweisen, damit man sie als solche erkennt. Sie gelten als ausserordentlich, da sie nicht der normalen Abschreibung nach Nutzungsdauer entsprechen.

14 *Unterschied zum HRM1:* Im HRM1 gab es auch zusätzliche Abschreibungen. Allerdings war die Abgrenzung zwischen regulären und zusätzlichen Abschreibungen eine andere. Im HRM1 wurden die regulären Abschreibungen des Verwaltungsvermögens nicht nach Nutzungsdauer, sondern nach „dem Grundsatz einer finanz- und volkswirtschaftlich angemessenen Selbstfinanzierung der Investitionsausgaben“ (HRM1, Art. 18 MFHG) vorgenommen. Darüber hinaus konnten nochmals zusätzliche Abschreibungen vorgenommen werden, „soweit es.die Finanz- und Konjunkturlage erlauben“ HRM1, Art. 18 MFHG). Betreffend die Abtragung des Bilanzfehlbetrags präzisiert das HRM1 folgendes: „Der Bilanzfehlbetrag muss mittelfristig und unter Berücksichtigung der Konjunkturlage abgetragen werden“ (HRM1, Art. 18, MFHG). Im HRM2 betrifft die Sachgruppe 33 nur noch die Abschreibungen des Verwaltungsvermögens, die einen Wertverlust durch Abnutzung oder Veralterung darstellen.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 04-1 Erfolgsrechnung: Gestufter Ausweis

	Betrieblicher Aufwand		**Betrieblicher Ertrag**
30	Personalaufwand	40	Fiskalertrag
31	Sach- und übriger Betriebsaufwand	41	Regalien und Konzessionen
		42	Entgelte
33	Abschreibungen Verwaltungsvermögen	43	Verschiedene Erträge
35	Einlagen Spezialfinanzierungen/Fonds	45	Entnahmen Spezialfinanzierungen/Fonds
36	Transferaufwand	46	Transferertrag
37	Durchlaufende Beiträge	47	Durchlaufende Beiträge
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit [EBT]			
34	Finanzaufwand	44	Finanzertrag
Ergebnis aus Finanzierung [EFI]			
Operatives Ergebnis [OPE=EBT+EFI]			
38	Ausserordentlicher Aufwand	48	Ausserordentlicher Ertrag
Ausserordentliches Ergebnis [AOE]			
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung [=OPE+AOE]			

Fachempfehlung 05
Aktive und passive Rechnungsabgrenzung

Empfehlung

15 Aktive Rechnungsabgrenzungen der Investitionsrechnung[1] und der Erfolgsrechnung werden bilanziert für:

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

16 Passive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert für:

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

17 Auf eine (passive oder aktive) Abgrenzung kann ausnahmsweise, bei kontinuierlich anfallenden Leistungen, verzichtet werden, aber auf jeden Fall nur, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:

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

18 Besteht eine enge Verbindung zwischen Aufwand und Ertrag, sind beide nach den gleichen Regeln abzugrenzen.

19 Die Höhe der Aktivierung bzw. Passivierung ergibt sich aus dem Abgrenzungstatbestand (Nominalwert).

---

[1] Die Investitionsrechnung als Spezialrechnung der öffentlichen Hand kennt, hauptsächlich, nur die Begriffe Ausgaben und Einnahmen, erfordert aber dennoch eine Zuordnung der Vorgänge zur richtigen Periode (Beispiel: Ein im Jahr x fertiggestelltes Gebäude sollte in jenem Jahr x vollständig aktiviert werden, auch wenn für einen Teil der Arbeiten erst im Jahr x+1 Rechnung gestellt wird). Aus diesem Grund sind in der Empfehlung auch die Begriffe Einnahmen und Ausgaben aufgeführt.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

20 Aktive Rechnungsabgrenzungen, welche auch „transitorische Aktiven“ genannt werden, laufen über die Kontengruppe „Aktive Rechnungsabgrenzungen“ (104) im Kontenrahmen. Tabelle 05-1 zeigt die Kontengruppe im Überblick. Sie sind über die zutreffenden Konti der Erfolgsrechnung oder der Investitionsrechnung zu buchen. Die Auflösung erfolgt über die gleichen Konti. Fallbeispiele zur Verbuchung der aktiven Rechnungsabgrenzungen finden sich im nächsten Abschnitt.

21 Die aktiven Rechnungsabgrenzungen werden grundsätzlich nach dem Bilanzstichtag, zu Beginn der folgenden Rechnungsperiode vollständig aufgelöst. Grössere aktive Rechnungsabgrenzungen, die spezifisch überwacht werden müssen und deshalb erst bei der Realisation des Tatbestandes (z.B. bei Verbuchen des entsprechenden Ertrags) aufgelöst werden, müssen auf separaten Konti innerhalb der Gruppe aktive Rechnungsabgrenzungen verbucht werden. Ein Beispiel hierzu ist die vorgenommene Abgrenzung von Steuererträgen, die auf Schätzungen beruht. Auch bei Rechnungsabgrenzungen, die sich über mehrere Jahre hinziehen, ist jährlich nur die betroffene Summe aufzulösen. Die Auflösung richtet sich nach der Erbringung der Leistung.

22 Die Offenlegung der aktiven Rechnungsabgrenzungen erfolgt in der Bilanz.

Zu Ziffer 2

23 Passive Rechnungsabgrenzungen, welche auch „transitorische Passiven“ genannt werden, laufen über die Kontengruppe „Passive Rechnungsabgrenzung“ (204) im Kontenrahmen. Tabelle 05-2 zeigt die Kontengruppe im Überblick. Sie sind über die zutreffenden Konti der Erfolgsrechnung oder der Investitionsrechnung zu buchen. Die Auflösung erfolgt über die gleichen Konti. Beispiele zur Verbuchung der passiven Rechnungsabgrenzungen finden sich im nächsten Abschnitt. Für bedeutende Ferien und Überzeitguthaben bestehen zwei Verbuchungsalternativen: sie können entweder abgegrenzt oder als kurzfristige Rückstellungen verbucht werden. Sind die Höhe und Fälligkeit des Betrages sicher, ist die Vornahme einer zeitlichen Abgrenzung vorzuziehen (vgl. auch Fachempfehlung 09 sowie Anhang zum Kontenrahmen, Konten 2040 und 2050).

24 Die passiven Rechnungsabgrenzungen werden grundsätzlich nach dem Bilanzstichtag, zu Beginn der folgenden Rechnungsperiode vollständig aufgelöst. Grössere passive Rechnungsabgrenzungen sind spezifisch zu überwachen und werden erst bei der Realisation des Tatbestandes (z.B. bei Verbuchen des entsprechenden Aufwands) aufgelöst. Diese werden auf separaten Konti innerhalb der Gruppe „Passive Rechnungsabgrenzung“ verbucht. Bei Rechnungsabgrenzungen, die sich über mehrere Jahre hinziehen, ist jährlich nur die betroffene Summe aufzulösen.

25 Die Offenlegung der passiven Rechnungsabgrenzungen erfolgt in der Bilanz.

Zu Ziffer 3

26 Es muss ein Grenzwert festgelegt werden, ab welchem die Rechnungsabgrenzungen vorgenommen werden. Dieser Grenzwert orientiert sich an der Grösse des betreffenden öffentlichen Gemeinwesens bzw. Finanzhaushalts. Für die grössten Kantone und die grössten Städte könnte ein Grenzwert von maximal 100'000 Franken zur Diskussion gestellt werden. Für kleinere Kantone und Gemeinden sind je nach Grösse kleinere Beträge zu wählen. Die Festlegung ist den einzelnen öffentlichen Gemeinwesen überlassen, muss jedoch im Anhang offengelegt werden.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 05-1 Kontengruppe „Aktive Rechnungsabgrenzung“

104	**Aktive Rechnungsabgrenzung**
1040	Personalaufwand
1041	Sach- und übriger Betriebsaufwand
1042	Steuern
1043	Transfers der Erfolgsrechnung
1044	Finanzaufwand, Finanzertrag
1045	Übriger betrieblicher Ertrag
1046	Aktive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung
1049	Übrige aktive Rechnungsabgrenzungen Erfolgsrechnung

Tabelle 05-2 Kontengruppe „Passive Rechnungsabgrenzung“

204	**Passive Rechnungsabgrenzung**
2040	Personalaufwand
2041	Sach- und übriger Betriebsaufwand
2042	Steuern
2043	Transfers der Erfolgsrechnung
2044	Finanzaufwand, Finanzertrag
2045	Übriger betrieblicher Ertrag
2046	Passive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung
2049	Übrige passive Rechnungsabgrenzungen der Erfolgsrechnung

Beispiel 05-1 Verbuchung aktiver Rechnungsabgrenzungen, wenn eine Ausgabe des Vorjahres einem Aufwand des neuen Jahres entspricht

Für die Miete von Fremdliegenschaften sind per 30.11. für die Miete Dezember bis Februar CHF 300'000 zu bezahlen. Der das neue Jahr betreffende Betrag von CHF 200'000 muss abgegrenzt werden. Zu Beginn des nächsten Jahres werden die transitorischen Abgrenzungen in der Höhe von CHF 200'000 aufgelöst.

Tabelle 05-3 Buchungen aktiver Rechnungsabgrenzungen: Eine Ausgabe des Vorjahres entspricht einem Aufwand des neuen Jahres

Mietaufwand	Jahr 1	Jahr 2
Liquiditätswirksam	❶ CHF 300'000 in der Geldflussrechnung dargestellt	CHF 0 in der Geldflussrechnung dargestellt
Liquiditätsunwirksam	❷ —CHF 200'000	❸ CHF 200'000
Total	CHF 100'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt	CHF 200'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt
Verbuchung	Soll	Haben
❶ Verbuchung der bezahlten Miete (Jahr 1)	Mietaufwand	Kasse
❷ Verbuchung der Abgrenzung (Jahr 1)	Aktive Rechnungsabgrenzung	Mietaufwand
❸ Auflösung der Abgrenzung (Jahr 2)	Mietaufwand	Aktive Rechnungsabgrenzung

Beispiel 05-2 Verbuchung aktiver Rechnungsabgrenzungen, wenn ein Ertrag des Vorjahres einer Einnahme des neuen Jahres entspricht

Auf einem gewährten Darlehen in der Höhe von CHF 1 Mio. wird dem Darlehensnehmer jeweils per 30.6. der Zins von 5 % für die vergangene Periode (Jahresbetreffnis) in Rechnung gestellt. Der dem Rechnungsjahr 1 gutzuschreibende Betrag in der Höhe von CHF 25'000 wird Ende Jahr 1 abgegrenzt. Zu Beginn des Jahres 2 wird die Abgrenzung aufgelöst. Per 30.6. im Jahr 2 wird der Zins fakturiert und sofort vom Kreditnehmer bezahlt.

Tabelle 05-4 Buchungen aktiver Rechnungsabgrenzungen: Ein Ertrag des Vorjahres entspricht einer Einnahme des neuen Jahres

Zinsertrag	Jahr 1	Jahr 2
Liquiditätswirksam	CHF 0 in der Geldflussrechnung dargestellt	❸ CHF 50’000 in der Geldflussrechnung dargestellt
Liquiditätsunwirksam	❶ CHF 25'000	❷ —CHF 25'000
Total	CHF 25'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt	CHF 25'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt
Verbuchung	Soll	Haben
❶ Verbuchung der Abgrenzung (Jahr 1)	Aktive Rechnungsabgrenzung	Zinsertrag
❷ Auflösung der Abgrenzung (Jahr 2)	Zinsertrag	Aktive Rechnungsabgrenzung
❸ Verbuchung der Zinszahlung (Jahr 2)	Kasse (nach Verbuchung der Débitoren)	Zinsertrag

Beispiel 05-3 Verbuchung passiver Rechnungsabgrenzungen, wenn ein Aufwand des Vorjahres einer Ausgabe des neuen Jahres entspricht

Im Jahr 1 werden von Dritten Dienstleistungen im Umfang von CHF 100'000 erbracht. Für CHF 80'000 erfolgt die Rechnungsstellung und die Zahlung sofort. Der Rest wird erst im Jahr 2 fakturiert, gleichzeitig mit CHF 100‘000 für neue erbrachte Dienstleistungen. Das öffentliche Gemeinwesen bezahlt den Gesamtbetrag von CHF 120‘000 im Jahr 2. Zu Beginn des Jahres 2 werden die transitorischen Abgrenzungen von CHF 20'000.-- aufgelöst.

Tabelle 05-5 Buchungen passiver Rechnungsabgrenzungen: Ein Aufwand des Vorjahres entspricht einer Ausgabe des neuen Jahres

Dienstleistungen Dritter	Jahr 1	Jahr 2
Liquiditätswirksam	❶ CHF 80’000 in der Geldflussrechnung dargestellt	❹ CHF 120’000 in der Geldflussrechnung dargestellt
Liquiditätsunwirksam	❷ CHF 20'000	❸ —CHF 20'000
Total	CHF 100'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt	CHF 100'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt
Verbuchung	Soll	Haben
❶ Verbuchung der Zahlung (Jahr 1)	Dienstleistungen Dritter	Kasse
❷ Verbuchung der Abgrenzung (Jahr 1)	Dienstleistungen Dritter	Passive Rechnung-sabgrenzung
❸ Auflösung der Abgrenzung (Jahr 2)	Passive Rechnung-sabgrenzung	Dienstleistungen Dritter
❹ Verbuchung der Bezahlung (Jahr 2)	Dienstleistungen Dritter	Kasse

Beispiel 05-4 Verbuchung passiver Rechnungsabgrenzungen, wenn eine Einnahme des Vorjahres einem Ertrag des neuen Jahres entspricht

Für die Miete von eigenen Liegenschaften werden Dritten im November des Jahres 1 CHF 300'000 für die Monate Dezember bis Februar fakturiert. Die Rechnung wird sofort bezahlt. Ein Teil des Betrages, d.h. CHF 200‘000 betrifft das neue Jahr und muss abgegrenzt werden. Zu Beginn des Jahres 2 wird die transitorische Abgrenzung aufgelöst.

Tabelle 05-6 Buchungen passiver Rechnungsabgrenzungen: Eine Einnahme des Vorjahres entspricht einem Ertrag des neuen Jahres

Mietertrag	Jahr 1	Jahr 2
Liquiditätswirksam	❷ CHF 300'000 in der Geldflussrechnung dargestellt	CHF 0 in der Geldflussrechnung dargestellt
Liquiditätsunwirksam	❶ —CHF 200'000	❸ CHF 200'000
Total	CHF 100'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt	CHF 200'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt
Verbuchung	Soll	Haben
❶ Verbuchung der einkassierten Miete (Jahr 1)	Kasse	Mietertrag
❷ Verbuchung der Abgrenzung (Jahr 1)	Mietertrag	Passive Rechnungsabgrenzung
❸ Auflösung der Abgrenzung (Jahr 2)	Passive Rechnungsabgrenzung	Mietertrag

Fachempfehlung 06
Wertberichtigungen von Aktiven

Empfehlung

1 **Bei Ersterfassung werden die Sach- und immateriellen Anlagen des Finanzvermögens zu ihrem Anschaffungswert bilanziert. Die Folgebewertung erfolgt zum Verkehrswert.**

2 **Jede Sach- und immaterielle Anlage des Finanzvermögens ist periodisch neu zu bewerten, ausser wenn ein besonderes Ereignis eine sofortige Neubewertung verlangt.**

3 **Bei Ersterfassung werden Sach- und immaterielle Anlagen des Verwaltungsvermögens zum Anschaffungswert bilanziert.**

4 **Sach- und immaterielle Anlagen des Verwaltungsvermögens werden planmässig nach der Nutzungsdauer der Anlage abgeschrieben. Es handelt sich hierbei um planmässige Abschreibungen.**

5 **Wenn jedoch infolge von Zerstörung, vorzeitiger Alterung oder aus anderen technischen Gründen eines verminderten Nutzungspotenzials eine Sach- oder immaterielle Anlage des Verwaltungsvermögens nicht mehr wie vorgesehen genutzt werden kann, muss eine ausserplanmässige Abschreibung, die dem verminderten Nutzungspotenzial entspricht, als Wertkorrektur erfasst werden.**

6 **Jeder Investitionsbeitrag wird erstmalig im Verwaltungsvermögen des subventionierenden Gemeinwesens in der Höhe des gewährten Beitrags bilanziert.**

7 **Investitionsbeiträge werden planmässig nach der Nutzungsdauer der subventionierten Anlagen abgeschrieben. Bei Zerstörung, vorzeitiger Alterung oder aus anderen technischen Gründen eines verminderten Nutzungspotenzials der betroffenen subventionierten Anlagen muss eine ausserplanmässige Abschreibung des Investitionsbeitrags, die dem verminderten Nutzungspotenzial der betroffenen subventionierten Anlage entspricht, als Wertkorrektur erfasst werden.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

8 Eine Wertberichtigung einer Sach- oder immateriellen Anlage des Finanzvermögens darf nur erfasst werden, wenn sich der Verkehrswert tatsächlich ändert. Hingegen darf keine Wertberichtigung erfolgen, wenn die Wertänderung nur erwartet wird (Eintreten der tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände nach dem Bilanzstichtag). Allerdings ist eine Offenlegung im Anhang zur Jahresrechnung zu prüfen.

9 Die Wertberichtigungen werden über die entsprechenden Konten in der Erfolgsrechnung erfasst. Wertminderungen werden in der Kontengruppe 3441 Wertberichtigungen Sach- und immaterielle Anlagen FV, Wertzunahmen entweder im Konto 4443 Wertberichtigungen Liegenschaften FV oder im Konto 4449 Wertberichtigung übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV erfasst.

10 Die Bewertungsmodalitäten der Finanzinstrumente des Finanzvermögens und insbesondere diejenigen der Finanzanlagen werden in der Fachempfehlung 21 geregelt.

Zu Ziffer 3

11 Die Bewertungsmodalitäten der Finanzinstrumente des Verwaltungsvermögens und insbesondere diejenigen der Darlehen und Beteiligungen werden in der Fachempfehlung 21 geregelt.

Zu Ziffer 4

12 Die Wertkorrekturen sind als planmässige Abschreibungen der Sachanlagen des VV (Konto 3300) oder als planmässige Abschreibungen der immateriellen Anlagen des VV (Konto 3320) zu erfassen.

Zu Ziffer 5

13 Das Nutzungspotenzial entspricht der technischen Kapazität eines Vermögenswertes des Verwaltungsvermögens, an die Erbringung einer öffentlichen Leistung beizutragen. Weil dem Nutzungspotenzial die technische Kapazität zugrunde liegt, erfolgt dessen Schätzung auf Basis der Menge oder der Qualität und nicht der zukünftigen Geldzuflüsse der zu erbringenden Leistungen. Wird es beispielsweise bei einem Schulhaus zur Einhaltung neuer gesetzlicher Bestimmungen (z.B. Brandschutzvorschriften) notwendig, die Belegung der Räumlichkeiten nachhaltig zu dritteln, bedeutet dies, dass das Nutzungspotenzial gleichermassen verringert ist. In diesem Fall muss eine ausserplanmässige Abschreibung in der Höhe des verringerten Nutzungspotenzials (hier ein Drittel des Bilanzwerts) vorgenommen werden. Dasselbe gilt zum Beispiel auch für ein Altersheim oder ein Spital, wenn das Gemeinwesen beschliesst, die verfügbaren Plätze zu verringern. Die ausserplanmässige Abschreibung muss die Verminderung des Nutzungspotenzials im Verhältnis zum Bilanzwert widerspiegeln.

14 Im Gegensatz dazu führt bei unveränderter technischer Kapazität eine reine Preisänderung der erbrachten Leistungen nicht zu einer Änderung des Nutzungspotenzials (unabhängig auch davon, ob es sich um einen Marktpreis oder einen regulierten Preis handelt). Es darf daher keine Wertkorrektur vorgenommen und keine Abschreibung, insbesondere keine ausserplanmässige, erfasst werden. Dies gilt auch für Anlagen, die mehrheitlich oder ausschliesslich durch zweckgebundene oder spezifische Einnahmen (Spezialfinanzierungen) finanziert werden.

15 Die Wertkorrekturen sind als ausserplanmässige Abschreibungen der Sachanlagen des VV (Konto 3301) oder als ausserplanmässige Abschreibungen der immateriellen Anlagen des VV (Konto 3321) zu erfassen.

16 In seltenen Fällen erlangt ein Vermögenswert, der ausserplanmässig abgeschrieben wurde, weil er ganz oder teilweise unbrauchbar geworden ist, sein Nutzungspotenzial wieder. Dieses wiedergewonnene Nutzungspotenzial muss als Wertaufholung im Konto 4391 Aufwertungen VV erfasst werden.

Zu Ziffern 6 und 7

17 Falls die begünstigte Einheit die erhaltenen Investitionsbeiträge nach dem Bruttoprinzip (vgl. Fachempfehlung 10) erfasst, müssen die im Fremdkapital passivierten Investitionsbeiträge nach der planmässigen Nutzungsdauer der betroffenen Sachanlage oder, bei vermindertem Nutzungspotenzial, in der Höhe der ausserplanmässigen Abschreibung aufgelöst werden.

Fachempfehlung 07
Steuererträge

Empfehlung

1 Steuererträge werden mindestens nach dem Steuer-Soll-Prinzip abgegrenzt. Wenn möglich sind sie nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip abzugrenzen.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

2 Die zeitlichen Abgrenzungen sind für eine ordnungsgemässe Rechnungslegung bei allen Steuern vorzunehmen.

3 Die Schlüsselfrage bei jeder einzelnen Steuer- und Abgabenart ist, inwieweit die Informationen über die definitive Höhe der einzelnen Steuerforderung in der Steuerperiode zeitgerecht verfügbar sind, damit die Bilanzierung (und Bewertung) inkl. Abgrenzung entsprechend den Anforderungen IPSAS-Normen vorgenommen werden kann. Grundsätzlich ist zwischen drei heute angewandten Methoden zu unterscheiden:

- *Kassen-Prinzip:* Die Steuererträge werden verbucht, wenn das Geld vereinnahmt wird. Somit sind Ende Jahr alle Steuererträge verbucht, welche effektiv eingegangen sind. Folglich werden nicht diejenigen Steuererträge verbucht, welche für das betreffende Jahr geschuldet sind, und es werden keine Steuerschätzungen zur Abgrenzung vorgenommen. Damit entspricht das Kassen-Prinzip nicht dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung.
- *Steuer-Soll-Prinzip:* Das Steuer-Soll-Prinzip stellt das Verbuchungsprinzip gemäss HRM1 dar. Dabei werden im Gegensatz zum Kassen-Prinzip die Steuererträge nicht zum Zeitpunkt der Zahlung, sondern bei der Rechnungsstellung verbucht. Das heisst, dass Ende Jahr alle Steuerguthaben für das betreffende Jahr verbucht sind (1012 Steuerforderungen), für die Rechnungen ausgestellt wurden; diese müssen allerdings noch nicht bezahlt sein. Im Falle von Überzahlungen ist der Debitor des entsprechenden Steuerpflichtigen im Umfang der Differenz zwischen der Steuerforderung und dem eingegangenen Betrag negativ. Für diese Steuerpflichtigen ist per 31. Dezember eine Umbuchung auf das Konto Steuern (2002) als laufende Verbindlichkeit vorzunehmen. Diese Umbuchung kann alternativ auch summarisch erfolgen. Damit entspricht auch das Steuer-Soll-Prinzip nicht vollumfänglich dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung, da keine Schätzungen zur Differenz der definitiv geschuldeten Steuern getätigt werden. Die Verbuchung nach dem Steuer-Soll-Prinzip wird in Tabelle 07-1 dargestellt.
- *Steuerabgrenzungs-Prinzip:* Werden die Steuererträge nach dem Steuerabgrenzungsprinzip verbucht, kann der Grundsatz der Periodengerechtigkeit besser eingehalten werden (siehe

Fachempfehlung 02). Die ausgestellten Steuerrechnungen Ende Jahr sind häufig erst provisorisch. Es besteht eine Differenz zwischen den auf der Grundlage des Vorjahres berechneten provisorischen Steuerrechnungen und den Steuererträgen, die erst zu einem späteren Zeitpunkt mittels der definitiven Steuerrechnung für das betreffende Jahr in Rechnung gestellt werden.

Beim Steuerabgrenzungs-Prinzip werden Ende Jahr jene Steuererträge verbucht, welche für das betreffende Jahr geschuldet wären. Da zu diesem Zeitpunkt noch keine gesicherten Angaben verfügbar sind, ist man auf Hochrechnungen bzw. Schätzungen angewiesen. Beim Steuerabgrenzungs-Prinzip besteht zwar eine gewisse Ungenauigkeit bezüglich der auf das betreffende Jahr fallenden Steuererträge, diese werden jedoch aufgrund der Annäherung mittels Hochrechnung so gut als möglich abgegrenzt. Damit entspricht dieses Prinzip dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung. Übersteigt der geschätzte Steuerertrag pro Steuerart die insgesamt für das betreffende Steuerjahr in Rechnung gestellten Beträge gemäss Steuer-Soll-Prinzip, so ist die Differenz auf dem Konto Aktive Rechnungsabgrenzung Steuern (1042) zu verbuchen. Sind die in Rechnung gestellten Beträge höher als der geschätzte Ertrag, so ist die Differenz auf dem Konto Passive Rechnungsabgrenzung Steuern (2042) zu erfassen. Somit können sich Steuerabgrenzungen positiv oder negativ auf den Fiskalertrag auswirken. Die Verbuchung nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip wird in Tabelle 07-2 dargestellt.

4 Die nach dem Steuer-Soll-Prinzip verbuchten Forderungen und laufenden Verbindlichkeiten sind nicht mit den nach dem Steuerabgrenzungsprinzip erfassten Rechnungsabgrenzungen verrechenbar. Im ersten Fall handelt es sich um bereits ausgestellte Steuerrechnungen an einzelne Steuerpflichtige, während im zweiten Fall die Steuerabgrenzung über alle Steuerpflichtigen ohne Auswirkung auf die Steuerforderungen erfolgt. Ebenfalls nicht verrechenbar sind die Rechnungsabgrenzungen unterschiedlicher Steuerarten untereinander.

5 Idealerweise und gemäss dem Prinzip der Periodenabgrenzung sollten die Steuererträge nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen stetig und frei von finanzpolitischen Überlegungen abgegrenzt werden. So wäre das Kriterium der periodengerechten Verbuchung am besten erfüllt. Als Mindeststandard wird die Verbuchung und Abgrenzung der Steuererträge nach dem Steuer-Soll-Prinzip (wie im HRM1) festgelegt.

6 Wird vom Steuer-Soll-Prinzip auf das Steuerabgrenzungs-Prinzip gewechselt, ist der sich daraus ergebende Mehrertrag in die Neubewertungsreserve einzubuchen.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 07-1 Steuer-Soll-Prinzip

Beim Steuer-Soll-Prinzip werden keine Steuerabgrenzungen vorgenommen. Entsprechend sind nur die Steuerguthaben gemäss den versandten Rechnungen sowie die Ende Jahr bereits erfolgten Zahlungseingänge zu verbuchen. Überzahlungen werden global[1] unter den laufenden Verbindlichkeiten verbucht.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Im Jahr n versandte Steuerrechnungen betreffend die für das Jahr n geschuldeten Steuern	Steuerforderungen (1012)	Fiskalertrag (40XX)	300
Fall 1 (keine globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 300			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	300
Fall 2 (globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 320			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	320
Umbuchung globale Überzahlung	Steuerforderungen (1012)	Steuern (2002)	20

Tabelle 07-2 Steuerabgrenzungs-Prinzip

Beim Steuerabgrenzungs-Prinzip dienen die Konti 1042 und 2042 zur Verbuchung der Steuerabgrenzungen. Steuerabgrenzungen erfolgen nicht auf Ebene der einzelnen, sondern global über alle Steuerpflichtigen. Im Folgenden sind die Buchungssätze für verschiedene Fälle aufgeführt, welche sich im Hinblick auf die globalen Schätzungen betreffend den gesamten Steuerertrag und die gesamten Zahlungseingänge von Steuerpflichtigen unterscheiden. In jedem Fall beläuft sich die gesamten im Laufe des Jahres versandten provisorischen Steuerrechnungen auf 300. Die endgültigen Steuerrechnungen mit dem endgültigen Betrag wurden definitionsgemäss nicht beim Abschluss versandt: Sie werden versandt, wenn die Steuerabrechnungen erstellt werden, d. h. im Laufe des Jahres n+1 oder sogar noch später.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Im Jahr n versandte Steuerrechnung betreffend die für das Jahr n geschuldeten Steuern	Steuerforderungen (1012)	Fiskalertrag (40XX)	300

[1] Überzahlungen sind entweder Vorauszahlungen der Steuerpflichtigen für die nächste Steuerperiode oder Zahlungen der Steuerpflichtigen, die die ihnen in Rechnung gestellten Beträge übersteigen. Es handelt sich also um Beträge zugunsten der Steuerpflichtigen.

Fall 1 (keine Rechnungsabgrenzung, keine globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 300 Mutmasslicher Steuerertrag = 300 Global bezahlen die Steuerpflichtigen einen Betrag, der den provisorischen Steuerrechnungen entspricht. Und die beim Abschluss vorgenommene globale Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern entspricht dem Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen.			
Bezahlung der Steuerrechnung	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	300
Fall 2 (keine Rechnungsabgrenzung, mit globaler Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 320 Mutmasslicher Steuerertrag = 300 Die Steuerpflichtigen zahlen global 20 mehr als der Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen. Und die beim Abschluss vorgenommene Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern entspricht dem Betrag der provisorischen Steuerrechnungen.			
Bezahlung der Steuerrechnung	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	320
Umbuchung globale Überzahlung	Steuerforderungen (1012)	Steuern (2002)	20
Fall 3 (aktive Rechnungsabgrenzung, keine globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 300 Mutmasslicher Steuerertrag = 400 Global bezahlen die Steuerpflichtigen einen Betrag, der den provisorischen Steuerrechnungen entspricht. Und die beim Abschluss vorgenommene globale Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern ist 100 höher als der Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen.			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	300
Für das Jahr n voraussichtlich geschuldete Steuern, für welche Ende Jahr n noch keine Schlussabrechnung versandt wurde	Aktive Rechnungsabgrenzung Steuern (1042)	Fiskalertrag (40XX)	100
Fall 4 (passive Rechnungsabgrenzung, keine globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 300 Mutmasslicher Steuerertrag = 200 Global bezahlen die Steuerpflichtigen einen Betrag, der den provisorischen Steuerrechnungen entspricht. Und die beim Abschluss vorgenommene globale Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern ist 100 höher als der Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen.			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	300
Für das Jahr n voraussichtlich geschuldete Steuern, für welche Ende Jahr n noch keine Schlussabrechnung versandt wurde.	Fiskalertrag (40XX)	Passive Rechnungsabgrenzung Steuern (2042)	100

Fall 5 (aktive Rechnungsabgrenzung, mit globaler Überzahlung):
Zahlung der Steuerpflichtigen = 320
Mutmasslicher Steuerertrag = 400
Die Steuerpflichtigen zahlen global 20 mehr als der Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen. Und die beim Abschluss vorgenommene Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern ist global 100 höher als der Betrag der provisorischen Steuerrechnungen.

Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	320
Umbuchung Überzahlung im Vergleich zur provisorischen Steuerrechnung	Steuerforderungen (1012)	Steuern (2002)	20
Für das Jahr n voraussichtlich geschuldete Steuern, für welche Ende Jahr n noch keine Schlussabrechnungen versandt wurden.	Aktive Rechnungsabgrenzung Steuern (1042)	Fiskalertrag (40XX)	100

Fachempfehlung 08
Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen

Empfehlung

1 Unter Spezialfinanzierung wird die vollständige oder teilweise Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden (zweckgebundene Einnahmen). Sie müssen durch eine gesetzliche Grundlage abgestützt werden. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden.

2 Die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben (Vorfinanzierungen) kann budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Sie benötigen einen Beschluss der formell zuständigen Behörde. Sie werden als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

3 Die Spezialfinanzierung ist eine Finanzierungsart, welche für den öffentlichen Bereich charakteristisch ist. Es werden Mittel zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden.

4 Mit dem Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage werden an die Errichtung einer Spezialfinanzierung speziell hohe Anforderungen gestellt.

5 Spezialfinanzierungen dürfen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht (z.B. Parkinggebühren bei Parkhäusern). Von der Zweckbindung der Hauptsteuern ist abzusehen, weil sonst die Gefahr besteht, dass sich die Aufgabenerfüllung nach dem zufälligen Fluss beschlossener Zuschläge (z.B. auf Einkommens- und Ertragssteuern) richtet und der Einsatz der Mittel nach einer ausgewogenen Prioritätsordnung erschwert ist. Eine Zweckbindung bietet sich nur bei Gebühren, Regalien, Beiträgen oder Kausalabgaben an.

6 Wie alle anderen Aufwände und Erträge müssen auch diejenigen für Spezialfinanzierungen in der Erfolgsrechnung verbucht werden. Ferner sind Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen von Spezialfinanzierungen in der Investitionsrechnung aufzuführen. Die Saldi der Spezialfinanzierungen sind zu bilanzieren. Saldi von Spezialfinanzierungen können entweder Vorschüsse des öffentlichen Gemeinwesens gegenüber der Spezialfinanzierung (bei positivem Saldo der Spezialfinanzierung) oder Verpflichtungen des öffentlichen Gemeinwesens gegenüber der Spezialfinanzierung (bei negativem Saldo der Spezialfinanzierung) sein. Wenn der Saldo eine Verpflichtung darstellt, ist er, je nach Art der Spezialfinanzierung, entweder im Bestandeskonto „Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen im Fremdkapital“ (Konto 2090) oder im Bestandeskonto „Spezialfinanzierungen im Eigenkapital“ (Konto 2900) zu

verbuchen. Wenn der Saldo einer Spezialfinanzierung einen Vorschuss darstellt, ist er im obigen Sinne entweder im Aktivkonto „Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen im Fremdkapital“ (Konto 1090) als positive Zahl einzutragen oder im Passivkonto „Spezialfinanzierungen im Eigenkapital“ (Konto 2900) als negative Zahl.

7 Spezialfinanzierungen (und Spezialfonds) werden dem Eigenkapital zugeordnet, wenn für sie (1) die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann oder (2) die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber dem eigenen Gemeinwesen einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen lässt.
Tabelle 08-1 zeigt Beispiele für Spezialfinanzierungen im Fremdkapital, Tabelle 08-2 zeigt Beispiele für Spezialfinanzierungen im Eigenkapital.

8 Auch wenn die Gebührenarten bei den Spezialfinanzierungen des übergeordneten Rechts teilweise vorgegeben sind, besteht in der konkreten Festlegung ihrer Höhe und bei der Verwendung der Mittel ein erheblicher Handlungsspielraum. Eine Zuordnung zum Eigenkapital ist deshalb gerechtfertigt.

9 Für die Spezialfinanzierung soll möglichst weitgehend die Kostentransparenz gelten, d.h. es sind ihr alle direkten und kalkulatorischen Aufwände und Ausgaben zu belasten und alle Erträge und Einnahmen gutzuschreiben. Die Modalitäten werden in der Spezialgesetzgebung geregelt, welche normalerweise die Rechtsgrundlage für die Einrichtung einer Spezialfinanzierung ist.

Zu Ziffer 2

10 Insbesondere auf Gemeindeebene tragen Vorfinanzierungen dazu bei, dass die finanzielle Belastung von grossen Vorhaben auf mehrere Jahre verteilt werden kann. Der Beschluss zur Vorfinanzierung sollte das für die Ausgabenbeschlüsse zuständige Organ treffen, d.h. es ist nicht eine eigentliche Gesetzesgrundlage notwendig, aber der Beschluss benötigt die Legitimation der normalen Zuständigkeitsordnung. Auf Kantonsstufe entscheidet das Parlament mit, je nach Kanton, fakultativem oder obligatorischem Referendum. Auf Gemeindestufe reicht ein Beschluss der Gemeindeversammlung mit evtl. Referendum. Dies stellt die Transparenz sicher, da für die Vorfinanzierung ein separater Beschlussantrag gestellt werden muss.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 08-1 Spezialfinanzierungen im Fremdkapital

Beispiele auf Kantonsebene	Beispiele auf Gemeindeebene
Sportfonds Lotteriefonds	Ersatzabgaben für Zivilschutzräume

Tabelle 08-2 Spezialfinanzierungen im Eigenkapital

Beispiele auf Kantonsebene	Beispiele auf Gemeindeebene
Investitionsfonds	Versorgungsbetriebe Parkierungsrechnung Kehrichtsammeldienst Globalbudgetbereiche

Fachempfehlung 09
Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Empfehlung

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

2 Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.

3 Eventualverbindlichkeiten stellen mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis (vor dem Bilanzstichtag) dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.

4 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sollten in der Regel im Anhang zur Rechnung angeführt werden, sofern sie für die Beurteilung der Rechnung von Bedeutung sind. In Ausnahmefällen kann auch eine nachträgliche Anpassung der Rechung erfolgen, wobei in diesem Falle die Verfahrens-Regelungen Exekutive/Parlament massgebend sind.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

5 Rückstellungen dienen, wie die passiven Rechnungsabgrenzungen, der periodenkonformen Erfassung von Aufwendungen und erfolgen aufgrund von Tatbeständen, welche mit genügender Wahrscheinlichkeit auf einen künftigen Aufwand hinweisen. Diese Verpflichtung rechfertigt die Verbuchung einer Verbindlichkeit. Die Rückstellung kann auf einer ausdrücklich rechtlichen oder einer faktischen Verpflichtung basieren (in Analogie zu Swiss GAAP FER 23, Ziff. 2).

6 Im Gegensatz zu den passiven Rechnungsabgrenzungen weisen die Rückstellungen folgende Merkmale auf:

- Sie können kurz- oder langfristig sein.
- Betrag und Fälligkeit (d.h. Zeitpunkt der Auszahlung) lassen sich nicht genau bestimmen.

7 Zukünftige Erträge und zukünftige Aufwände stellen selten verpflichtende Ereignisse im Sinne einer Rückstellung dar. Ebenso sind nicht in Rechnung gestellte fällige Verbindlichkeiten keine Rückstellungen, sondern passive Rechnungsabgrenzungen.

8 Während passive Rechnungsabgrenzungen jedoch immer kurzfristig sind, d.h. zwei Jahre voneinander abgegrenzt werden, können Rückstellungen sowohl kurz- als auch langfristig sein. Zudem lassen sich Betrag und Fälligkeit bei den Rückstellungen im Gegensatz zu den passiven Rechnungsabgrenzungen nicht im Voraus genau bestimmen. Bei bedeutenden Ferien und Überzeitguthaben bestehen zwei Verbuchungsalternativen: diese können entweder abgegrenzt

oder als kurzfristige Rückstellungen verbucht werden, da sie Merkmale beider Varianten aufweisen können. Bei unbestimmter Höhe und Fälligkeit ist eher die Bildung einer Rückstellung angezeigt (vgl. auch Fachempfehlung 05 sowie Anhang zum Kontenrahmen, Konten 2040 und 2050).

9 Gegenüber anderen Verbindlichkeiten unterscheiden sich Rückstellungen dadurch, dass eine Unsicherheit bezüglich Betragshöhe und Zeitpunkt des Mittelabflusses besteht. Kann der Betrag hingegen verlässlich bestimmt werden, ohne dass eine Rechnung vorliegt, so werden passive Rechnungsabgrenzungen gebildet, wenn zwei aufeinander folgende Jahre betroffen sind.

10 Zu berücksichtigen ist das Kriterium der Wesentlichkeit: Es sind nur solche Rückstellungen zu erfassen, welche für die zuverlässige Beurteilung der Jahresrechnungen des öffentlichen Gemeinwesens wesentlich sind.

11 Bei der Handhabung von Rückstellungen sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- Die Rückstellungen sind regelmässig neu zu bewerten (vor jedem Bilanzstichtag).
- Die Höhe der Bewertung erfolgt aufgrund einer Analyse des jeweiligen Ereignisses in der Vergangenheit.
- Ein erst nach dem Bilanzstichtag auftretendes Ereignis muss dann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn deutlich wird, dass aufgrund dieses Ereignisses am Bilanzstichtag eine Verpflichtung bestanden hätte.
- Die Rückstellungen sind im selben Bereich aufzulösen, in welchem sie gebildet wurden.
- Die Rückstellungsveränderungen müssen über das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit oder dem Ergebnis aus Finanzierung erfasst bzw. offengelegt werden. Diese Veränderungen werden in der indirekten Darstellung des Geldflusses aus operativer Tätigkeit in der Geldflussrechnung als liquiditätsunwirksame Aufwände/Erträge ausgewiesen.
- Der Betrag muss nach wirtschaftlichem Risiko abgeschätzt werden, wobei dieses so objektiv wie möglich zu berücksichtigen ist. Beispiel: Bestehen Garantiegewährleistungen hinsichtlich aller möglichen Schadenfälle im Umfang von CHF 1'000'000, wovon erfahrungsgemäss 5% eintreten, so sind CHF 50'000 Franken zurückzustellen.
- Im Einzelfall werden nur dann Rückstellungen gebildet, wenn sie wesentlich sind und die Eintretenswahrscheinlichkeit grösser als 50% ist.
- Keine Rückstellungen sind zu bilden für zukünftige Aufwände, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind.
- Die Verbuchung der Rückstellungen erfolgt über die entsprechenden Aufwandkonti. Erhöhungen und Auflösungen von Rückstellungen werden über dieselben Aufwandkonti gebucht, über die sie vorgängig gebildet wurden: Die Verwendung der Rückstellung wird ebenfalls über das entsprechende Aufwandkonto gebucht, jedoch mit einer Gegenbuchung, so dass die Auswirkung auf die Erfolgsrechnung neutral ist (Bruttoprinzip).

12 Tabelle 09-1 zeigt die Handhabung und Verbuchung von Rückstellungen am Beispiel von Rückstellungen für Lohnforderungen, die vor Gericht hängig sind. Desweiteren wird der Spezialfall „Restrukturierungskosten bei geplantem Stellenabbau und Vorpensionierungen“ behandelt (siehe Beispiel 09-1).

Zu Ziffer 3

13 Bestehende Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis können Eventualverbindlichkeiten sein. Sie werden nicht passiviert, wenn

- mutmasslich keine Leistung zur Begleichung der Verpflichtung zu erbringen ist; oder
- die Höhe der Verpflichtung nicht verlässlich geschätzt werden kann.

14 Im Gegensatz zu den Rückstellungen entfallen bei den Eventualverbindlichkeiten die Kriterien der rechtlichen oder faktischen Verpflichtung und es besteht eine gewisse Unsicherheit bezüglich des Eintritts der Verpflichtungen bzw. Forderungen. Das Flussdiagramm in Abbildung 09-1 zeigt auf, wie Rückstellungen von Eventualverbindlichkeiten abgegrenzt werden.

15 *Begriffliche Abgrenzung zu den Rücklagen:* Rücklagen sind ein synonymer Begriff für Reserven, welche Eigenkapital darstellen.

Beispiele und Illustrationen

Abbildung 09-1 Flussdiagramm zur Abgrenzung von Rückstellungen zu den Eventualverbindlichkeiten

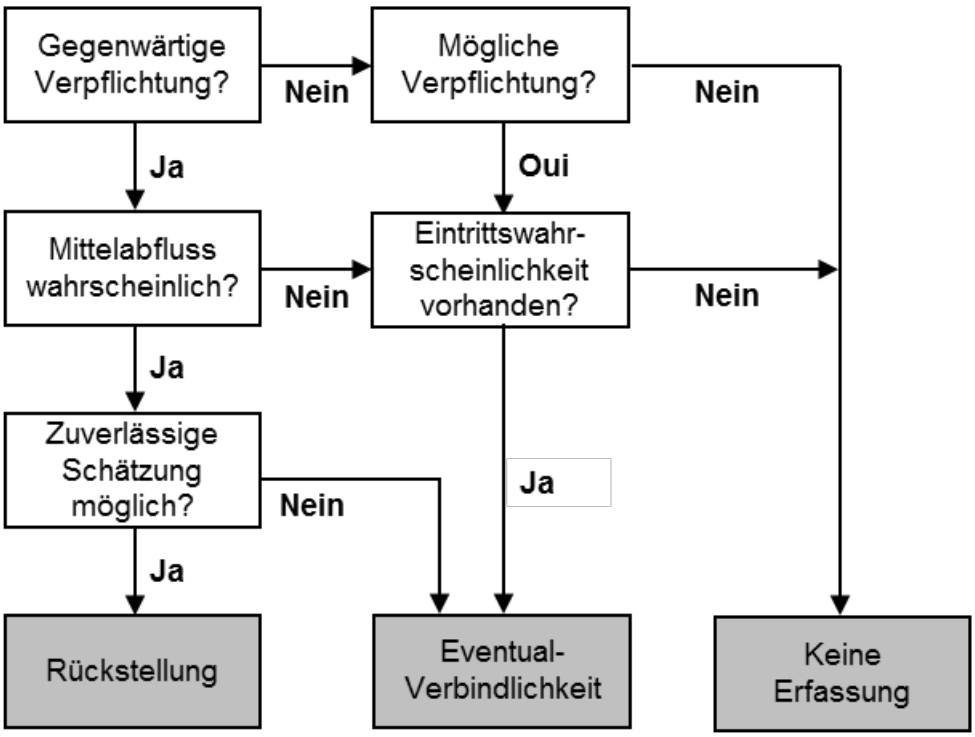


Tabelle 09-1 Handhabung und Verbuchung der Rückstellungen

Vorgang	Verbuchung	
	Soll	**Haben**
Bildung der Rückstellung	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)	Langfristige Rückstellungen für Ansprüche des Personals (2081)
Erhöhung der Rückstellung	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)	Langfristige Rückstellungen für Ansprüche des Personals (2081)
Auflösung der Rückstellung	Langfristige Rückstellungen für Ansprüche des Personals (2081)	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)
Verwendung der Rückstellung	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)	Kasse (1000)
	Langfristige Rückstellungen für Ansprüche des Personals (2081)	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)

Beispiel 09-1 Spezialfall Restrukturierungskosten bei geplantem Stellenabbau und Vorpensionierungen

Restrukturierungskosten entstehen durch eine vom öffentlichen Gemeinwesen angeordnete Aufgabe eines Teils seiner Tätigkeit. In einem Plan sind die zu treffenden Massnahmen (Stillegung von Betriebsanlagen, Abbau der Stellenzahl, Stellenverschiebungen, Änderung der Dauer des Arbeitsvertrags usw.) zu beschreiben. Typischerweise direkt anfallende Restrukturierungskosten sind : Abfindungszahlungen, Überbrückungsrenten für AHV, Pensionskasse, weitere Personalkosten (Dienstleistungen im Zusammenhang mit Entlassungen, Kosten bedingt durch den Stellenwechsel von Angestellten), Kosten für die Betriebsstillegung von Anlagen (z.B. Rückbau von Anlagen) und weitere direkt anrechenbare Kosten. Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen ist das Vorliegen eines Restrukturierungsplans. Damit die Rückstellungen gebildet werden können, muss ausserdem der Beschluss des für die Massnahmenumsetzung zuständigen Organs vorliegen.

Fachempfehlung 10 Investitionsrechnung

Empfehlung

1 Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, sowie die dazugehörigen Investitionseinnahmen. Diese Ausgaben ermöglichen dem öffentlichen Gemeinwesen, ein produktives Kapital von öffentlichen Leistungen zu erwerben. Folglich werden diese Ausgaben in der Bilanz als Verwaltungsvermögen aktiviert.

2 Die Mittelzu- und –abflüsse der Investitionsrechnung gehören in der Geldflussrechnung zum Geldfluss aus Investitionstätigkeit.

3 Beim Empfänger von Investitionsbeiträgen können alternativ zwei Verbuchungsmodelle angewendet werden:

- **Option 1 entspricht der bisherigen Verbuchungspraxis nach HRM 1 mit Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrags (Investition Anlagegut abzüglich Investitionsbeitrag). In diesem Fall wird das Nettoprinzip angewandt.**
- **Option 2 sieht die Aktivierung des Bruttoinvestitionsbetrags vor. Gleichzeitig wird der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert. Es wird das Bruttoprinzip angewandt.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

4 Die Investitionsrechnung ist eine separate Rechnung für Investitionseinnahmen und -ausgaben des Verwaltungsvermögens. Sie soll den Überblick über die öffentlichen Investitionsvorhaben gewährleisten. Welche Ausgaben und Einnahmen in der Investitionsrechnung dargestellt werden, ist aus dem Kontenrahmen HRM2 ersichtlich. Tabelle 10-1 stellt die Konten der Investitionsrechnung im Überblick dar.

5 Die Aktivierungsgrenze für Investitionen kann je nach Gemeinwesen verschieden sein. Im Handbuch wird keine einheitliche Aktivierungsgrenze festgelegt, da dies wegen der Verschiedenheit der öffentlichen Körperschaften nicht sinnvoll ist. Es soll vielmehr auf das Kriterium der Wesentlichkeit abgestellt werden.

6 Die Investitionsrechnung weist nur diejenigen Ausgaben und Einnahmen auf, welche im Hinblick auf den Erwerb eines produktiven Kapitals mit einem mehrjährigen direkten zukünftigen öffentlichen Nutzen getätigt werden. Es handelt sich um Investitionen im ökonomischen Sinn. Daher werden in der Investitionsrechnung keine Geschäfte im Zusammenhang mit dem Finanzvermögen erfasst. Ausgaben für finanzielle Vermögenswerte in Form von Anlagen werden in

der Finanzterminologie ebenfalls als Investitionen bezeichnet (Finanzanlagen, Sachanlagen des Finanzvermögens usw.). Allerdings handelt es sich nicht um Investitionen ins produktive Kapital. Folglich werden diese Anlagen nicht in der Investitionsrechnung verbucht.

Zu Ziffer 2

7 Die Übertragung eines Aktivums vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen, z.B. im Hinblick auf einen geplanten Verkauf, wird in der Investitionsrechnung als Einnahme verbucht. Dies hat jedoch keinen Einfluss auf die Liquidität. Folglich wird auch kein Geldfluss aus Investitionstätigkeit ausgewiesen. Analog dazu, wird eine Übertragung eines Aktivums vom Finanz- ins Verwaltungsvermögen, z.B. um damit eine öffentliche Leistung anzubieten, wird als Ausgabe in der Investitionsrechnung verbucht, jedoch ohne Einfluss auf die Liquidität (kein Einfluss auf den Geldfluss aus Investitionstätiigkeit.

8 Die Ausgaben und Einnahmen im Zusammenhang mit Anlagen (Investitionen im finanziellen Sinn, im Gegensatz zu Investitionen ins produktive Kapital) werden nicht im Geldfluss aus Investitionstätigkeit, sondern im Geldfluss aus Anlagentätigkeit verbucht. Ausser den Geldflüssen aus Investitions- und Anlagentätigkeit, enthält die Geldflussrechnung den Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit und den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit.

Zu Ziffer 3

9 Investitionsbeiträge sind geldwerte Leistungen, mit denen beim Empfänger der Beiträge dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter begründet werden. Diese Investitionsbeiträge sind bei Subventionsgeber und Subventionsempfänger unterschiedlich zu verbuchen und abzuschreiben.

10 Die Abschreibung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsgeber orientiert sich nach der Lebensdauer der damit finanzierten Anlage. Zusätzliche Abschreibungen beim Subventionsgeber werden als ausserordentlicher Aufwand gebucht. Die Wertberichtigung der Investitionsbeiträge wird beim Subventionsgeber als „Transferaufwand“ (366) gebucht.

11 Beim Subventionsempfänger bestehen grundsätzlich zwei Verbuchungsoptionen :

- Option 1: Aktivierung des Nettoinvestitionsbeitrags, d.h. der Investitionssumme abzüglich des Investitionsbeitrags (wie HRM1).
- Option 2: Aktivierung des Bruttoinvestitionsbetrags und gleichzeitige Passivierung des Investitionsbeitrags als langfristige Finanzverbindlichkeit.

Bei beiden Optionen hat der Subventionsempfänger in den Folgejahren das erworbene Anlagegut gemäss der Lebensdauer ordentlich abzuschreiben, bei Option 1 den aktivierten Nettoinvestitionsbeitrag, bei Option 2 den aktivierten Bruttoinvestitionsbeitrag. Bei Option 2 ist zudem der Investitionsbeitrag als langfristige Verbindlichkeit zu passivieren und gemäss der Lebensdauer des betreffenden Investitionsgutes zu amortisieren. Diese Amortisationstranchen sind als jahreweise Beiträge (= Transferertrag) für die eigene Rechnung in der Erfolgsrechnung (46) zu vereinnahmen.

12 *Beispiel Verbuchung/Unterschied zum HRM1:* die buchhalterische Behandlung der Investitionsbeiträge unter HRM2 ist aus Tabelle 10-2 ersichtlich. Ausser der Änderung des Buchungstextes und der Kontonummern, entsprechen die ersten drei Buchungsvorgänge denjenigen des HRM1 und sie sind ebenfalls identisch zwischen den beiden Optionen (1 oder 2) des HRM2.

Beim vierten Buchungsvorgang ergibt sich ein Unterschied für den Subventionsempfänger, falls dieser das Bruttoprinzip (Option 2) anwendet. In diesem Fall wird die erhaltene Subvention (hier CHF 100) separat, wie eine Verpflichtung in einem Passivkonto „Passivierte Investitionsbeiträge“ (2068), verbucht.

Wendet der Subventionsempfänger das Nettoprinzip (Option 1) an, ist der Buchungsvorgang wesensgemäss derselbe wie unter HRM1: die erhaltene Subvention (hier CHF 100) wird im Haben –als Verminderung– des Kontos „Sachanlagen VV“ (140) (Konto „Sachgüter“ (14) unter HRM1) verbucht.

Der fünfte Buchungsvorgang sind die Abschreibungen. Beim Subventionsgeber verlangt das HRM2 die Verbuchung der Abschreibungsrate des zugesicherten Investitionsbeitrags (hier CHF 10) als Transferaufwand im Konto „Abschreibungen Investitionsbeiträge“ (366). Folglich wird das Konto „Abschreibungen“ (33), wie es im HRM1 der Fall war, nicht mehr berührt.

Wendet der Subventionsempfänger das Bruttoprinzip (Option 2) an, verlangt das HRM2 zwei Buchungssätze. Einerseits wird die Sachanlage, welche zum Bruttowert verbucht wurde, nach ihrer Lebensdauer (hier CHF 15) im Konto „Abschreibungen Verwaltungsvermögen“ (33) abgeschrieben. Andererseits wird der passivierte Investitionsbeitrag gemäss der Lebensdauer der betroffenen Sachanlage abgeschrieben (hier CHF 10). Diese Abschreibung entspricht einem Transferertrag und wird im Konto „Auflösung passivierter Investitionsbeiträge“ (466) verbucht. Er verringert die langfristigen Verbindlichkeiten des Subventionsempfängers um denselben Betrag („Passivierte Investitionsbeiträge“ (2068)).

Wendet der Subventionsempfänger das Nettoprinzip (Option 1) an, wird die Abschreibung gleich verbucht wie unter HRM1: der Aufwand (hier CHF 5) wird im Konto „Abschreibungen Verwaltungsvermögen“ (33) verbucht und verringert dementsprechend den Wert der Nettoinvestition in den Aktiven, den „Sachanlagen VV“ (140).

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 10-1 Investitionsrechnung

5	Investitionsausgaben	6	Investitionseinnahmen
50	Sachanlagen	60	Übertragung von Sachanlagen in das Finanzvermögen
51	Investitionen auf Rechnung Dritter	61	Rückerstattungen
52	Immaterielle Anlagen	62	Übertragung immaterielle Anlagen in das Finanzvermögen
		63	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung
54	Darlehen	64	Rückzahlung von Darlehen
55	Beteiligungen und Grundkapitalien	65	Übertragung von Beteiligungen
56	Eigene Investitionsbeiträge	66	Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge
57	Durchlaufende Investitionsbeiträge	67	Durchlaufende Investitionsbeiträge
58	Ausserordentliche Investitionen	68	Ausserordentliche Investitionseinnahmen
59	Übertrag an Bilanz	69	Übertrag an Bilanz

Tabelle 10-2 Verbuchung von Investitionsbeiträgen nach Option 1 und Option 2

Buchungsvorgang	Verbuchung beim Subventionsgeber *			Verbuchung beim Subventionsempfänger *					
	Analog zum HRM1 (ausser der Änderung der Kontenbezeichnungen)			Option 1 Nettoprinzip (analog zum HRM1)			Option 2 Bruttoprinzip		
	Soll	Haben	**	Soll	Haben		Soll	Haben	**
Subventionsempfänger : Ausgabe für eine Sachanlage				Sachanlagen (50)	Flüssige Mittel (100)	150	Sachanlagen (50)	Flüssige Mittel (100)	150
Subventionsempfänger: Aktivierung der Sachanlage				Sachanlagen (140)	Aktivierung (690)	150	Sachanlagen (140)	Aktivierung (690)	150
Subventionsgeber : Auszahlung des Investitionsbeitrags Subventionsempfänger: Zahlungseingang des Investitionsbeitrags	Eigene Investitionsbeiträge (56)	Flüssige Mittel (100)	100	Flüssige Mittel (100)	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung (63)	100	Flüssige Mittel (100)	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung (63)	100
Subventionsgeber: Aktivierung des gewährten Investitionsbeitrags Subventionsempfänger: Option 1 : Verbuchung der erhaltenen Subvention als Verminderung (Haben) der Sachanlage Option 2 : Verbuchung der Subvention im Passiv als Verbindlichkeit	Investitionsbeiträge (146)	Aktivierungen (690)	100	Passivierung (590)	Sachanlagen VV (140)	100	Passivierungen (590)	Passivierte Investitionsbeiträge (2068)	100
Subventionsgeber : Jährliche Abschreibung der zugesicherten Subvention (Transferaufwand) Subventionsempfänger : Option 1, jährliche Abschreibung der Investition abzüglich der Subvention Option 2, (a) jährliche Abschreibung der Bruttoinvestition und (b) jährliche Abschreibung der erhaltenen Subvention (Transferertrag).	Abschreibungen Investitionsbeiträge (366)	Investitionsbeiträge (146)	10	Abschreibungen Verwaltungsvermögen (33)	Sachanlagen (140)	5	Abschreibungen Verwaltungsvermögen (33)	Sachanlagen (140)	15
							Passivierte Investitionsbeiträge (2068)	Auflösung passivierte Investitionsbeiträge (466)	10

Anmerkungen zur Tabelle 10-2:

* Die dünkleren grauschattierten Rechtecke zeigen die Elemente, die die Investitionsrechnung betreffen, die helleren grauschattierten Rechtecke zeigen die Elemente der Bilanz und die weissen Rechtecke, diejenigen der Erfolgsrechnung.

** Investitionshöhe: CHF 150, Investitionsbeitrag: CHF 100, jährliche Abschreibungen: 10 % vom Restbuchwert. NB! es handelt sich um eine Vereinfachung, da im HRM1 die degressive Methode angewandt wird. Es handelt sich ebenfalls um eine Vereinfachung, da der Abschreibungssatz der Sachanlage beim Subventionsempfänger nicht unbedingt dem Abschreibungssatz des Investitionsbeitrags des Subventionsgebers entspricht.

.

Fachempfehlung 11
Bilanz

Empfehlung

1 In der Bilanz werden Vermögen und Fremdkapital einander gegenübergestellt. Der Saldo ist das Eigenkapital.

2 Das Vermögen sind die Ressourcen, welche die Einheit auf Grund von vergangenen Ereignissen beherrscht. Es wird in Verwaltungs- und Finanzvermögen gegliedert.

3 Das Fremdkapital sind Verbindlichkeiten der Einheit auf Grund vergangener Ereignisse, welche in Zukunft zu wahrscheinlichen Ressourcenabflüssen führen.

4 Die Gliederung der Bilanz richtet sich nach dem Kontenrahmen.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

5 Das harmonisierte Rechnungsmodell folgt dem in anerkannten Standards üblichen Konzept einer Residualbetrachtung. Das Eigenkapital stellt die Differenz von Vermögen und Fremdkapital dar.

6 Die kumulierten Saldi der Erfolgsrechnung des laufenden Jahres und der Vorjahre stellen den Bilanzüberschuss/-fehlbetrag dar. Ein Bilanzfehlbetrag verbleibt als Minusposten im Eigenkapital.

Zu Ziffer 2

7 Ressourcen sind materielle oder immaterielle Werte, die ein Nutzenpotential für die Einheit selber oder für Dritte (z.B. die Einwohner) aufweisen. Das Nutzenpotential kann nichtfinanzieller oder finanzieller, materieller oder immaterieller Natur sein.

8 Das Verwaltungsvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen (siehe Tabelle 11-1).

9 Als öffentliche Aufgaben gelten diejenigen Aufgaben, welche die Einheit auf Grund von Vorgaben des öffentlichen Rechts (Verfassung, Gesetz, Verordnung, Reglement usw.) wahrnimmt.

10 Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die nicht unmittelbar der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen (siehe Tabelle 11-1).

11 Flüssige Mittel oder geldartige Instrumente gelten, auch wenn sie ganz oder teilweise der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen, als Finanzvermögen.

12 Die Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens und des Finanzvermögens sind nach ihrem Liquiditätsgrad zu gliedern.

13 Die Unterscheidung zwischen Verwaltungs- und Finanzvermögen ist finanzrechtlich wichtig. Sie kann sich ausser in der Rechnungslegung namentlich in der Kompetenzordnung niederschlagen.

14 Neben der Gliederung in Verwaltungs- und Finanzvermögen (siehe Tabelle 11-2) ist eine sekundäre Gliederung in Umlauf- und Anlagevermögen möglich (siehe Tabelle 11-3).

15 Zum Umlaufvermögen zählen die flüssigen Mittel sowie andere Vermögenswerte, die innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag zu flüssigen Mitteln werden oder anderweitig realisiert werden. Alle übrigen Vermögenswerte sind als Anlagevermögen zu bilanzieren.

Zu Ziffer 3

16 Das vergangene Ereignis, das zu wahrscheinlichen Ressourcenabflüssen führt, kann rechtlicher oder faktischer Natur sein.

17 Das Fremdkapital setzt sich zusammen aus passiven Rechnungsabgrenzungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen.

18 Das Fremdkapital ist nach seiner Fälligkeit (kurzfristig, langfristig) zu gliedern. Zum kurzfristigen Fremdkapital zählen Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag zu erfüllen sind. Alle übrigen Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind als langfristig zu bilanzieren.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 11-1 Beispiele von Positionen des Verwaltungs- und des Finanzvermögens

Verwaltungsvermögen	Finanzvermögen
– Schulanlagen – Verwaltungsgebäude – (Kantons-)Strassen – Beteiligungen an ausgelagerten Betrieben, welche öffentliche Aufgaben erfüllen – Wald, Weiden, Allmenden oder Gewässer	– Vermietbare Liegenschaften (ohne Bezug zu einer bestimmten öffentlichen Aufgabe) – Landreserven – Wertschriften (zur Kapitalanlage) – Zum Verkauf bestimmte Immobilien – Derivative Finanzinstrumente (im Sinne von Sicherungsgeschäften)

Tabelle 11-2 Bilanz: Gliederung der Aktiven in Verwaltungs- und Finanzvermögen

1	Aktiven	2	Passiven
10	**Finanzvermögen**	**20**	**Fremdkapital**
100	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen		**Kurzfristiges Fremdkapital**
101	Forderungen	200	Laufende Verbindlichkeiten
102	Kurzfristige Finanzanlagen	201	Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten
104	Aktive Rechnungsabgrenzungen	204	Passive Rechnungsabgrenzungen
106	Vorräte und angefangene Arbeiten	205	Kurzfristige Rückstellungen
107	Langfristige Finanzanlagen		**Langfristiges Fremdkapital**
108	Sach- und immaterielle Anlagen Finanzvermögen	206	Langfristige Finanzverbindlichkeiten
		208	Langfristige Rückstellungen
109	Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital	209	Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital
14	**Verwaltungsvermögen**	**29**	**Eigenkapital**
140	Sachanlagen VV	290	Spezialfinanzierungen im Eigenkapital
142	Immaterielle Anlagen VV	291	Fonds im Eigenkapital
144	Darlehen VV	292	Rücklagen der Globalbudgetbereiche
145	Beteiligungen, Grundkapitalien VV	293	Vorfinanzierungen
146	Investitionsbeiträge	294	Finanzpolitische Reserve
148	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen	295	Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen
		296	Neubewertungsreserven Finanzvermögen
		298	Übriges Eigenkapital
		299	Bilanzüberschuss/-fehlbetrag

Tabelle 11-3 Bilanz: Mögliche sekundäre Gliederung der Aktiven in Umlauf- und Anlagevermögen

1	Aktiven	2	Passiven
	Umlaufvermögen	**20**	**Fremdkapital**
	Finanzvermögen		**Kurzfristiges Fremdkapital**
100	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200	Laufende Verbindlichkeiten
101	Forderungen	201	Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten
102	Kurzfristige Finanzanlagen		
104	Aktive Rechnungsabgrenzungen	204	Passive Rechnungsabgrenzungen
106	Vorräte und angefangene Arbeiten	205	Kurzfristige Rückstellungen
	Anlagevermögen		**Langfristiges Fremdkapital**
	Finanzvermögen	206	Langfristige Finanzverbindlichkeiten
107	Langfristige Finanzanlagen	208	Langfristige Rückstellungen
108	Sach- und immaterielle Anlagen Finanzvermögen		
109	Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital	209	Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital
	Verwaltungsvermögen (14)	**29**	**Eigenkapital**
140	Sachanlagen VV	290	Spezialfinanzierungen im Eigenkapital
142	Immaterielle Anlagen VV	291	Fonds im Eigenkapital
144	Darlehen VV	292	Rücklagen der Globalbudgetbereiche
145	Beteiligungen, Grundkapitalien VV	293	Vorfinanzierungen
146	Investitionsbeiträge	294	Finanzpolitische Reserve
148	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen	295	Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen
		296	Neubewertungsreserven Finanzvermögen
		298	Übriges Eigenkapital
		299	Bilanzüberschuss/-fehlbetrag
10	**Finanzvermögen**	**20**	**Fremdkapital**
14	**Verwaltungsmögen**	**29**	**Eigenkapital**

Fachempfehlung 12
Anlagegüter und Anlagenbuchhaltung

Empfehlung

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

2 **Die Anlagegüter sind in Anlagekategorien zu unterteilen.**

3 **Die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen erfolgt bei Erstzugang zum Anschaffungswert, Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert.**

4 **Die Bewertung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert; danach werden sie planmässig abgeschrieben. Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden höchstens zum Anschaffungswert bilanziert. Falls sich später deren Wert verringert, wird der Bilanzwert entsprechend reduziert; dies geschieht im Rahmen einer periodischen Überprüfung.**

5 **Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die vom öffentlichen Gemeinwesen für die entsprechende Anlagekategorie festgelegte Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben.**

6 **Die Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt auf der Basis der Nutzungsdauer nach Anlagekategorie. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind aber als ausserordentlicher Aufwand zu verbuchen.**

7 **Zur Dokumentation und Information über die Bewertung des Anlagevermögens ist ein Anlagenspiegel zu erstellen. Er dient der Offenlegung der Rechnungslegungsgrundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation der Anlagen selbst.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 2

8 Es sind folgende grundsätzliche Anlagekategorien zu verwenden:

- Grundstücke;
- Gebäude, Hochbauten;
- Tiefbauten;
- Abwasseranlagen, Abfallanlagen;
- Mobilien, Fahrzeuge, Maschinen;
- immaterielle Anlagen;
- Informatik;
- Vorräte;
- Investitionsbeiträge;
- Darlehen;
- Beteiligungen / Grundkapitalien.

Zu Ziffer 3

9 *Erstbewertung der Anlagen im Finanzvermögen:* Anlagen im Finanzvermögen sind bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungswerten zu bewerten. Erfolgt der Zugang ohne Kosten, wird zum Verkehrswert zum Zeitpunkt des Zugangs bewertet.

10 *Folgebewertungen der Anlagen im Finanzvermögen:* Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzstichtag, wobei eine Neubewertung periodisch (alle 3 bis 5 Jahre) stattfindet. Denkbar wäre auch eine Neubewertung, sobald sich die Werte ändern. Dies wäre aber für die öffentlichen Gemeinwesen ein zu grosser Aufwand.

11 *Wertberichtigungen der Anlagen im Finanzvermögen:* Da die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen grundsätzlich zum Verkehrswert erfolgt, werden sie nicht nach Abnutzung und technischer Alterung abgeschrieben, wie dies bei den Anlagen des Verwaltungsvermögens der Fall ist.

Zu Ziffer 4

12 Anlagen im Verwaltungsvermögen werden zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilanziert. Entstehen keine Kosten bzw. wurde kein Preis bezahlt, wird der Verkehrswert bilanziert.

Zu Ziffer 5

13 Bezüglich Aktivierungsgrenzen gilt das Kriterium der Wesentlichkeit, es werden also keine festen Aktivierungsgrenzen vorgegeben. Die Aktivierungsgrenzen sind von den öffentlichen Gemeinwesen demnach in Abhängigkeit der Grösse der öffentlichen Gemeinwesen sowie deren weiteren besonderen Eigenschaften festzulegen (vgl. auch Tabelle 12-1). Als Kriterium für die Aktivierung ist ausserdem zu berücksichtigen, ob es sich bei einer Ausgabe um Konsum oder eine Investition handelt. Investition und Konsum sind begrifflich wie folgt voneinander abgegrenzt:

- *Investition:* Investitionen sind Ausgaben, die Vermögenswerte mit mehrjähriger Nutzungsdauer schaffen. Dabei kann es sich um Ausgaben handeln für den Erwerb, die Erstellung sowie die Verbesserung von dauerhaften Vermögenswerten, welche ein produktives Kapital von öffentlichen Leistungen darstellen.
- *Konsum:* Beim Konsum handelt es sich entsprechend um Ausgaben, die nicht die Schaffung dauerhafter Vermögenswerte zum Zweck haben. Es handelt sich also um Ausgaben für Güter und Dienstleistungen, welche unmittelbar oder innerhalb einer begrenzten Periode verzehrt werden.

Zu Ziffer 6

14 Als Kompromiss zwischen der von IPSAS geforderten Lösung und der traditionellen finanzpolitischen Abschreibung nach dem Vorsichtsprinzip sind beim Verwaltungsvermögen zwei Arten von Abschreibungen zulässig: betriebswirtschaftliche Abschreibungen und zusätzliche Abschreibungen. Sie müssen aber je separat ausgewiesen werden. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht werden Anlagen des Verwaltungsvermögens nach Nutzungsdauer abgeschrieben. Zusätzliche Abschreibungen als Mittel der Finanzpolitik sind zulässig. Sie müssen als ausserordentlicher Aufwand gebucht werden, damit sie keinen Einfluss auf das operative Ergebnis haben. Zudem müssen sie im Anhang offengelegt werden.

15 *Zugekaufte Anlagen:* Zugekaufte Anlagen werden ab dem Zeitpunkt der Nutzung abgeschrieben.

16 *Abschreibungsmethode:* Die Abschreibungen können linear oder degressiv vorgenommen werden. Eine einmal gewählte Methode muss jedoch beibehalten werden. Die Abschreibungen linear/degressiv sind auf die Nutzungsdauer abgestimmt. Die Abschreibungen sollen den Wertverzehr der Anlage widerspiegeln, wobei die Abschreibungen bei Nutzungsbeginn einsetzen. In Tabelle 12-1 werden die Abschreibungssätze für verschiedene Anlagekategorien dargestellt. Angegeben ist jeweils der lineare wie auch der degressive Abschreibungssatz. Werden die Investitionsbeiträge brutto verbucht (Option 2 laut Fachempfehlung 10), erfolgt die Abschreibung des passivierten Investitionsbeitrags zum gleichen Satz wie die dazugehörende Investition. Abbildung 12-1 ist grafisch aufgezeigt, wie die Anwendung von linearen und degressiven Abschreibungssätzen nach Ablauf der betreffenden Anzahl Lebensjahre jeweils einen Restwert

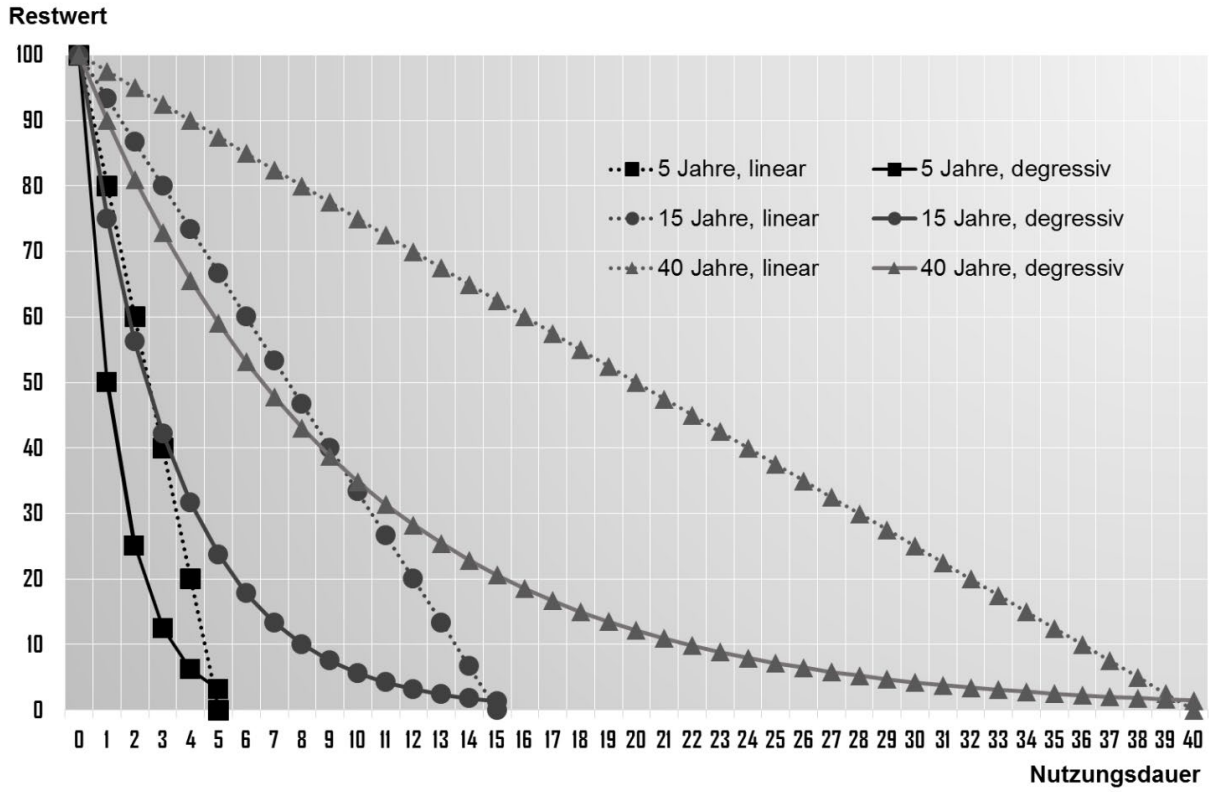
von 0 ergeben (linear) oder gegen 0 tendieren (degressiv). Wird die degressive Methode gewählt, so ist im letzten Jahr der Lebensdauer der betreffenden Anlage jeweils der ganze Restwert und damit die Anlage auf einen pro memoria Franken oder auf 0 abzuschreiben. Um die spezifischen Voraussetzungen von öffentlichen Gemeinwesen und anderen öffentlichen Einheiten unterschiedlicher Natur und Grösse berücksichtigen zu können, sind in Tabelle 12-1 teilweise Bandbreiten angegeben. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind als ausserordentlicher Aufwand zu verbuchen.

17 *Bestimmung der Nutzungsdauer:* Die Vorgaben zur Nutzungsdauer lehnen sich den Abschreibungssätzen im Handbuch „Harmonisierte Kosten- und Leistungsrechnung für Kantone und Gemeinden“[1] der FDK an. Sie sind als Bandbreite formuliert, sodass je nach individuellem Objekt verschiedene Sätze angewendet werden können.

18 *Wertberichtigungen der Anlagen im Verwaltungsvermögen:* In Anlehnung an IPSAS sind auch beim Verwaltungsvermögen im Falle von dauernden Wertminderungen sofort Wertberichtigungen vorzunehmen (z.B. bei Zerstörung eines Gutes). Diese Korrektur entspricht einer ausserplanmässigen Abschreibung.

Beispiele und Illustrationen

Abbildung 12-1 Restwert von Investitionen: Gegenüberstellung der linearen und degressiven Abschreibungsmethode



[1] Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (2003), *Handbuch Harmonisiertes Kosten- und Leistungsrechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden*, Solothurn: Fachgruppe für kantonale Finanzfragen.

Tabelle 12-1 Abschreibungssätze je Anlagekategorie[2]

Anlagekategorien		Nutzungs-dauer (in Jahren)	Abschreibungssätze (in %)		Aktivierungsgrenze
			Linear	Degressiv	
Grundstücke		Keine Abschreibung			
Gebäude, Hochbauten		25-50	2.0 - 4.0	8.0 - 15.0	Kriterium Wesentlichkeit
Tiefbauten	Strassen	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Kriterium Wesentlichkeit
	Kanalbauten	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Kriterium Wesentlichkeit
	Brücken	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Kriterium Wesentlichkeit
Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge		4-10	10.0 - 25.0	35.0 - 60.0	Kriterium Wesentlichkeit
Immaterielle Anlagen (Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte, Goodwill)		5	20.0	50.0	Kriterium Wesentlichkeit
Informatik	Hardware	3	33.3	60.0	Kriterium Wesentlichkeit
	Software	5	20.0	50.0	Kriterium Wesentlichkeit
Abwasseranlagen (Richtwerte)		15	6.5	25.0	Kriterium Wesentlichkeit
Abfallanlagen (Richtwerte)		40	2.5	10.0	Kriterium Wesentlichkeit

[2] Die vorgeschlagenen Anlagekategorien und Lebensdauern bzw. Abschreibungssätze (jeweils linear und degressiv) lehnen sich an die Sätze der Eidg. Steuerverwaltung an, welche auch im Handbuch Harmonisiertes Kosten- und Leistungsrechnungsmodell berücksichtigt sind.

Fachempfehlung 13
Konsolidierte Betrachtungsweise

Empfehlung

1 **Die konsolidierte Betrachtungsweise erlaubt einen finanziellen Gesamtüberblick über die konsolidierten Einheiten.**

2 **Es gibt drei „Kreise", bei welchen über die Art des Ausweises in der Staatsrechnung zu befinden ist:**

- **Kreis 1: das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung;**
- **Kreis 2: die Rechtspflege sowie weitere eigenständige kantonale Behörden;**
- **Kreis 3: Anstalten und weitere Organisationen.**

3 **Organisationen und Organisationseinheiten, welche in die Kreise 1 und 2 fallen, sind voll in der Staatsrechnung zu konsolidieren.**

4 **Für Organisationen, welche in Kreis 3 fallen, ist keine obligatorische Konsolidierung vorgegeben. Werden sie nicht konsolidiert, so sind sie zumindest im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent darzustellen. Werden sie konsolidiert, kann dies nach der Methode der Vollkonsolidierung oder nach der Equity-Methode erfolgen.**

5 **Organisationen, die in den Kreis 3 fallen, können folgende Merkmale aufweisen, damit sie in den Kreis 3 fallen, wobei diese nicht kumulativ erfüllt sein müssen:**

- **Das öffentliche Gemeinwesen ist Träger dieser Organisation.**
- **Das öffentliche Gemeinwesen ist in massgeblicher Weise an dieser Organisation beteiligt.**
- **Das öffentliche Gemeinwesen leistet in massgeblicher Weise Betriebsbeiträge an diese Organisationen.**
- **Das öffentliche Gemeinwesen kann diese Organisation in massgeblicher Weise beeinflussen.**
- **Das öffentliche Gemeinwesen weist Verpflichtungen gegenüber dieser Organisation auf.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

6 Für die Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kommt der Jahresrechnung der öffentlichen Gemeinwesen eine prioritäre Rolle zu. Wie schon im HRM1 umfasst die Jahresrechnung der öffentlichen Gemeinwesen nur diejenigen Organisationen, welche keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Zur Gewährleistung eines umfassenden Überblicks sind weitere Organisationen miteinzubeziehen.

Zu Ziffern 2 und 3

7 Die drei Kreise werden in Abbildung 13-1 dargestellt. Der Kreis 1 umfasst das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung. Die konsolidierte Jahresrechnung hat aber auch den Kreis 2, die Rechtspflege, sowie weitere eigenständige kantonale Behörden zu umfassen. Weitere Behörden sind z.B. die unselbständigen Anstalten oder die staatlichen Kommissionen. Der Kreis 3 schliesslich beinhaltet bestimmte selbständige Anstalten sowie andere Behörden und Organisationen des kantonalen Rechts. Die Kreise 1 und 2 sind obligatorisch voll zu konsolidieren. Für den Kreis 3 entscheidet das zuständige Organ die Art der Konsolidierung, wobei die nachfolgenden Erläuterungen wegleitend sein sollen.

8 Für Gemeinden gilt ein analoger Konsolidierungskreis. Es sind die entsprechenden Behörden analog zur kantonalen Organisation zu konsolidieren.

Zu Ziffern 4 und 5

9 Der Entscheid über die Art des Ausweises der Organisationen im Konsolidierungskreis 3 sollte ähnlich wie in IPSAS erfolgen.

10 Abbildung 13-2 zeigt den Entscheidungsbaum, der (nach IPSAS) für die Art der Konsolidierung zu Hilfe zu ziehen ist. Zunächst stellt sich die Frage, ob das öffentliche Gemeinwesen von Aktivitäten der anderen Organisation profitiert. Dies ist das Nutzenkriterium. Wird diese Frage mit **„**Ja**“** beantwortet, sind als nächstes nacheinander die folgenden Fragen zu stellen: Hat die Organisation die Macht, sowohl das finanzielle wie auch das operative Verhalten der anderen Organisation zu bestimmen? Kann diese Macht auch ausgeübt werden? Jedesmal wenn eine dieser Fragen mit **„**Nein**“** beantwortet wird, ist die Organisation nicht zu konsolidieren. HRM2 rät, die Organisationen, bei welchen im Entscheidungsbaum laut Abbildung 9 durchwegs mit „Ja“ geantwortet wird, in der Staatsrechnung zu konsolidieren. Es besteht jedoch alternativ auch die Möglichkeit, diese zumindest im Anhang aufzuführen (Mindeststandard).

11 Die Konsolidierung wird nur für die Rechnung und nicht für das Budget durchgeführt.

12 Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiven und Passiven der jeweiligen Organisation vollständig übernommen. Es sind im Wesentlichen folgende Schritte durchzuführen:[1]

Anpassung der Einzelabschlüsse: Die Einzelabschlüsse müssen angepasst werden, um die Rechnungslegungsvorschriften des konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesens einzuhalten (in diesem Fall das harmonisierte Rechnungsmodell).

Kumulierung der Abschlüsse: Die Abschlüsse werden Zeile für Zeile addiert.

Eliminierung der internen Transaktionen in der Bilanz: Die Forderungen und Verbindlichkeiten der zu konsolidierenden Organisation gegenüber dem öffentlichen Gemeinwesen einerseits und des öffentlichen Gemeinwesens gegenüber der zu konsolidierenden Organisation andererseits, müssen eliminiert werden.

Aufwands- und Ertragskonsolidierung: Die Erträge und Aufwände zwischen zwei Einheiten müssen ebenfalls elimiert werden. Wenn das konsolidierende öffentliche Gemeinwesen z.B. einen Beitrag an die konsolidierte Organisation zahlt, ist dieser auf der Aufwandsseite beim konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesen und auf der Ertragsseite bei der konsolidierten Organisation zu eliminieren. Umgekehrt ist zu verfahren, wenn der Beitrag von der konsolidierten Organisation an das konsolidierende öffentliche Gemeinwesen geht. Dasselbe gilt für Konzessionen, Abgaben, Wasserzinsen und Ähnliches.

Eliminierung der internen Gewinne: die internen Ergebnisse (Gewinne und Verluste) aus Geschäftsvorfällen zwischen dem konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesen und der konsolidierten Organisation müssen eliminiert werden.

Kapitalkonsolidierung: Die Kapitalverflechtungen der Institutionen mit dem öffentlichen Gemeinwesen sind zu eliminieren. Dabei werden die Beteiligungswerte des konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesens mit dem anteiligen Eigenkapitalbetrag der konsolidierten Organisation verrechnet. Im Allgemeinen gibt es bei öffentlichen Einheiten keine Wertdifferenz (siehe Tabelle 13-1). Falls es trotzdem eine Differenz gibt, muss sie, wie in Tabelle 13-2 erwähnt, behandelt werden (Eliminierung der stillen Reserven und danach Verbuchung des verbleibenden Goodwills).

Der Goodwill zeigt an, wieviel mehr für eine Beteiligung bezahlt wurde als sie wert ist (nach der Bereinigung um stille Reserven/Lasten). Ein positiver Goodwill wird aktiviert und ein negativer Betrag muss als Neubewertungsreserve in der konsolidierten Rechnung passiviert werden.

Handelt es sich um eine Vollkonsolidierung und hält das öffentliche Gemeinwesen, welches die konsolidierte Rechnung vorlegt, nicht 100% der zu konsolidierenden Organisation, müssen die Minderheitsanteile, sowohl in der Bilanz (zwischen Eigen- und Fremdkapital) als auch in der Erfolgsrechnung, einzeln ausgewiesen werden.

---

[1] Für detailliertere Vorgaben, siehe IPSAS und SWISS GAAP FER.

13 Wenn eine Beteiligung nach der Equity-Methode konsolidiert wird, müssen interne Transaktionen, welche einen Einfluss auf das Eigenkapital oder auf das Ergebnis (interne Gewinne oder Verluste) haben, eliminiert werden.

14 Zum Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel siehe Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung.

Beispiele und Illustrationen

Abbildung 13-1 Konsolidierungskreise

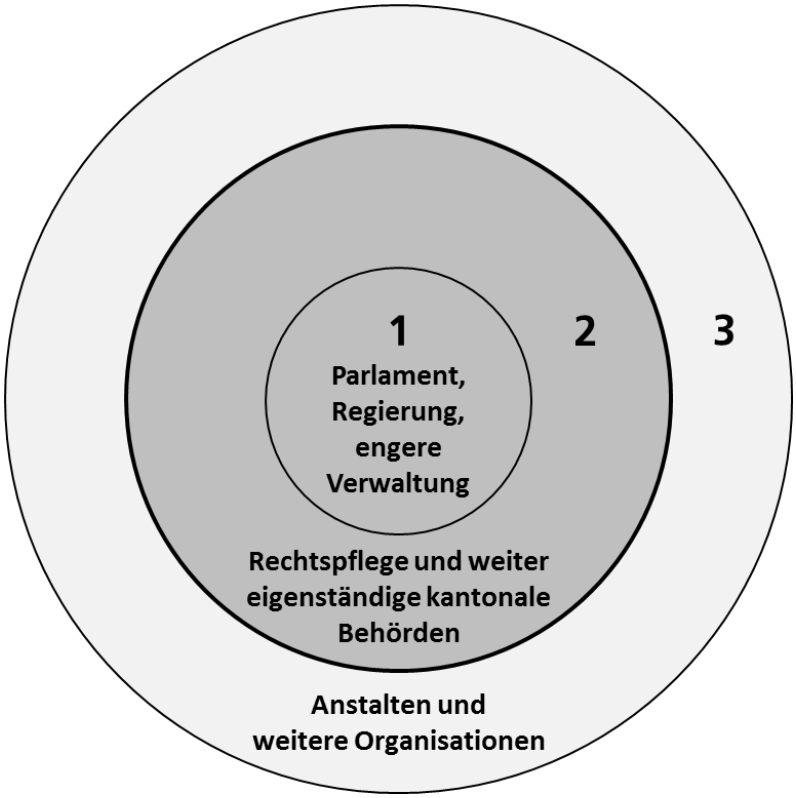


Abbildung 13-2 Entscheidungsbaum zur Frage der Konsolidierung

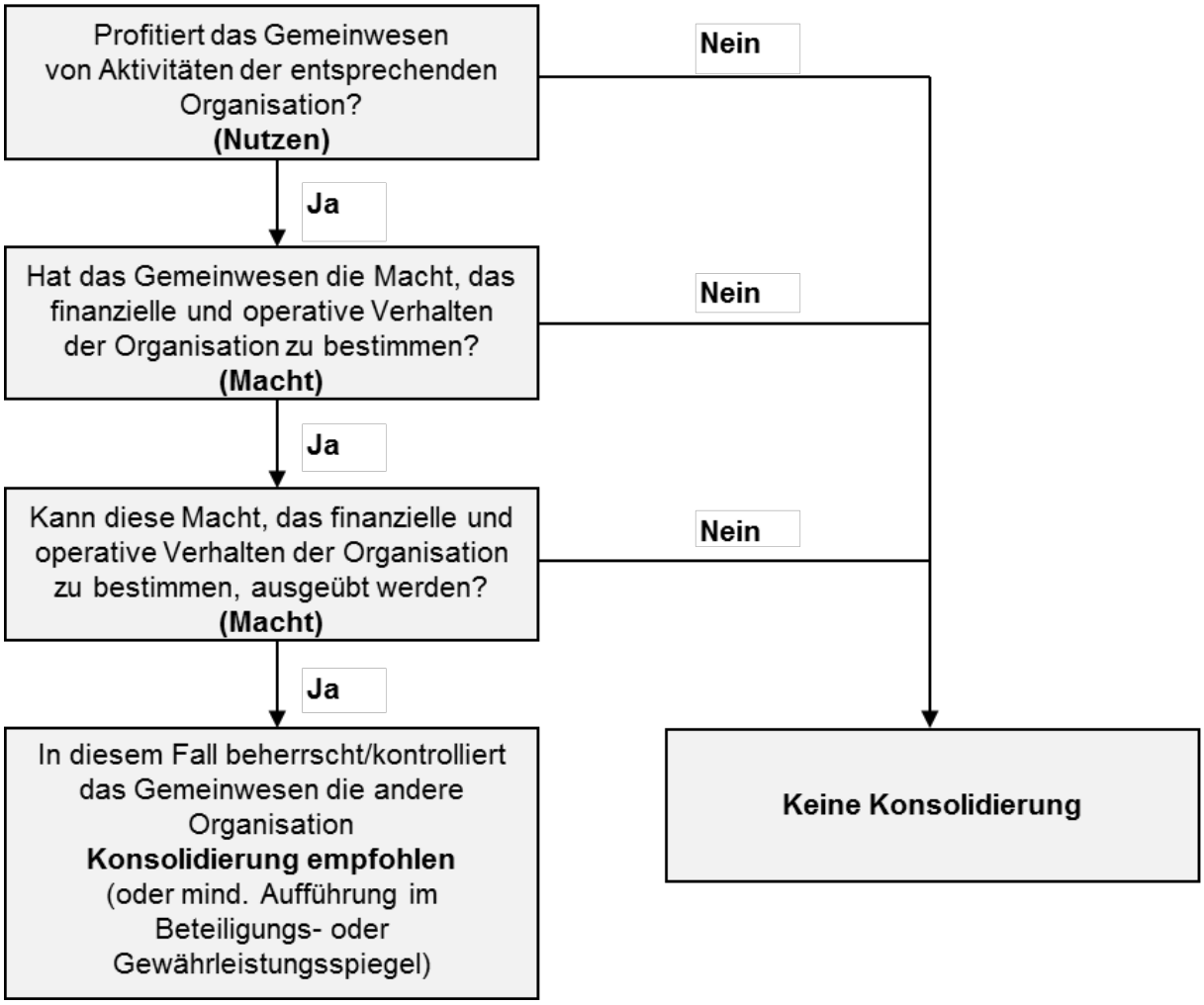


Tabelle 13-1 Beispiel für Kapitalkonsolidierung bei öffentlichen Gemeinwesen

Buchwert Beteiligung		200'000
Anteiliges Eigenkapital	z.B. 100% von 200'000	200'000
Stille Reserven		0
Stille Lasten		0
Bereinigtes Eigenkapital	200'000 + 0 - 0 =	200'000
Goodwill	200'000 - 200'000 =	0

Tabelle 13-2 Beispiel für Kapitalkonsolidierung von Beteiligungen unter 100%

Buchwert Beteiligung		180'000
Anteiliges Eigenkapital	z.B. 80% von 200'000	160'000
Stille Reserven		20'000
Stille Lasten		10'000
Bereinigtes Eigenkapital	160'000 + 20'000 - 10'000 =	170'000
Goodwill	180'000 - 170'000 =	10'000

Fachempfehlung 14
Geldflussrechnung

Empfehlung

1 Die Geldflussrechnung stellt einerseits die Einzahlungen oder die Einnahmen der Berichtsperiode (Liquiditätszufluss) und andererseits die Auszahlungen oder die Ausgaben derselben Periode (Liquiditätsabfluss) dar.

2 Die Liquiditätszu- und –abflüsse verändern die flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen. Zu diesen gehören Kassa-, Post- und Bankguthaben (Kontokorrentkredite), kurzfristige Geldanlagen, Debit- und Kreditkarten sowie übrige flüssige Mittel.

3 Es wird empfohlen, die Geldflussrechnung in drei Teilen zu präsentieren. Der erste Teil stellt den Geldfluss aus operativer Tätigkeit dar. Der zweite Teil stellt den Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit dar. In diesem Teil wird ausdrücklich zwischen dem Geldfluss aus Investitionstätigkeit einerseits und demjenigen aus Anlagentätigkeit andererseits unterschieden. Der dritte und letzte Teil stellt den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit dar.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

4 Die Geldflussrechnung ist eine Ursachenrechnung: Sie zeigt, wie sich die flüssigen Mittel und die kurzfristigen Geldanlagen aufgrund von Ein- und Auszahlungen der Berichtsperiode verändert haben. Das Beispiel in Tabelle 14-3 zeigt an einem Zahlenbeispiel, wie die Geldflussrechnung dargestellt werden muss.

Zu Ziffer 2

5 Kurzfristige Geldanlagen sind Finanzanlagen, die kurzfristig (innerhalb von maximal 3 Monaten) verflüssigt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen.

Zu Ziffer 3

6 Der Geldfluss aus operativer Tätigkeit zeigt auf, inwiefern diese Tätigkeit dem öffentlichen Gemeinwesen erlaubt, einen Überschuss an Liquidität zu generieren. Dieser Beitrag dient zur Finanzierung der anderen Tätigkeiten, oder zur Anhäufung der flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen.

7 Typische Geldflüsse, welche in den Geldfluss aus operativer Tätigkeit eingehen, sind bei öffentlichen Körperschaften:

- die Steuererträge;
- die Gebührenerträge;
- der Besoldungs- und Sachaufwand.

In den Geldfluss aus operativer Tätigkeit gehen hingegen nicht ein:

- Geldabflüsse für den Kauf von Sachanlagen des Verwaltungsvermögens (diese sind Teil des Geldflusses aus Investitionstätigkeit);
- Geldabflüsse für den Kauf von Anlagen des Finanzvermögens (diese sind Teildes Geldflusses aus Anlagentätigkeit).

8 Für die Ermittlung des Geldflusses aus operativer Tätigkeit sind sowohl die direkte wie auch die indirekte Methode zulässig. Bei der direkten Methode werden die Einzahlungen den Auszahlungen der operativen Tätigkeit gegenübergestellt, und der Geldfluss wird als Saldo direkt berechnet. Die indirekte Berechnung geht vom Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung aus, welches anschliessend um liquiditätsunwirksame Aufwände und Erträge sowie Veränderungen von übrigen Bilanzpositionen des Nettoumlaufvermögens bereinigt wird. Die nachfolgenden Tabellen stellen die zwei verschiedenen Methoden der Berechnung des Geldflusses aus operativer Tätigkeit dar.

9 Die Ein- und Auszahlungen aufgrund von ausserordentlichen Ereignissen werden in der Geldflussrechnung nicht separat ausgewiesen und zählen zum Geldfluss aus operativer Tätigkeit.

10 Der Geldfluss aus Investitionstätigkeit zeigt auf, in welchem Ausmass Ausgaben (minus Einnahmen) für Ressourcen, d.h. für produktives Kapital, das künftige Nutzen oder Erträge erbringen soll, getätigt wurden. Diese Ausgaben entsprechen den Aktiven des Verwaltungsvermögens, anders gesagt, den Investitionen, die dem öffentlichen Gemeinwesen erlauben seine ihm vom öffentlichen Recht verleihten Pflichten wahrzunehmen.

11 Der Geldfluss aus Investitionstätigkeit entspricht den Investitionseinnahmen minus der Investitionsausgaben (direkte Methode). Er deckt sich ebenfalls mit dem um nicht liquiditätswirksame Posten bereinigten Saldo der Investitionsrechnung (indirekte Methode). Dieser Geldfluss kann nach der direkten oder der indirekten Methode ermittelt werden. In der Regel ist dieser Geldfluss bei öffentlichen Körperschaften negativ. Die nachfolgenden Tabellen stellen die Berechnung des Geldflusses aus Investitionstätigkeit dar.

12 Der Geldfluss aus dem Erwerb und der Veräusserung von sonstigen Geschäftseinheiten gehört zum Geldfluss aus Investitionstätigkeit.

13 Das Verhältnis zwischen dem Geldfluss aus operativer Tätigkeit und jenem aus Investitionstätigkeit ist von besonderem Interesse: Aus diesen beiden Teilsaldi der Geldflussrechnung ergibt sich, ob der (in der Regel positive) Geldfluss aus operativer Tätigkeit genügt, um den (in der Regel negativen) Geldfluss aus Investitionstätigkeit zu decken.

14 Der Geldfluss aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen informiert über die verwendeten oder frei gewordenen flüssigen Mittel für Anlagen von Aktiven des Finanzvermögens. Der Verkauf solcher Anlagen ist möglich, da sie die Erfüllung einer gesetzlichen Aufgabe des öffentlichen Gemeinwesens nicht in Frage stellt. Die nachfolgenden Tabellen stellen die Berechnung des Geldflusses aus Anlagentätigkeit dar.

15 Der Transfer eines Aktivums vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen, z.B. zum Zweck eines geplanten Verkaufs, hat keinen Einfluss auf die flüssigen Mittel. Deshalb wird kein Geldfluss, weder im Geldfluss aus Investitionstätigkeit noch in jenem aus Anlagentätigkeit, ausgewiesen. Im gleichen Sinn hat ein Transfer aus dem Finanz- ins Verwaltungsvermögen, z.B um dieses Aktivum für die Erfüllung einer öffentlichen Leistung zu gebrauchen, keinen Einfluss auf die flüssigen Mittel (kein Einfluss auf den Geldfluss aus Investitionstätigkeit oder jenen aus Anlagentätigkeit).

16 Der Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit erlaubt es, die Veränderung der Verbindlichkeiten des öffentlichen Gemeinwesens gegenüber seinen Gläubigern darzustellen.

17 In den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit (siehe nachfolgende Tabellen) gehen z.B. ein:
- Einzahlungen aus der Emission von Anleihen;
- Einzahlungen aus der Aufnahme von Darlehen und Hypotheken und Auszahlungen für deren Tilgung.

18 Die Veränderung des Gesamtsaldos der Geldflussrechnung zeigt die Veränderung der flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen auf.

19 Der zweite Teil der Geldflussrechnung vereint den Geldfluss aus Investitionstätigkeit und den Geldfluss aus Anlagentätigkeit (siehe Tabelle 14-1). Diese Zusammenlegung entspricht der Praxis im Privatsektor, im Besonderen den Normen von Swiss GAAP FER. Sie ist ebenfalls IPSAS-konform. In diesen Normen entspricht die Investitionstätigkeit dem Kauf und Verkauf von langfristigen Aktiven und anderen Anlagen, welche nicht in den kurzfristigen Geldanlagen enthalten sind.

20 Eine alternative Darstellung besteht darin, den Geldfluss aus Anlagentätigkeit nicht im zweiten, sondern im dritten Teil der Geldflussrechung, mit dem Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit, darzustellen (siehe Tabelle 14-2). Diese Darstellung wird toleriert, da sie weitgehend dem Abschlussschema der Verwaltungsrechnung des HRM1 (manchmal auch Finanzierungsrechnung genannt) entspricht. Laut dieser Darstellung werden im zweiten Teil der Geldflussrechnung der Geldabfluss für den Kauf von Anlagen, und dazu gehören auch Sachanlagen des Finanzvermögens ausdrücklich vom Geldfluss aus Investitionstätigkeit ausgeschlossen. Indem der Geldfluss aus Investitionstätigkeit nur das produktive Kapital einbezieht, nähert er sich dem Begriff der Nettoinvestitionen an, welcher zur Berechnung des Selbstfinanzierungsgrades verwendet wird (siehe Fachempfehlung 18 betreffend die Finanzkennzahlen). Im dritten Teil der Geldflussrechnung widerspiegelt folglich der Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit die Entwicklung der Nettoschuld in der Bilanz. In diesem Teil wird ausdrücklich zwischen dem Geldfluss aus Anlagentätigkeit und demjenigen aus Finanzierungstätigkeit unterschieden.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 14-1 Geldflussrechnung : Empfohlene Darstellung

Direkte Methode	Indirekte Methode
Einzahlungen aus operativer Tätigkeit – Auszahlungen aus operativer Tätigkeit	Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung + liquiditätsunwirksame Aufwände der Erfolgsrechung – liquiditätsunwirksame Erträge der Erfolgsrechnung +/– Bestandesänderungen auf den übrigen Posten des Nettoumlaufsvermögens (+Bestandeszunahmen Passivkonto + Bestandesabnahmen Aktivkonto - Bestandeszunahmen Aktivkonto - Bestandesabnahmen Passivkonto)
Geldfluss aus operativer Tätigkeit [GFO]	

Direkte Methode	Indirekte Methode
Liquiditätswirksame Einnahmen der Investitionsrechnung – liquiditätswirksame Ausgaben der Investitionsrechnung	Saldo der Investitionsrechnung (Nettoinvestitionen) + liquiditätsunwirksame Ausgaben der Investitionsrechnung – liquiditätsunwirksame Einnahmen der Investitionsrechnung
Geldfluss aus Investitionstätigkeit ins Verwaltungsvermögen [GFI]	
Verkauf von Finanz- und Sachanlagen des Finanzvermögens (Konten 107 und 108) – Kauf von Finanz- und Sachanlagen des Finanzvermögens (Konten 107 und 108)	
Geldfluss aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen [GFA]	
Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit [GFI+A]	

Finanzeinnahmen aus neuen kurz- und langfristigen Finanzverbindlichkeiten (ausser Investitionsbeiträge). – Finanzausgaben für die Tilgung von kurz- und langfristigen Finanzverbindlichkeiten (ausser Investitionsbeiträge)
Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit [GFF]

Veränderung der flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen (Konto 100) zwischen 1.1.XX und 31.12.XX = [GFO] + [GFI+A] + [GFF]

Tabelle 14-2 Geldflussrechnung: Alternative Darstellung

Direkte Darstellung	Indirekte Darstellung
Einzahlungen aus operativer Tätigkeit – Auszahlungen aus operativer Tätigkeit	Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung + liquiditätsunwirksame Aufwände der Erfolgsrechnung – liquiditätsunwirksame Erträge der Erfolgsrechnung +/– Bestandesänderungen auf den übrigen Posten des Nettoumlaufsvermögen (+Bestandeszunahmen Passivkonto + Bestandesabnahmen Aktivkonto - Bestandeszunahmen Aktivkonto - Bestandesabnahmen Passivkonto)
Geldfluss aus operativer Tätigkeit [GFO]	

Direkte Darstellung	Indirekte Darstellung
Liquiditätswirksame Einnahmen der Investitionsrechnung – liquiditätswirksame Ausgaben der Investitionsrechnung	Saldo der Investitionsrechnung (Nettoinvestitionen) + liquiditätsunwirksame Ausgaben der Investitionsrechnung – liquiditätsunwirksame Einnahmen der Investitionsrechnung
Geldfluss aus Investitionstätigkeit ins Verwaltungsvermögen [GFI]	

Verkauf von Finanz- und Sachanlagen des Finanzvermögens (Konten 107 und 108) – Kauf von Finanz- und Sachanlagen des Finanzvermögens (Konten 107 und 108)
Geldfluss aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen [GFA]
Finanzeinnahmen aus neuen kurz- und langfristigen Finanzverbindlichkeiten (ausser Investitionsbeiträge). – Finanzausgaben für die Tilgung von kurz- und langfristigen Finanzverbindlichkeiten (ausser Investitionsbeiträge)
Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit [GFF]
Geldfluss aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen und aus Finanzierungstätigkeit [GFA+F]

Veränderung der flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen (Konto 100) zwischen 1.1.XX und 31.12.XX = [GFO] + [GFI] + [GFA+F]

Tabelle 14-3 Zahlenbeispiel für eine Geldflussrechnung

Jahr	**20XX**
Gesamtresultat der Erfolgsrechnung (Aufwandüberschuss)	**-47‘557‘072**
+ Abschreibungen Verwaltungsvermögen und Investitionsbeiträge (planmässige, ausserplanmässige, zusätzliche)	84'096‘417
+ Wertberichtigungen von Darlehen und Beteiligungen VV	61'116‘606
– Zunahme / + Abnahme Forderungen bzw. laufende Verbindlichkeiten	-12'605‘625
– Zunahme / + Abnahme Vorräte und angefangene Arbeiten	-4'153‘181
– Zunahme / + Abnahme aktive Rechnungsabgrenzungen	33'277‘618
+ Verluste / - Gewinne aus Verkauf FV bzw. Kursverluste / -Gewinne	-11'687‘000
+ Zunahme / - Abnahme laufende Verpflichtungen (KK, Kreditoren)	-6'577‘447
+ Zunahme / - Abnahme Rückstellungen	44'408‘271
+ Zunahme / - Abnahme passive Rechnungsabgrenzungen	2'978‘474
+ Einlagen/ - EntnahmenVerpflichtungen für Spezialfinanzierungen, Fonds, Vorfinanzierungen sowie div. Reservenkonten des Eigenkapitals	12'372‘873
Geldfluss aus operativer Tätigkeit [GFO]	**155'669‘934**
+ Rückzahlungen von Darlehen und Beteiligungen	7‘742‘438
+ Beiträge für eigene Rechnung	62‘205‘302
+ Durchlaufende Beiträge	6‘266‘206
Liquiditätswirksame Einnahmen der Investitionsrechnung	**76'213‘946**
– Sachanlagen	-138'985‘031
– Darlehen und Beteiligungen	-1'689‘950
– Eigene Investitionsbeiträge	-10'547‘608
– Durchlaufende Investitionsbeiträge	-6'266‘206
Liquiditätswirksame Ausgaben der Investitionsrechnung	**-157'488‘795**
Geldfluss aus Investitionstätigkeit ins Verwaltungsvermögen [GFI]	**-81‘274‘849**
– Zunahme / + Abnahme Finanz- und Sachanlagen FV (kurzfristige)	40‘697
– Zunahme / + Abnahme Finanz- und Sachanlagen FV (langfristige)	-17‘397
Geldfluss aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen [GFA]	**23‘300**
Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit [GFI+A]	**-81‘251‘549**
+ Zunahme / - Abnahme langfristige Finanzverbindlichkeiten	-21'005'101
+ Zunahme / - Abnahme kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	-76'160'342
Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit [GFF]	**-97'165‘443**
Veränderung der flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen [GFO] + [GFI+A] + [GFF]	**-22‘747‘058**

Fachempfehlung 15
Eigenkapitalnachweis

Empfehlung

1 Der Eigenkapitalnachweis wird als Teil des Anhangs eingeführt. Er zeigt die Ursachen der Veränderung des Eigenkapitals detailliert auf.

2 Das Eigenkapital wird kontenplanmässig inskünftig detaillierter dargestellt als im HRM1. Insbesondere werden die Spezialfinanzierungen dem Eigen- oder Fremdkapital zugeteilt. Aus der Neubewertung verschiedener Vermögensbestandteile können sich zudem Bewertungsreserven-Veränderungen ergeben. Ferner sollen die Rücklagen der Globalbudgetbereiche separat aufgezeigt werden.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

3 Der Aufbau des Eigenkapitalnachweises ist in Tabelle 15-1 dargestellt.

Zu Ziffer 2

4 Im HRM1 wurde das Eigenkapital als ein Konto geführt, welches sich nur durch den Saldo der Laufenden Rechnung veränderte. Verpflichtungen gegenüber Spezialfinanzierungen wurden als Kategorie „sui generis“ ausserhalb des Eigenkapitals geführt. Die Einteilung z.B. in Vorfinanzierungen, Reserven aus Globalbudgetbereichen, Aufwertungsreserven gab es nicht. Im HRM2 erhöht ein detaillierter Eigenkapitalnachweis die Transparenz. Der Saldo der Erfolgsrechnung verändert jedoch weiterhin das Eigenkapital im engeren Sinne, d.h. den Bilanzüberschuss bzw. Bilanzfehlbetrag (299). Die Einlagen in bzw. die Entnahmen aus Spezialfinanzierungen (290), Fonds (291) und Vorfinanzierungen (293) beeinflussen das Eigenkapital im weiteren Sinn.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 15-1 Aufbau des Eigenkapitalnachweises

29	Eigenkapital	Erhöhung durch …		Reduktion durch …	
290	Verpflichtungen / Vorschüsse gegenüber Spezialfinanzierungen im EK	3510	Einlagen in Spezialfinanzierungen EK	4510	Entnahmen aus Spezialfinanzierungen des EK
291	Fonds im EK	3511	Einlagen in Fonds des EK	4511	Entnahmen aus Fonds des EK
292	Rücklagen der Globalbudgetbereiche	3892	Einlagen in Rücklagen der Globalbudgetbereiche	4892	Entnahmen aus Rücklagen der Globalbudgetbereiche
293	Vorfinanzierungen	3893	Einlagen in Vorfinanzierungen des EK	4893	Entnahmen aus Vorfinanzierungen des EK
294	Finanzpolitische Reserve	3894	Einlagen in finanzpolitische Reserve	4894	Entnahmen aus finanzpolitischer Reserve
295	Aufwertungsreserve	-	Keine Einlagen. Die Reserve wird beim Übergang zum HRM2 gebildet.	4895	Entnahmen aus Aufwertungsreserve
296	Neubewertungsreserve Finanzvermögen	3896	Einlagen in Neubewertungsreserve	4896	Entnahmen aus Neubewertungsreserve
298	Übriges Eigenkapital		Erhöhungen aufgrund von Vorgängen in Posten, die in keiner anderen Sachgruppe des EK geführt werden.		Entnahmen aufgrund von Vorgängen in Posten, die in keiner anderen Sachgruppe des EK geführt werden.
299	Bilanzüberschuss / Bilanzfehlbetrag	2990	Jahresergebnis: Ertragsüberschuss	2990	Jahresergebnis: Aufwandüberschuss

Fachempfehlung 16
Anhang zur Jahresrechnung

Empfehlung

1 Der Anhang zur Jahresrechnung legt folgendes offen:

- **das auf die Rechnungslegung anzuwendende Regelwerk, sowie Begründungen zu Abweichungen davon;**
- **die Rechnungslegungsgrundsätze einschliesslich der wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung (insbesondere Abschreibungsmethoden und -sätze);**
- **den Eigenkapitalnachweis (vgl. Fachempfehlung 15);**
- **den Rückstellungsspiegel;**
- **den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel;**
- **den Anlagenspiegel;**
- **zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken von Bedeutung sind (Leasingverträge, Verzeichnis der Verpflichtungskredite, usw).**

2 Im Rückstellungsspiegel sind alle bestehenden Rückstellungen einzeln aufzuführen.

3 Im Beteiligungsspiegel sind sowohl die kapitalmässigen Beteiligungen als auch die Organisationen aufzuführen, welche das öffentliche Gemeinwesen massgeblich beeinflusst. Massgeblich beeinflusst das öffentliche Gemeinwesen die betroffene Institution dann, wenn sie aufgrund des Beteiligungs- oder des Finanzierungsanteils einseitig Massnahmen oder Änderungen durchsetzen kann.

4 Im Gewährleistungsspiegel sind Tatbestände aufzuführen, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verpflichtung des öffentlichen Gemeinwesens ergeben kann.

5 Der Anlagenspiegel, welcher teilweise in Sachgruppen kategorisiert ist, soll ein möglichst vollständiges und transparentes Bild über alle Anlagegüter der öffentlichen Gemeinwesen liefern. Er ist teilweise nach der Artengliederung organisiert.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

6 Der Eigenkapitalnachweis ist in der Fachempfehlung 15, die Anlagenbuchhaltung in der Fachempfehlung 12 beschrieben.

7 Zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung sind, können z.B. Angaben zu folgenden Themen sein:

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

Zu Ziffer 2

8 Der Rückstellungsspiegel sollte für jede Rückstellung die folgenden Inhalte umfassen:

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

Zu Ziffer 3

9 Der Beteiligungsspiegel enthält pro Organisation:

- Name und Rechtsform der Organisation;
- Tätigkeiten und zu erfüllende öffentliche Aufgaben;
- Gesamtkapital der Organisation und Anteil des öffentlichen Gemeinwesens;
- Anschaffungswert und Buchwert der Beteiligung;
- Wesentliche weitere Beteiligte;
- Eigene Beteiligungen der Organisation;
- wesentliche Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen öffentlichem Gemeinwesen und Organisation und Angaben zu den erbrachten Leistungen der Organisation;
- Aussagen zu den spezifischen Risiken einschliesslich Eventual- und Gewährleistungsverpflichtungen der Organisation;
- Konsolidierte Bilanz sowie konsolidierte Erfolgsrechnung der letzten Jahresrechnung mit Angaben zu den angewendeten Rechnungslegungsstandards.

Tabelle 16-1 und Tabelle 16-2 zeigen Dokumentationsbeispiele von Beteiligungen.

Zu Ziffer 4

10 Der Gewährleistungsspiegel umfasst insbesondere:

- Eventualverbindlichkeiten, bei denen das öffentliche Gemeinwesen zugunsten Dritter eine Verpflichtung eingeht, insbesondere Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, Defizitgarantien usw.;
- Sonstige Sachverhalte mit Eventualcharakter, falls sie noch nicht als Rückstellungen verbucht wurden, wie Konventionalstrafen, Reuegelder usw.;

11 Der Gewährleistungsspiegel enthält pro Verbindlichkeit:

- Name der empfangenden Einheit bzw. des Vertragspartners;
- Eigentümer oder wesentliche Miteigentümer der empfangenden Einheit;
- Typologie der Rechtsbeziehung;
- Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen öffentlichen Gemeinwesen und empfangender Einheit;
- Angaben zu den mit der Gewährleistung gesicherten Leistungen;
- Je nach Art und Umfang der Gewährleistung spezifische zusätzliche Angaben über die empfangende Einheit oder den Vertragspartner.

Ein Beispiel für einen Gewährleistungsspiegel eines Kantons zeigt Tabelle 16-3.

Zu Ziffer 5

12 Die Definition der Anlagekategorien ist in der Fachempfehlung 12 geregelt. Beispiele für Anlagenspiegel enthalten die Tabellen 16-4 bis 16-8.

13 Der Anlagenspiegel erfasst das gesamte Anlagevermögen, welches in der Bilanz dargestellt wird. Er enthält alle nötigen Informationen, um die Werte dieser Anlagen, wie sie in der Bilanz offengelegt werden, zu bestimmen.

14 Folgende Informationen sollen im Anlagenspiegel offengelegt werden:

- Bewertungsgrundsätze, welche für die Bestimmung des Brutto-Buchwertes der Anlagen zur Anwendung kommen. Bei Vorliegen verschiedener Grundsätze für unterschiedliche Kategorien sollen diese pro Kategorie offengelegt werden;
- Angewandte Abschreibungsmethoden (linear, degressiv), je Anlagekategorie;
- Abschreibungsraten und die zu den Abschreibungsraten zugehörigen Nutzungsdauern je Anlagekategorie;
- Aktivierungsgrenzen;
- Veränderungen der Schätzungmethoden von Restwerten, Wiederinstandstellungskosten, Nutzungsdauern sowie von Abschreibungsmethoden, welche die laufende Periode oder künftige Perioden beeinflussen.

15 Der Ausweis der Anlagekategorien selbst sollte folgende Informationen umfassen:

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

16 Die Bruttobuchwerte ergeben sich aus folgenden Elementen:

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

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 16-1 Beispiel für die Dokumentation einer Organisation, an welcher der Kanton beteiligt ist

Name der Einheit oder der Organisation	Kantonalbank X
Rechtsform der Einheit oder der Organisation	Selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts
Tätigkeiten, erfüllte öffentliche Aufgaben	In Erfüllung des gesetzlichen Zweckartikels trägt die Kantonalbank X zur Lösung volkswirtschaftlicher und sozialer Aufgaben im Kanton bei und unterstützt eine umweltverträgliche Entwicklung im Kanton. Die Kantonalbank X befriedigt Anlage- und Finanzierungsbedürfnisse durch eine auf Kontinuität ausgerichtete Geschäftspolitik. Dabei richtet sie ihre Dienstleistungspalette auf die Privatkunden, auf die Anliegen der kleinen und mittleren Unternehmen, auf die Arbeitnehmer, die Landwirtschaft und die öffentlich-rechtlichen Körperschaften aus. Sie fördert das Wohneigentum und den preisgünstigen Wohnungsbau.
Anteil des Kantons	100% des Dotationskapitals von insgesamt XXX Mio. Franken befinden sich im Besitz des Kantons
Wesentliche weitere Miteigentümer an der Organisation	Keine
Konsolidierte Tochtergesellschaften der Einheit oder der Organisation	Finance X Ltd
Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen Kanton und Einheit/Beteiligung	Gewinnausschüttung XX Mio. Franken
Gesamtaufwand für die Leistungserbringung	XXXX Franken (= Personal- und Sachaufwand)
Aussagen zu den spezifischen Risiken	Staatsgarantie: Der Kanton haftet für sämtliche Verbindlichkeiten der Bank, soweit ihre eigenen Mittel dafür nicht ausreichen. Die Haftung erreicht nachrangige Verbindlichkeiten und das Partizipationskapital nicht. Unbefristete Rahmenlimite zur Aufstockung des Grundkapitals auf X Mia. Franken.
Dokumentation der wesentlichen Verflechtungen des Kantons mit der Organisation (Einsitznahme Vertreter Kanton, staatliche Vertretung)	Der Kantonsrat wählt die Mitglieder des Bankrats und des Bankpräsidiums auf eine Amtsdauer von vier Jahren. Die Amtsdauer beginnt mit deren Konstituierung, spätestens am 1. Juli des Wahljahrs. Dabei orientiert sich der Kantonsrat an Persönlichkeitsmerkmalen wie Durchsetzungsvermögen, Glaubwürdigkeit und Integrität, an der fachlichen Eignung und am Parteiproporz.
Weitere wichtige Kennzahlen	Anzahl Mitarbeiter: XXX (Vorjahr XXX)

Tabelle 16-2 Beispiel für die Dokumentation einer Organisation, an welcher die Gemeinde beteiligt ist

Name der Einheit oder der Organisation	ARA B
Rechtsform der Einheit oder der Organisation	Organisation als Gemeindeverband
Tätigkeiten, erfüllte öffentliche Aufgaben	Reinigung des Abwassers der angeschlossenen Gemeinden in der Region
Anteil der Gemeinde XXX	Gemeinde XXX ist eine von Y Gemeinden im Gemeindeverband Kostenübernahme: 14.3% der Gesamtkosten 8 von insgesamt 93 Stimmen
Wesentliche weitere Miteigentümer an der Organisation	Y weitere Gemeinden mit: Übernahme von 85.7% der Gesamtkosten 85 von 93 Stimmen
Eigene Untergesellschaften der Einheit oder der Organisation	Beteiligung des Gemeindeverbandes an: - der ARA C - der Klärtrocknungsanlage - diverse weitere Beteiligungen
Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen Kanton und Einheit/Beteiligung	Die Gemeinde bezahlte gemäss der Jahresrechnung einen Beitrag von rund 789'000.- Franken an die ARA B (ohne Abschreibungen)
Gesamtaufwand für die Leistungserbringung	15'135'121.- Franken
Aussagen zu den spezifischen Risiken	Die ARA ist massgeblich an der Klärtrocknungsanlage beteiligt. Zudem ist die ARA verpflichtet, einen allfälligen Verlust aus dem Betriebszweig Klärschlammtrocknung gemäss Kostenverteiler zu übernehmen.

Tabelle 16-3 Beispiel eines Gewährleistungsspiegels im Kanton

	Stand per 31.12.20xx CHF	**Stand per 31.12.20xx+1 CHF**
Pensionskasse Deckungslücke, insgesamt - 20xx CHF 795'104'418.- (davon ca. 63.3 % zu Lasten Kanton) - 20xx+1 CHF 824'227'714.- (davon ca. 61,7 % zu Lasten Kanton)	503'206'662.00	508'320'416.00
Staatsgarantie gegenüber der Kantonalbank		
Schuldverpflichtung gegenüber dem Bund für die ausstehenden Kredite der Landwirtschaftlichen Kreditkasse	34'115'080.00	36'321'492.00
Schuldverpflichtung gegenüber dem Bund Betriebshilfe der Landwirtschaftlichen Kreditkasse	1'058'016.00	1'058'016.00
Bürgschaft für den Neubau eines Wohnheims für psychisch behinderte Erwachsene	302'000.00	302'000.00

Tabelle 16-4 Beispiel eines Anlagenspiegels: Sachanlagen im Verwaltungsvermögen

Werte in 1000 CHF	Grundstücke		Gebäude				Übrige Sachanlagen (Mobilien, Fahrzeuge, Maschinen,…)		Total	
			Hochbauten		Tiefbauten					
	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1
Anschaffungswert										
Stand per 1.1.	53'000	56'000	850'000	865'000	…	…	…	…	…	…
Zugänge	8'000	5'000	20'000	12'000	…	…	…	…	…	…
Umgliederungen	0	0	0	0	…	…	…	…	…	…
Abgänge	-5'000	-6'000	-5'000	-4'000	…	…	…	…	…	…
Stand per 31.12.	56'000	55'000	865'000	873'000	…	…	…	…	…	…
Kumulierte Abschreibungen										
Stand per 1.1.	-5'000	-4'000	-240'000	-263'150	…	…	…	…	…	…
Planmässige Abschreibungen	0	0	-21'625	-21'825	…	…	…	…	…	…
Ausserplanmässige Abschreibungen (*impairments*)	-1‘000	-2‘000	-300	-200	…	…	…	…	…	…
Wertaufholungen (*reversed impairments*)	2‘000	1‘000	1‘700	1‘300						
Abschreibungen auf Abgängen	0	0	-125	-100	…	…	…	…	…	…
Umgliederungen	0	0	0	0	…	…	…	…	…	…
Stand per 31.12.	-4'000	-5'000	-260'350	-281'175	…	…	…	…	…	…
Buchwert per 31.12.	52'000	50'000	604'650	591'825	…	…	…	…	…	…
davon Anlagen in Leasing	0	0	500	500	…	…	…	…	…	…
davon verpfändete Aktiven	0	0	0	0	…	…	…	…	…	…
Brandversicherungswert (Information optional)			950'000	970'000	…	…	…	…	…	…

Tabelle 16-5 Beispiel eines Anlagenspiegels: Immaterielle Anlagen im Verwaltungsvermögen

Werte in 1000 CHF	Immaterielle Anlagen (Rechte, Software, übrige Anlagen)		Differenz Vorjahr	
	20xx	20xx+1	in 1000 CHF	in %
Anschaffungswert				
Stand per 1.1.	…	…	…	…
Zugänge	…	…	…	…
Umgliederungen	…	…	…	…
Abgänge (-)	…	…	…	…
Stand per 31.12.	…	…	…	…
Kumulierte Abschreibungen				
Stand per 1.1. (-)	…	…	…	…
Planmässige Abschreibungen (-)	…	…	…	…
Ausserplanmässige Abschreibungen (*impairments*) (-)	…	…	…	…
Wertaufholungen (*reversed impairments*)				
Abschreibungen auf Abgängen	…	…	…	…
Umgliederungen	…	…	…	…
Stand per 31.12. (-)	…	…	…	…
Buchwert per 31.12.	…	…	…	…
davon verpfändete Aktiven	…	…	…	…

Tabelle 16-6 Beispiel eines Anlagenspiegels: Anlagen im Bau im Verwaltungsvermögen

Werte in 1000 CHF	Anlagen im Bau		Differenz Vorjahr	
	20xx	20xx+1	in 1000 CHF	in %
Anlagekosten				
Stand per 1.1.	…	…	…	…
Zugänge	…	…	…	…
Umgliederungen	…	…	…	…
Abgänge (-)	…	…	…	…
Stand per 31.12.	…	…	…	…
Kumulierte Abschreibungen				
Stand per 1.1. (-)	…	…	…	…
Ausserplanmässige Abschreibungen (*impairments*) (-)	…	…	…	…
Wertaufholungen (*reversed impairments*)				
Umgliederungen	…	…	…	…
Stand per 31.12. (-)	…	…	…	…
Buchwert per 31.12.	…	…	…	…
davon verpfändete Aktiven	…	…	…	…

Tabelle 16-7 Beispiel eines Anlagenspiegels: Investitionsbeiträge im Verwaltungsvermögen

Werte in 1000 CHF	Investitionsbeiträge an Gemeinden		Investitionsbeiträge an gemischtwirtschaftliche Unternehmen		Investitionsbeiträge an private Institutionen		Investitionsbeiträge an private Haushalte		Total	
	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1
Anlagewert Investitionsbeiträge										
Stand per 1.1.	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Zugänge	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Umgliederungen	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Abgänge (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Stand per 31.12.	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Kumulierte Abschreibungen										
Stand per 1.1. (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Planmässige Abschreibungen (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Ausserplanmässige Abschreibungen (*impairments*) (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Wertaufholungen (*reversed impairments*)										
Abschreibungen auf Abgängen (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Umgliederungen	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Stand per 31.12. (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Buchwert per 31.12.	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…

Folgende betragsmässig wichtigen Investitionsbeiträge wurden in der Berichtsperiode neu gewährt:

Organisation/Institution	Betrag	Gesamtinvestition	Anteil Investitionsbeitrag an der Gesamtinvestition in %
Organisation X	…	…	…
Institution Y	…	…	…
Organisation Z	…	…	…

Tabelle 16-8 Beispiel eines Anlagenspiegels: Finanzvermögen

Werte in 1000 CHF	**Grund-stücke**		**Gebäude**		**Anlagen im Bau**		**Übrige Sachanlagen (Mobilien, Fahrzeuge, Ma-schinen, usw.)**		**Total**	
	20xx	**x+1**	**20xx**	**x+1**	**20xx**	**x+1**	**20xx**	**x+1**	**20xx**	**x+1**
Buchwert per 1.1.	25'000	29'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Zugänge	5'000	3'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Umgliederungen	0	0	…	…	…	…	…	…	…	…
Marktwertminde-rungen (*impairments*)	-1'000	-2'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Marktwert-zunahmen (*reversed impairments*)	2'000	1'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Abgänge	-2'000	-2'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Buchwert per 31.12.	29'000	29'000	…	…	…	…	…	…	…	…
davon Anlagen in Leasing	0	0	…	…	…	…	…	…	…	…
davon verpfändete Anlagen	0	0	…	…	…	…	…	…	…	…

Fachempfehlung 17
Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente

Empfehlung

1 **Dieses Handbuch enthält verschiedene Zielgrössen finanzpolitischer Art, die es erlauben sollten, den öffentlichen Finanzhaushalt nachhaltig ausgeglichen zu gestalten.**

2 **Im Prinzip muss jedes öffentliche Gemeinwesen selbst die für seine Verhältnisse geeigneten Messgrössen, Instrumente und Grenzwerte bestimmen. Diese können sich beispielsweise für die Kantone einerseits und die Gemeinden anderseits unterscheiden. Die Vorkehren haben auch die aktuelle Situation (z.B. Höhe der aktuellen Verschuldung) und die verschiedenen Planungen zu beachten.**

3 **Am nachhaltigsten ist eine finanzpolitische Steuerung dann, wenn sie auf möglichst hoher Rechtsstufe geregelt ist (Verfassung oder Finanzhaushaltgesetz), weil sich dann alle Organe an das übergeordnete Recht halten müssen. Solche Grundsatzregelungen können, insbesondere für die Planung, durch ein Kennzahlensystem ergänzt werden. Vgl. dazu auch Fachempfehlung 18 über die Finanzkennzahlen.**

4 **Die Aufsichtsorgane, seien es parlamentarische Organe oder solche der kantonalen Finanzaufsicht über die Gemeinden, sollten die Einhaltung der finanzpolitischen Zielgrössen überprüfen. Bei Verletzung sollten sie Massnahmen verlangen.**

5 **Für die Gemeinden gibt es schon heute ein harmonisiertes Kennzahlensystem, welches durch die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen vorgeschlage wird. Interkantonale Auswertungen dieser Kennzahlen sind sinnvoll. Jedes öffentliche Gemeinwesen sollte sich an solchen Kennzahlensystemen messen, und jedes öffentliche Gemeinwesen sollte selbst zusätzlich Zeitreihenvergleiche erstellen.**

6 **Für die interkantonale Ebene sind in Fachempfehlung 18 die 3 wichtigsten Kennzahlen erwähnt, die für die Vergleichbarkeit auf jeden Fall berechnet werden sollten:**

- **Nettoverschuldungsquotient;**
- **Selbstfinanzierungsgrad;**
- **Zinsbelastungsanteil.**

Diese Kennzahlen sollten jedes Jahr interkantonal erhoben und veröffentlicht werden.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

7 Zum Beispiel soll das kumulierte Ergebnis der Erfolgsrechnung mittelfristig ausgeglichen sein.

8 Bei einer Überschuldung sollte eine besondere Regel über den Selbstfinanzierungsgrad der Nettoinvestitionen vorgesehen werden. In einem solchen Fall wird ein Selbstfinanzierungsgrad von mindestens 80% empfohlen. Ein öffentliches Gemeinwesen ist überschuldet, wenn das Fremdkapital abzüglich des Finanzvermögens das Doppelte des Fiskalertrags übersteigt. Diese Regelung nimmt auf die aktuelle Verschuldungssituation Rücksicht. Tief verschuldete öffentliche Gemeinwesen können, z.B. wegen bevorstehender geplanter Investitionen, einen tieferen Selbstfinanzierungsgrad als oben empfohlen, aufweisen. Es besteht hier ein finanzpolitischer Spielraum.

Zu Ziffer 2

9 Für jede von der Fachempfehlung 18 vorgeschriebene Kennzahl gibt das Handbuch, im Anhang, Richtwerte an, welche einer guten finanziellen Situation entsprechen. Die öffentlichen Gemeinwesen sollten sich entsprechend dieser Richtwerte eigene Ziel setzen. Anzustreben wäre, nicht von den Richtwerten abzuweichen. Wenn die Richtwerte nicht eingehalten werden, sollten Korrekturmassnahmen ergriffen werden.

Zu Ziffer 3

10 Viele Kantone und Gemeinden kennen verfassungsmässige oder gesetzliche Schuldenbremsen. Diese haben sich grundsätzlich bewährt. Sehr sinnvoll sind auch Finanzleitbilder oder finanzielle Zielsetzungen im Rahmen von Regierungs- oder Legislaturprogrammen.

Fachempfehlung 18
Finanzkennzahlen

Empfehlung

1 Zur Beurteilung der Finanzlage sollen folgende Finanzkennzahlen (1. Priorität) herangezogen werden (alphabetische Reihenfolge):

- **Nettoverschuldungsquotient;**
- **Selbstfinanzierungsgrad;**
- **Zinsbelastungsanteil.**

2 In 2. Priorität oder für einzelne Teilbereichs-Analysen sollen auch die folgenden Finanzkennzahlen herangezogen werden (alphabetische Reihenfolge):

- **Bruttoverschuldungsanteil,**
- **Investitionsanteil.**
- **Kapitaldienstanteil,**
- **Nettoschuld in Franken pro Einwohner,**
- **Selbstfinanzierungsanteil.**

Erläuterung

Zu Ziffer 1

3 Die Berechnung von Kennzahlen und die Steuerung der Haushalte auf den verschiedenen Ebenen sind untrennbar miteinander verbunden. Dabei haben die aus dem Rechnungswesen gewonnenen Daten und Kennzahlen die Aufgabe, den verschiedenen Adressaten die notwendigen Informationen zu liefern. Als Informationsempfänger des Rechnungswesens stehen im Vordergrund:

- Öffentlichkeit und Politik: Festlegung der politischen Prioritäten;
- interne Führung: Sicherstellung einer effizienten Aufgabenerfüllung;
- Kapitalgeber: Beurteilung der Risikosituation eines öffentlichen Gemeinwesens;
- Finanzstatistik (Bund, FkF): gesamtwirtschaftliche Aussagen, Vergleiche der öffentlichen Gemeinwesen.

4 Die einzelnen Adressaten haben verschiedene Anforderungen, aus denen sich die Kennzahlen zur Beurteilung der Finanzlage ergeben. Es gibt andere Kennzahlensysteme, welche im Folgenden nicht behandelt werden:

- Gesamtwirtschaftliche Kennzahlen wie Staatsquoten, Steuerquoten usw.;
- Kennzahlen zur Beurteilung der Bonität oder Liquidität eines öffentlichen Gemeinwesens (Ratings);

- Betriebswirtschaftliche Kennzahlen (z.B. Schüler pro Klasse, Strassenunterhaltskosten pro Quadratmeter).

5 Öffentlichkeit und Politik haben die Aufgabe, die politischen Prioritäten festzulegen. Die Beurteilung der Steuerung der Finanzlage der öffentlichen Haushalte erfolgt über die Zuweisung der finanziellen Mittel zu den einzelnen Aufgaben. Eine sachgerechte Gliederung der Ausgaben nach Arten, Funktionen und/oder Leistungsgruppen ist daher von zentraler Bedeutung (siehe dazu auch Fachempfehlung 03 betreffend den Kontenrahmen und die funktionale Gliederung). Folgende spezifische Anforderungen ergeben sich für Öffentlichkeit und Politik aus ihren Aufgaben heraus:

6 *Steuerung der Einzelhaushalte*: Die Steuerung des Gesamthaushalts erfolgt auf der Ebene des öffentlichen Gemeinwesens. Die Steuerung der Leistungen der Leistungsempfänger muss hingegen auf der Ebene der einzelnen (nicht konsolidierten) Einheiten erfolgen. Die finanzpolitischen Kennzahlen müssen sowohl beim Budget als auch bei der Rechnungsablage zur Verfügung stehen. Da sich einzelne Finanzkennzahlen auf Bestandesgrössen beziehen, muss jeweils auch eine Planbilanz erstellt werden.

7 *Mittelfristiger Ausgleich des kumulierten Ergebnisses der Erfolgsrechnung*: Entscheidend für die Finanzpolitik ist letztlich das über mehrere Jahre kumulierte Ergebnis der Erfolgsrechnung. Über einen Konjunkturzyklus betrachtet soll am Ende der Periode das Eigenkapital denselben Bestand aufweisen wie zu Beginn der Periode. Das Erfordernis eines jährlichen Ausgleichs der Erfolgsrechnung würde eine kurzfristige Betrachtungsweise fördern und wäre volkswirtschaftlich betrachtet nicht angemessen. Dabei steht der Gesamtsaldo der Erfolgsrechnung im Vordergrund, die Teilsaldi im gestuften Erfolgsausweis dienen lediglich der Feinanalyse.

8 *Finanzierung der Investitionen*: Neben dem Ausgleich der laufenden Rechnung steht im HRM1 die Finanzierung der Investitionen im Vordergrund. Als ausreichend wurde ein Selbstfinanzierungsgrad von rund 60 % erachtet. Aus damaliger Sicht und in einer Zeit relativ hoher Inflation, welche die Staatsschuld laufend entwertete, mögen die angestrebten 60% angemessen gewesen sein. Mit der zunehmenden Kritik an der Staatsverschuldung dürfte diese Zielgrösse heute eher höher liegen. Aus volkswirtschaftlicher Sicht sollte diese Zielgrösse in Abhängigkeit der Konjunkturlage definiert werden. Es besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass eine konjunkturpolitische Steuerung der Ausgaben kaum möglich ist (Zeitbedarf der Anpassung, Widerstand gegen Ausgabenkürzungen). Hingegen ist es möglich, durch eine bewusste Steuerung des Ertragsüberschusses oder der zusätzlichen Abschreibungen die Finanzierung der Investitionen konjunkturpolitisch vorzunehmen. In der Hochkonjunktur werden die zusätzlichen Abschreibungen hoch gehalten, in der Krise wird auf zusätzliche Abschreibungen verzichtet. Dies ermöglicht eine konjunkturgerechte Stabilisierung des Steuerfusses. In kleineren öffentlichen Gemeinwesen, in welchen einzelne Investitionsvorhaben stark ins Gewicht fallen, lassen sich die Zielgrössen nicht immer einhalten.

9 *Vergleichbarkeit der öffentlichen Gemeinwesen*: Vergleiche mit anderen öffentlichen Gemeinwesen spielen aus einzelwirtschaftlicher Sicht bei finanzpolitischen Entscheiden nur eine untergeordnete Rolle. Ob ein Spital, eine Schule oder eine Strasse gebaut wird, hängt nicht von Vergleichen mit anderen Gemeinden ab, sondern vom Kosten und Nutzen der Investition für die Einwohner. Auf Ebene eines Kantons oder einer Gemeinde werden Vergleiche z.B. bezüglich Verschuldung, Selbstfinanzierung, Kapitaldienst und Steuerbelastung angestellt. Daraus ergeben sich die entscheidenden Kennzahlen. Vergleiche zwischen Teilbereichen eines Haushaltes mögen zusätzliche Informationen liefern. Sie sind jedoch –wegen der unterschiedlichen Rahmenbedingungen– immer erklärungsbedürftig. Derartige Vergleiche sind deshalb eher als Teil der internen Führung zu betrachten.

10 *Interne Führung:* Für die interne Führung stehen –je nach Aufgabenstellung und Grösse des öffentlichen Gemeinwesens– verschiedene Instrumente zur Verfügung:

- Erfolgsrechnung (nach Arten, Funktionen) sowie Leistungskennzahlen;
- Globalbudgets und Leistungskennzahlen;
- Kosten- / Leistungsrechnungen.

Unter dem Aspekt der internen Führung kann auch die Frage der verursachergerechten Finanzierung einzelner Aufgabengebiete subsumiert werden. Das Rechnungswesen muss für diese Zwecke die erforderlichen Basisinformationen liefern. Dabei müssen die Kosten und Erträge auf möglichst niedriger Stufe, d.h. auf der Stufe der einzelnen Leistung bzw. des Produktes ermittelt werden können (Kosten eines Schülers auf der Primarschulstufe, Kosten des Strassenunterhaltes pro m2 usw.). In welchem Detaillierungsgrad dies zu erfolgen hat, hängt von den unterschiedlichen Aufgabenstellungen ab und ist Sache der einzelnen öffentlichen Gemeinwesen. Kennzahlen können hier nicht abgeleitet oder vorgegeben werden. Als Sonderaufgabe der internen Führung kann die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit betrachtet werden. Hiefür steht die Geldflussrechnung zur Verfügung.

11 *Kapitalgeber:* Aus Sicht der Kapitalgeber ist die Gewährleistung des Kapitaldienstes und der Zahlungsfähigkeit zentral: Nettoschulden pro Kopf oder bezogen auf den Steuerertrag, der Kapitaldienstanteil und die Entwicklung der Liquidität sind deshalb die zentralen Grössen. Mit dem Entscheid, auf eine Neubewertung des Verwaltungsvermögens zu verzichten, wird klar, dass Kennzahlen, welche auf dem Eigenkapital aufbauen, nicht im Zentrum stehen können. Dies ist richtig, weil das Eigenkapital zu einem grossen Teil im Verwaltungsvermögen gebunden ist und dieses nicht als Sicherheit zur Verfügung steht.

12 *Finanzstatistik:* Der Finanzstatistik stehen alle bisher erwähnten Kennzahlen zur Verfügung. Im Vordergrund stehen der Saldo der Erfolgsrechnung, der Saldo der Finanzierungsrechnung und der Schuldenstand. In der Finanzierungsrechnung der Finanzstatistik werden nur die liquiditätswirksamen Positionen der Erfolgs- und Investitionsrechnung berücksichtigt. Zusätzlich zu den Statistiken nach der Artengliederung (Sachgruppen) werden statistische Ausweise nach Aufgabengebieten (funktionale Gliederung) ermittelt.

13 Folgende Schuldendefinitionen sind bei der Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung:

- *Bruttoschulden:* Die „Bruttoschulden" werden im Anhang des Handbuchs definiert. Diese Kennzahl ist vorab für die Finanzstatistik des Bundes von Bedeutung. In der Definition der Finanzstatistik sind nebst der passiven Rechnungsabgrenzung (204) und den Rückstellungen (205/208) auch die Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital (209) sowie insbesondere die Finanzderivate (2016) nicht enthalten. Anzumerken ist zudem, dass bei dieser Definition des Schuldenstandes des Staates in Anlehnung an die Kriterien der EU (Maastricht) die Bewertung der Verbindlichkeiten zum Nominalwert zu erfolgen hat und die Abgrenzung (Sektorisierung resp. Konsolidierung) des öffentlichen Haushaltes den Kriterien der Finanz- und Wirtschaftsstatistik genügen muss. Die Finanzstatistik gibt die entsprechenden Vorgaben. Diese Definition der Schulden wiedergibt die Sicht des Schuldners.
- *Nettoschulden I:* „Nettoschulden I" ist eine Basiszahl der Bilanzanalyse. Sie wird im Anhang des Handbuchs definiert. Sie kann auf zwei verschiedene Arten berechnet werden. Entweder als Fremdkapital (20) minus passivierte Investitionsbeiträge (2068) minus Finanzvermögen 10) (Version 1) oder als Verwaltungsvermögen (14) minus passivierte Investitionsbeiträge (2068) minus Eigenkapital (29) (Version 2). Mit der Zuordnung der Spezialfinanzierungen zum Eigen- oder Fremdkapital wird die bisherige Unklarheit beseitigt und die beiden Definitionen sind –mathematisch zwingend– identisch. Nicht identisch sind jedoch die Verständlichkeit und der innere Gehalt. Unmittelbar einsichtiger ist die Version 1, da sie vom Grundbegriff der Schulden, dem Fremdkapital, ausgeht
- *Nettoschulden II:* „Nettoschulden II" ist definiert als Verwaltungsvermögen (14) minus Darlehen und Beteiligungen/Grundkapitalien (144 und 145) minus passivierte Investitionsbeiträge (2068) minus Eigenkapital (29). Weil die Darlehen und Beteiligungen/Grundkapitalien nicht abgeschrieben, sondern allenfalls nur wertberichtigt werden und in der Regel einen Ertrag abwerfen, werden sie ausgeklammert. Unter dem Risikoaspekt ist die Kennzahl „Nettoschulden I" vorzuziehen.

14 Die drei Kennzahlen erster Priorität sind die Kennzahlen mit der grössten Aussagekraft, und die für die meisten Anspruchsgruppen interessant sind.

Zu Ziffer 2

15 Die Finanzkennzahlen zweiter Priorität sind ebenfalls wichtig. Sie werden heute vorab auf Gemeindeebene verwendet. Es wäre anzustreben, dass alle acht hier erwähnten Finanzkennzahlen für die Kantone und Gemeinden flächendeckend berechnet, zentral ausgewertet und publiziert würden.

16 Die Einzelheiten zur Berechnung der acht erwähnten Kennzahlen befinden sich in den Tabellen im Anhang des Handbuchs.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 18-1 Zusammenfassung der Fragestellungen bei Kennzahlen

Adressat	Fragestellungen	Instrumente / Wichtigste Kennzahlen
Öffentlichkeit und Politik	- Welche Mittel werden für welche Zwecke verwendet?	- Details der Erfolgsrechnung - Funktionale Gliederung - Globalbudget

	- Kann der Aufwand gedeckt werden?	- Saldo der Erfolgsrechnung
		  - Stufe operatives Ergebnis
		  - Stufe Gesamtergebnis

	- Können die Investitionen finanziert werden?	- Selbstfinanzierungsgrad
	- Wie hoch sind die Finanzkraft und der finanzielle Spielraum des öffentlichen Gemeinwesens?	- Selbstfinanzierungsanteil
	- In welchem Ausmass tätigt das öffentliche Gemeinwesen Investitionen?	- Investitionsanteil

	- Wie entwickeln sich die Netto-/Bruttoschulden?	- Netto-/Bruttoschulden:
		  - absolut
		  - pro Einwohner
		  - Bruttoverschuldungsanteil
		  - Nettoverschuldungsquotient

	- Welcher Anteil der Mittel ist für den Zinsaufwand gebunden?	- Zinsbelastungsanteil
	- Welcher Anteil der Mittel ist für den gesamten Kapitaldienst gebunden?	- Kapitaldienstanteil
Interne Führung	- Welche Mittel werden für welche Zwecke verwendet?	- Details der Erfolgsrechnung - Funktionale Gliederung
	- Werden die Leistungen wirtschaftlich erbracht?	- Kostenrechnungen
	- Ist die Zahlungsfähigkeit gewährleistet?	- Selbstfinanzierung - Verhältnis zwischen Selbstfinanzierung und Investitionen
	- Wie rentiert das Finanzvermögen?	- Bruttorendite und weitere Kennzahlen

Tabelle 18-1 (Fortsetzung)

Adressat	Fragestellungen	Instrumente / Wichtigste Kennzahlen

Kapitalgeber	- Sind die Schulden durch Finanzvermögen gedeckt?	- Nettoschulden:
		  - absolut
		  - pro Einwohner
		  - Bruttoverschuldungsanteil
		  - Nettoverschuldungsquotient

	- Können die Investitionen finanziert werden?	- Selbstfinanzierungsgrad
	- Wie hoch sind die Finanzkraft und der finanzielle Spielraum des öffentlichen Gemeinwesens?	- Selbstfinanzierungsanteil
	- In welchem Ausmass, gemessen am laufenden Aufwand, tätigt das öffentliche Gemeinwesen Investitionen?	- Investitionsanteil
	- Ist die Zahlungsfähigkeit gewährleistet?	- Finanzertrag / Finanzaufwand
	- Welcher Anteil der Mittel ist durch den Kapitaldienst gebunden?	- Zinsbelastungsanteil - Selbstfinanzierung - Verhältnis zwischen Selbstfinanzierung und Investitionen - Kapitaldienstanteil
Finanzstatistik	- Aufwand/Ausgaben und Ertrag/Einnahmen in der Artengliederung (nach Sachgruppen)	- Erfolgsrechnung - Investitionsrechnung - Finanzierungsrechnung
	- Ausgaben und Einnahmen nach Funktionen	- Funktionale Gliederung
	- Bilanz (als Ausgangs- und Endpunkt der Erfolgsrechnung)	- Schulden

Fachempfehlung 19
Vorgehen beim Übergang zum HRM2

Empfehlung

1 Als Mindeststandard soll das Finanzvermögen auf Basis der Verkehrswerte neu bewertet werden (*restatement*).

2 Nach dem Mindeststandard muss das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden.

3 Bei den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen wird eine vollständige Neubewertung vorgenommen (*restatement*).

4 Ein Restatement nach dem True and Fair View-Ansatz, welches über den Mindeststandard hinausgeht, ist fakultativ.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

5 Die Bewertung des Finanzvermögens hat nach dem Verkehrswert zu erfolgen. Die Neubewertung des Finanzvermögens bewirkt entweder eine Erhöhung oder eine Verminderung des Anlagevermögens. Entsprechend erhöht oder vermindert sich auf der Passivseite das Eigenkapital.

6 Die Bewertungskorrekturen werden über das entsprechende Anlagekonto und das Passivkonto „Neubewertungsreserve Finanzvermögen“ (296) gebucht.

7 Eine Verminderung der Anlagewerte des Finanzvermögens aufgrund der Neubewertung bewirkt eine Verminderung des Eigenkapitals und wird wie folgt verbucht: „Neubewertungsreserve“ (296) an „Sachanlagen Finanzvermögen“ (108). Im umgekehrten Fall, bei einer Erhöhung der Anlagewerte des Finanzvermögens, lautet die Buchung „Finanzvermögen“ (108) an „Neubewertungsreserve“ (296).

8 Die Neubewertungsreserve wird für zukünftige Wertberichtigungen des Finanzvermögens eingesetzt.

Zu Ziffer 2

9 Beim Verwaltungsvermögen muss keine Neubewertung vorgenommen werden. Wird keine Neubewertung vorgenommen, werden die Restbuchwerte der bereits aktivierten Anlagen unverändert in die neue Bilanz übernommen.

Zu Ziffer 3

10 Die Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen müssen vollständig neu bewertet werden. Wurden bisher zu hohe Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungen gebildet, müssen diese zum Zeitpunkt des Restatements vermindert werden, was das Eigenkapital entsprechend erhöht. Dabei erfolgt folgende Buchung: „Rückstellungen“ (205/208) an „Aufwertungsreserve“ (295) bzw. „Passive Rechnungsabgrenzung“ (204) an „Aufwertungsreserve“ (295). Wurden hingegen bisher zu wenig Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungen gebildet, müssen diese zum Zeitpunkt der Neubewertung erhöht werden, was das Eigenkapital entsprechend senkt. Dabei erfolgt folgende Buchung: „Aufwertungsreserve“ (295) an „Rückstellungen“ (205/208) bzw. „Aufwertungsreserve“ (295) an „Passive Rechnungsabgrenzungen“ (204).

11 Die angewandten Bewertungs- und Abschreibungsrichtlinien für das Finanzvermögen, das bisherige und das neue Verwaltungsvermögen sowie die Rückstellungen und die passiven Rechnungsabgrenzungen sind im Kommentar zur Bilanz sowie im Anhang zur Jahresrechnung zu dokumentieren.

Zu Ziffer 4

12 Fachempfehlung 19 stellt den Mindeststandard für die Anwendung des harmonisierten Rechnungsmodells dar. Der True and Fair View-Ansatz geht jedoch weiter und kann fakultativ als Richtlinie dienen.

13 Wenn Verwaltungsvermögen aufgewertet wird, dient die Sachgruppe „Aufwertungsreserve“ (295) in diesem Fall dazu, in den Folgejahren die –allfällig überhöhten– Abschreibungen darin zu decken, so dass diese Abschreibungen in den Folgejahren nicht erfolgswirksam sind bzw. die Steuerbelastung nicht unverhätlnismässig beeinflussen.

14 Für die Verbuchung der Bewertungskorrekturen des Verwaltungsvermögens gibt es drei mögliche Fälle, welche nachfolgend dargestellt sind.

Beispiele und Illustrationen

Fallbeispiel zur Neubewertung nach dem True and Fair View-Ansatz beim Übergang zum HRM2

Fallbeispiel 1 Das neubewertete Verwaltungsvermögen ist wesentlich höher als das bisherige, d.h. es besteht eine deutlich höhere Aufwertungsreserve

Die Bewertungskorrekturen für die Neubewertung des Verwaltungsvermögens werden über die Sachgruppe „Aufwertungsreserve“ mit folgendem Buchungssatz gebucht:

Verwaltungsvermögen (14X) an Aufwertungsreserve (295)

Bei dieser Variante entsteht das Problem, dass die aufgrund des höheren Verwaltungsvermögens notwendigen höheren Abschreibungen die Erfolgsrechnung aufwandseitig unverhältnismässig stark belasten würden. Dieser Umstand soll wie folgt vermieden werden: Die Abschreibungen erfolgen zuerst auf dem gesamten Verwaltungsvermögen gemäss der neuen Abschreibungsarten bzw. -sätze. Um die dadurch resultierende übermässige Belastung der laufenden Rechnung auszugleichen, erfolgt eine Gegenbuchung zur Verminderung der „Aufwertungsreserve“ über ein Minusaufwands- oder Ertragskonto wie folgt:

Aufwertungsreserve (295) an Entnahmen aus Aufwertungsreserve (4895)

Auf diese Weise wird die Aufwertungsreserve nach und nach aufgelöst und zugleich vermieden, dass die Erfolgsrechnung übermässig belastet wird. Es ist festzulegen, über welchen Zeitraum die Aufwertungsreserve aufgelöst werden soll und wie hoch die jährlichen Auflösungstranchen festzulegen sind. Bezüglich der Festlegung der Jahrestranchen und der Auflösungsdaurer gibt es keine allgemeingültige Regel. Diese sollen in Abhängigkeit vom Gesamtbetrag der Aufwertungsreserve pragmatisch so festgelegt werden, dass die Reserve einerseits in nützlicher Frist aufgelöst werden kann und andererseits die jährlichen Belastungen angemessen sind. Falls möglich und wenn die jährlich resultierenden Belastungen der Erfolgsrechnung verhältnismässig sind, sollte die Aufwertungsreserve nach 10 Jahren aufgelöst sein. Diese Regelung ist jedoch nicht als absolute Grenze zu verstehen, und falls der Umfang der Aufwertungsreserve dies erfordert, soll die Dauer der Auflösung verlängert werden können. Aus Transparenzgründen sollte die Anzahl der Jahre jedoch im Anhang der Jahresrechnung ausgewiesen werden.

Fallbeispiel 2 Das neubewertete Verwaltungsvermögen ist wesentlich höher als das bisherige und es findet eine zusätzliche Passivierung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen statt

Die Bewertungskorrekturen durch die Neubewertung des Verwaltungsvermögens werden wie in Variante 1 gebucht. In dieser Variante können aber die Bewertungskorrekturen der Rückstellungen und passiven und aktiven Rechnungsabgrenzungen auch über die Sachgruppe „Aufwertungsreserve“ (295) wie folgt gebucht werden:

Aufwertungsreserve (295) an Rückstellungen (205/208)

Aufwertungsreserve (295) an Passive Rechnungsabgrenzungen (204)

Aufwertungsreserve (295) an Aktive Rechnungsabgrenzungen (104)

Wenn die Aufwertungsreserve auch nach Neubewertung der Rückstellungen und passiven Rechnungsabgrenzungen sehr hoch ist, muss im Folgenden wie in Variante 1 vorgegangen werden (Auflösung der Aufwertungsreserve über die Folgejahre). Anders ist es, wenn eine geringe Aufwertungsreserve besteht. Entsprechend kann die -verhältnismässig niedrige- Aufwertungsreserve am Ende des ersten Rechungsjahres nach den neuen Rechnungslegungsnormen in der Schlussbilanz mittels folgendem Buchungssatz vollständig aufgelöst bzw. dem Eigenkapital zugeschlagen werden (es erfolgt also keine tranchenweise jährliche Verteilung):

Aufwertungsreserve (295) an Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre (2999)

Fallbeispiel 3 Das neu bewertete Verwaltungsvermögen weist einen deutlich tieferen Wert auf als das bisherige (bzw. die Rückstellungen oder die passiven Rechnungsabgrenzungen einen wesentlich höheren), d.h. es besteht eine negative Aufwertungsreserve

Eine negative Neubewertungsdifferenz kann direkt über das Eigenkapital am Ende des ersten Rechnungsjahres nach neuen Rechnungslegungsnormen wie folgt verbucht werden:

Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre (2999) an Aufwertungsreserve (295)

Bei sehr hoher negativer Differenz muss ein tranchenweiser jährlicher Abbau während maximal 10 Jahren vorgenommen werden. Unter Umständen ist die Einleitung von Sanierungsmassnahmen notwendig, damit in der Erfolgsrechnung Spielraum für das Auffangen des Bilanzfehlbetrags geschaffen wird.

Fachempfehlung 21
Finanzinstrumente

Empfehlung

1 Ein Finanzinstrument ist eine vertragliche Vereinbarung, die gleichzeitig bei einer Partei zu einem finanziellen Vermögenswert und bei einer anderen Partei entweder zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder zu einem Eigenkapitalinstrument führt.

2 Ein Vermögenswert wird in der Bilanz erfasst, wenn es wahrscheinlich ist, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen der öffentlichen Körperschaft zufliessen wird, und der Anschaffungswert oder der Wert verlässlich ermittelt werden können.

3 Eine Verbindlichkeit wird in der Bilanz erfasst, wenn es wahrscheinlich ist, dass die öffentliche Körperschaft bei deren Begleichung Ressourcen übertragen muss, die wirtschaftlichen Nutzen verkörpern und der Betrag zu deren Begleichung verlässlich ermittelt werden kann.

4 Finanzinstrumente werden dann und nur dann in der Bilanz erfasst, wenn die öffentliche Körperschaft Vertragspartei dieser Finanzinstrumente ist.

5 Die erstmalige Erfassung der Finanzinstrumente im Finanzvermögen geschieht zum Anschaffungswert. Bei einem Zugang ohne Anschaffungswert wird das Finanzinstrument zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bewertet. Die Folgebewertung geschieht zum Verkehrswert, der sich aus dem öffentlich notierten Preis auf einem aktiven Markt ergibt. Fehlen solche Marktpreise, ist der Verkehrswert des Finanzinstruments aufgrund von Bewertungsverfahren zu schätzen. Bei Unwesentlichkeit kommen der Anschaffungswert abzüglich allfälliger Wertminderungen zur Anwendung. Finanzanlagen in Obligationen, Darlehen und ähnlichem, die bis zur Endfälligkeit gehalten werden und deren Auszahlungsbetrag dem Rückzahlungsbetrag entspricht, können zum Nominalwert[1] bilanziert werden.

6 Der Anschaffungswert von Verwaltungsvermögen ist der Transaktionspreis zuzüglich Transaktionskosten, die direkt dem Erwerb des Vermögenswerts zuzurechnen sind. Die Folgebewertung geschieht zum Anschaffungswert abzüglich allfälliger Wertminderungen aufgrund einer dauernden Wertbeeinträchtigung. Bei einem Zugang ohne Anschaffungswert wird zum Verkehrswert bewertet.

7 Kurzfristige Verbindlichkeiten werden zum Nominalwert bilanziert. Langfristige Verbindlichkeiten, deren Auszahlungsbetrag dem Rückzahlungsbetrag entspricht, werden zu diesem Betrag bewertet und nicht diskontiert.

---

[1] Nominalwert und Nennwert sind gleichbedeutend.

8 **Langfristige Finanzanlagen bzw. langfristige Verbindlichkeiten, bei denen ein Agio oder Disagio vorliegt, werden nach der Effektivzinsmethode bewertet. Die Effektivzinsmethode verteilt die Differenz zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag (Agio oder Disagio) derart über die Laufzeit der Forderung bzw. Verbindlichkeit, dass eine konstante Verzinsung resultiert. Alternativ ist auch die gleichmässige Verteilung des Agios bzw. Disagios über die Laufzeit zulässig.**

9 **Eine Ausbuchung von Finanzinstrumenten findet dann statt, wenn die vertraglichen Rechte auf die Geldflüsse aus diesen Finanzinstrumenten auslaufen oder beglichen werden, oder wenn so gut wie alle Risiken und Chancen aus diesen Finanzinstrumenten an eine Drittpartei übertragen werden.**

10 **Ein Derivat ist ein Finanzinstrument, dessen Preis primär vom Preis eines oder mehrerer zugrunde liegender Basiswerte (Vermögenswerte oder Referenzsätze) beeinflusst wird, im Vergleich zum direkten Kauf des Basiswerts eine ungleich geringere Anfangsinvestition erfordert und erst in der Zukunft beglichen wird.**

11 **Ein Derivat wird in der Bilanz erfasst, sobald es die Definition eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit gemäss Ziffer 2 oder 3 erfüllt.**

12 **Die erstmalige Erfassung fester Termingeschäfte wie z.B. Forwards und Futures geschieht zum Verkehrswert.**

Die Prämie erworbener Optionen wird aktiviert; bei ausgegebenen Optionen wird sie passiviert.

13 **Derivate werden grundsätzlich zu dem am Bilanzstichtag jeweils gültigen Verkehrswert bilanziert. Die Wertveränderung seit der letzten Bewertung wird erfolgswirksam erfasst.**

14 **Derivate zu Absicherungszwecken können anstelle der Bewertung zu Verkehrswerten zu den gleichen Bewertungsgrundsätzen wie das abgesicherte Grundgeschäft bewertet werden. Die Wertveränderungen werden hierbei erfolgsneutral über das Eigenkapital verbucht.**

15 **Die Ausbuchung eines Derivats findet statt, wenn das Ende von dessen Laufzeit erreicht ist, eine Option vorher ausgeübt wird oder infolge Veräusserungen oder Ausfall der Gegenpartei kein weiterer Anspruch auf zukünftige Leistungen (z.B. Zahlung oder Lieferung des Basiswerts) besteht. Bei der Ausbuchung wird die Differenz zwischen dem bilanzierten Wert und dem erhaltenen bzw. hingegebenen Wert – unter Berücksichtigung von Transaktionskosten – erfolgswirksam erfasst.**

16 **Die Darstellung der Finanzinstrumente in der Bilanz folgt der Kategorisierung gemäss Kontenrahmen.**

17 Finanzielle Vermögenswerte (Forderungen) und finanzielle Verbindlichkeiten werden nur dann miteinander saldiert und netto in der Bilanz ausgewiesen, wenn gegenwärtig sowohl ein Rechtsanspruch darauf besteht, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen, als auch beabsichtigt wird, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen oder mit Verwertung des Vermögenswerts gleichzeitig die Verbindlichkeit abzulösen.

18 Der Anhang der Jahresrechnung legt die Bewertungs- und Erfassungsgrundsätze offen und erläutert wesentliche Bilanz- und Erfolgspositionen. Bei Vorliegen verschiedener Bewertungsgrundsätze für unterschiedliche Kategorien werden diese je Kategorie offengelegt.

19 Für Finanzinstrumente, deren Verkehrswert mittels eines Bewertungsverfahrens ermittelt wird, wird der Betrag der so bewerteten Finanzinstrumente im Anhang offengelegt. Ebenfalls offengelegt wird der Betrag der Finanzinstrumente, deren Verkehrswert nicht verlässlich festgelegt werden kann und die daher ausnahmsweise zum Anschaffungswert abzüglich allfälliger Wertminderungen bewertet werden.

20 Die Entwicklung der Finanzanlagen wird im Anhang aufgeführt.

21 Der Betrag der bilanzierten Derivate wird im Anhang offengelegt. Dieser Ausweis ist anhand der Basiswerte wie folgt zu gliedern:

- **Zinssätze;**
- **Devisen;**
- **Eigenkapitalinstrumente und entsprechende Indizes;**
- **Übrige Basiswerte.**

Für die einzelnen Kategorien werden das Total der aktiven und der passiven Werte (gemäss Bilanz) sowie der Zweck des Haltens des Derivats offengelegt.

22 Bei Verpfändung von Finanzinstrumenten für Verbindlichkeiten oder Eventualverbindlichkeiten werden die entsprechenden Bilanzwerte und die Vertragsbedingungen bezüglich der Verpfändung offengelegt.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

23 Vertragliche Vereinbarungen sind einvernehmliche, gegenseitige Rechtsgeschäfte unabhängig von der Rechtsform. Als einvernehmlich können auch Verfügungen gelten, wenn ihrem Erlass ein einvernehmliches Verfahren voraus geht und sie einen gegenseitigen Austausch von Leistungen und Gegenleistungen in vergleichbarer Höhe vorsehen.

24 Verbindlichkeiten oder Vermögenswerte, die nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung basieren (wie z.B. Steuerverbindlichkeiten oder -forderungen, die auf gesetzlichen Vorschriften basieren, oder Rückstellungen für faktische Verpflichtungen), gelten nicht als Finanzinstrumente.

Ebenso sind Rückstellungen für vertragliche Verpflichtungen, die keine finanzielle Verbindlichkeit bewirken, keine Finanzinstrumente.

25 Ein finanzieller Vermögenswert ist ein Vermögenswert, der insbesondere Folgendes umfasst:

- Zahlungsmittel;
- Eigenkapitalinstrument einer anderen Partei; oder
- vertragliches Recht auf:
  - Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einer anderen Partei zu erhalten; oder
  - finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einer anderen Partei zu potenziell vorteilhaften Bedingungen zu tauschen.

26 Eine finanzielle Verbindlichkeit ist eine Verbindlichkeit, die eine vertragliche Verpflichtung umfasst:

- einer anderen Partei Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte zu liefern; oder
- mit einer anderen Partei finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten zu potenziell nachteiligen Bedingungen zu tauschen.

27 Ein Eigenkapitalinstrument ist ein Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens oder einer öffentlichen Körperschaft nach Abzug aller dazugehörigen Verbindlichkeiten.

Zu Ziffer 5, 6, 12 bis 14 und 19

28 Bester Anhaltspunkt für den Verkehrswert ist der öffentlich notierte Preis an einem aktiven Markt.

29 Sind keine öffentlich notierten Marktpreise verfügbar, wird der Verkehrswert mittels eines Bewertungsverfahrens geschätzt. Ziel eines solchen Bewertungsverfahrens ist es, den Transaktionspreis festzustellen, der sich am Bewertungsstichtag zwischen unabhängigen Vertragspartnern bei Vorliegen normaler Geschäftsbedingungen ergeben hätte. Zu den Bewertungsverfahren gehören:

- der Rückgriff auf kürzlich stattgefundene Transaktionen mit einem identischen Vermögenswert zwischen voneinander unabhängigen, sachverständigen und vertragswilligen Parteien unter marktüblichen Bedingungen;
- der Vergleich mit dem Verkehrswert eines anderen, substanziell gleichen Finanzinstruments; und
- *Discounted-Cashflow*-Verfahren sowie Optionspreismodelle.

30 Wenn für ein Finanzinstrument kein Verkehrswert bekannt ist oder verlässlich festgelegt werden kann, gelangt ausnahmsweise der Anschaffungswert abzüglich allfälliger Wertminderungen zur Anwendung.

Zu Ziffer 6

31 Eine öffentliche Körperschaft ermittelt an jedem Bilanzstichtag, ob es objektive Hinweise darauf gibt, dass bei Finanzinstrumenten des Verwaltungsvermögens eine dauernde Wertbeeinträchtigung eingetreten ist.

32 Dauernd ist eine Wertbeeinträchtigung dann, wenn aller Voraussicht nach angenommen werden kann, dass der bilanzierte Wert auf absehbare Zeit nicht mehr erzielt werden kann.

33 Liegt eine dauernde Wertbeeinträchtigung vor, ergibt sich die Höhe der Wertminderung aus der Differenz zwischen dem Anschaffungswert (abzüglich etwaiger Tilgungen und Amortisationen) und dem Verkehrswert, abzüglich etwaiger, bereits früher erfolgswirksam erfasster Wertminderungen dieser Finanzinstrumente. Die Wertminderung wird erfolgswirksam erfasst.

Zu Ziffer 10

34 Zu den Derivaten gehören handelbare Finanzprodukte wie Futures, Call- und Put-Optionen, Zertifikate sowie nicht standardisierte Finanzprodukte wie „klassische“ Termingeschäfte (Forwards), Optionen, Swaps oder Optionen auf Swaps.

35 Als Basiswerte gelten z.B. Zinssätze, Devisenkurse, Kurse von Eigenkapitalinstrumenten (insb. Aktien und entsprechende Indizes) sowie übrige Basiswerte (insb. Kreditrisiken, Edelmetallpreise), nicht aber eigene Eigenkapitalinstrumente.

Zu Ziffer 17

36 Ein Rechtsanspruch, finanzielle Vermögenswerte (Forderungen) mit finanziellen Verbindlichkeiten zu verrechnen, liegt vor, wenn die Gegenpartei dieselbe ist sowie Forderung und Verbindlichkeit auf dieselbe Währung lauten. Die Forderung muss überdies fällig –die Verbindlichkeit lediglich erfüllbar– sein.

Beispiele

Zu Ziffer 12 und 13

Beispiel 1 Hedge Accounting zum Verkehrswert (Quelle: Swiss GAAP FER 27)

Die Absicherung einer im Berichtsjahr getätigten, jedoch erst im Folgejahr zu bezahlenden Anschaffung gegen fremde Währung im Betrag von FW 1‘000‘000 erfolgt durch ein Devisentermingeschäft. Dabei ergeben sich – je nach Kursentwicklung – die folgenden Sachverhalte:
(Es wird nur das Devisentermingeschäft betrachtet; die Bilanzposition „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ ist ähnlichen, gegensätzlichen Kursschwankungen unterworfen, die sich mit den Wertveränderungen des Devisentermingeschäfts kompensieren).

Bewertung Derivat bei Kursanstieg des Basiswerts

Zeitpunkt	Kurs	Verkehrswert	Erfolgsausweis
bei Vertragsschluss im Jahr 20x1	CHF 1.40/FW*	0	0
bei der Bewertung am 31.12.20x1	CHF 1.35/FW*	CHF 50'000 (passiv)	CHF - 50'000
bei Fälligkeit des Kontrakts im Jahr 20x2 (vor dem nächsten Rechnunsabschlussdatum)	CHF 1.42/FW*	CHF 20'000 (aktiv)	CHF + 70'000

Bewertung Derivat bei Kursrückgang des Basiswerts

Zeitpunkt	Kurs	Verkehrswert	Erfolgsausweis
bei Vertragsschluss im Jahr 20x1	CHF 1.40/FW*	0	0
bei der Bewertung am 31.12.20x1	CHF 1.42/FW*	CHF 20'000 (aktiv)	CHF + 20'000
bei Fälligkeit des Kontraktes im Jahr 20x2 (vor dem nächsten Rechnungsabschlussdatum)	CHF 1.33/FW*	CHF 70'000 (passiv)	CHF - 90'000

* FW = Fremdwährung

Zu Ziffer 20

Beispiel 2 Entwicklung der Finanzanlagen

In Fr. 1'000	Festgelder	Darlehen	Beteiligungen (Aktien/ Anteilscheine)	Übrige verzinsliche Anlagen	Langfristige Forderungen	Übrige Finanzanlagen	Total
Finanzanlagen per 1.1.	34'000	126'494	10'281	162'366	9'760	949	343'850
Zugänge	13'860'238	11'721	647	62'487	6'636	2'443	13'944'172
Abgänge	-13'822'238	-8'706	-6'270	-73'536	-2'097	-2'293	-13'915'140
Wertminderungen (Impairment)	–	–	–	–	-5'065	–	-5'065
Marktwertzunahmen	–	–	–	492	–	–	492
Umgliederungen	–	-5'080	–	5'206	–	-126	–
Finanzanlagen per 31.12.	72'000	124'429	4'658	157'015	9'234	973	368'309
davon kurzfristig	–	111'902	–	86'397	–	773	199'072
davon langfristig	72'000	12'527	4'658	70'618	9'234	200	169'237
davon zweckgebunden	–	280	4'211	73'541	–	200	78'232

Zu Ziffer 18 bis 22

Beispiel 3 Anhang zu Finanzinstrumenten

Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (Finanzvermögen)

Diese umfassen Kassenbestände, Postguthaben, Sichtguthaben bei Banken, Zahlungen unterwegs, kurzfristige Geldmarktanlagen mit originären Laufzeiten von weniger als 90 Tagen oder Geldmarktanlagen, die jederzeit in Bargeld umgewandelt werden können. Sie werden zum Nominalwert bewertet.

Finanzanlagen im Finanzvermögen

Zu den Finanzanlagen im Finanzvermögen gehören Festgelder und alle Finanzanlagen, die nicht der Kontogruppe der Aktivdarlehen und der Beteiligungen zugeordnet werden können, sowie derivative Finanzinstrumente.

Festgelder sind verzinsliche Anlagen mit einer Restlaufzeit zwischen 90 und 360 Tagen, welche zur Anlage im Moment nicht benötigter Mittel gehalten werden. Die Bewertung der Festgelder erfolgt zum Nominalwert. Positionen, deren Verzinsung von den üblichen Marktkonditionen abweicht, werden diskontiert. Festgeldanlagen mit einer Laufzeit von über 360 Tagen werden unter den übrigen langfristigen Finanzanlagen ausgewiesen.

Derivative Finanzinstrumente

Derivative Finanzinstrumente werden als Sicherungsgeschäfte von Grundgeschäften im Bereich der Zinsen und Fremdwährungen eingesetzt. In der Bilanz werden diese Sicherungsgeschäfte zu Marktwerten bilanziert. Wertveränderungen werden bei Derivaten zu Absicherungszwecken direkt im Eigenkapital erfasst und von dort zum Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung des Grundgeschäfts wieder ausgebucht. Bei Derivaten, die keinen Absicherungszwecken dienen, werden die Marktwertveränderungen am Bilanzstichtag in der Erfolgsrechnung verbucht.

Beteiligungen

Beteiligungen im Verwaltungsvermögen

Beteiligungen im Verwaltungsvermögen werden zum Anschaffungswert abzüglich notwendiger Wertberichtigungen bewertet. Die Beteiligungen werden jährlich auf ihre Werthaltigkeit hin überprüft.

Beteiligungen im Finanzvermögen

Beteiligungen im Finanzvermögen werden zu Verkehrswerten bewertet. Für börsenkotierte Gesellschaften entspricht der Verkehrswert dem Börsenwert. Für nicht kotierte Gesellschaften werden beispielsweise Kaufangebote oder ertragswertbasierte Modelle zur Bewertung beigezogen. Die Bewertung der verschiedenen Unternehmensbeteiligungen erfolgt gleichartig.

Zu Ziffer 5

Beispiel 4 Bewertung einer Beteiligung

Ein weit verbreiteter Ansatz zur Ermittlung des Unternehmenswertes ist die *Discounted Cash Flow* (DCF) Methode. Um eine Beteiligung mittels des DCF-Verfahrens zu bewerten ist es nötig, die zukünftigen freien *Cash Flows* sowie die ewige Rente zu schätzen. Diese werden mit einem angemessenen Kapitalkostensatz auf den Bewertungszeitpunkt diskontiert.

Eine vereinfachte Variante stellt die Ertragswertmethode dar, die auf vergangenheitsorientierten Finanzzahlen basiert. Eine Möglichkeit besteht darin, die letzten zwei Jahresrechnungen als Basis zu verwenden, wobei die Gewinne der zwei Jahre zusätzlich gewichtet werden können. Das ermittelte durchschnittliche Jahresergebnis wird mit dem gewichteten durchschnittlichen Kapitalkostensatz (*Weighted Average Cost of Capital*-WACC) kapitalisiert:

Geschäftsjahr	**Erfolg**	**Gewichtung***	**Massgebend**
20.x0	98'154	1	98'154
20.x1	104'243	2	208'486
Total			306‘640
Anrechenbares Jahresergebnis im Durchschnitt (:3)			102‘213
Total einfacher Ertragswert (kapitalisiert mit 4.9%)**			**2'085'980**

* Die unterschiedliche Gewichtung ist damit zu begründen, dass bei der Anwendung der Ertragswertmethode üblicherweise gegenwartsnähere Erfolge stärker gewichtet werden als gegenwartsfernere. Es ist aber ebenso möglich, beide Geschäftsjahre gleich zu gewichten. Auch ist es denkbar, das dem Jahr 20.x0 vorausgehende Geschäftsjahr zusätzlich einzubeziehen, so dass sich der Durchschnittserfolg auf die letzten 3 Jahre vor dem Bewertungszeitpunkt bezieht.

** WACC 4.9% = 2.7% (risikoloser Zinssatz, bspw. Durchschnittsrendite der letzten 60 Monate der Bundesobligationen) + 2.2% (Zuschlag für eine risikogerechte Entschädigung).

Zu Ziffer 8

Beispiel 5 Effektivzinsmethode

Ein Wertpapier wird zum 01.01.x1 mit einem Nominalwert von 100, der Nominalverzinsung von 10% und einer dreijährigen Laufzeit erworben. Beim Erwerb besteht ein Disagio von 5%. Es ergibt sich folgende Zahlungsreihe:

01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
-95	+10	+10	+110

Der Effektivzinssatz ist der Zinssatz, mit dem die bis zur Fälligkeit erwarteten Einzahlungen auf den Buchwert, der beim Erwerb dem Anschaffungswert entspricht, diskontiert werden. In die Berechnung dieses Zinssatzes sind alle Zahlungen einzubeziehen, die zwischen den Vertragspartnern geflossen sind, z.B. auch Gebühren. Der Effektivzinssatz entspricht dem internen Zinssatz des Finanzinstruments; er lässt sich iterativ ermitteln und beträgt 12.08%.

	Effektiver Zinsertrag während der Periode	davon Disagio	Bilanzwert des Wertpapiers
01.01.x1	-	-	95.00
31.12.x1	95 · 12.08% = 11.48	1.48	95 · 1.1208 - 10 = 96.48
31.12.x2	96.48 · 12.08% = 11.66	1.66	96.48 · 1.1208 - 10 = 98.14
31.12.x3	98.14 · 12.08% = 11.86	1.86	98.14 · 1.1208 - 10 = 100.00
Total	**35.00**	**5.00**	**–**

Der effektive Zinsertrag einer Periode ergibt sich dann als Bilanzwert des Wertpapiers multipliziert mit dem Effektivzinssatz. Der Bilanzwert des Wertpapiers am Periodenende wiederum ist der mit dem Effektivzinssatz aufgezinste Bilanzwert zu Periodenbeginn abzüglich des nominellen Zinsertrags (hier jeweils +10 für die Jahre x1 bis x3). Die Differenz zwischen dem effektiven und dem nominellen Zinsertrag ergibt den Ertrag aus der periodengerechten Verteilung des Disagios.

Zu Ziffer 8

Beispiel 6 Gleichmässige Verteilung des Disagios

Betrachtet sei das Wertpapier aus Beispiel 5, das zum 01.01.x1 mit einem Nominalwert von 100, der Nominalverzinsung von 10%, einem Disagio von 5% und einer dreijährigen Laufzeit erworben wird. Bei gleichmässiger Verteilung des Disagios ergibt sich nun ein jährlicher, konstanter Zinsertrag aufgrund des Disagios in Höhe von 1.67 (= 5 dividiert durch 3 Jahre).

	Gesamter Zinsertrag während der Periode	davon Disagio	Bilanzwert des Wertpapiers
01.01.x1	-	-	95.00
31.12.x1	11.67	1.67	96.67
31.12.x2	11.67	1.67	98.34
31.12.x3	11.66	1.66	100.00
Total	**35.00**	**5.00**	**–**

.

Anhang A
Kontenrahmen

Dieser Anhang zeigt den Kontenplan auf vier Stellen, wie er von der Fachempfehlung 03 vorgesehen ist. Dieser Kontenplan wird regelmässig (im Prinzip jährlich) aktualisiert. Aus diesem Grund ist es wichtig, dass die öffentlichen Gemeinwesen immer im Besitze der neusten Version dieses Anhangs sind, bzw. den von ihnen benützten Kontenplan regelmässig aktualisieren. Den kantonalen Aufsichtstellen über die Gemeindefinanzen wird ebenfalls empfohlen, die Weisungen auf diesem Gebiet regelmässig zu aktualisieren.

Die neuste Fassung steht auf der Homepage des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums des öffentlichen Sektores (www.srs-cspcp.ch) unentgeltlich zur Verfügung. Auf der Homepage findet man ebenfalls ein Dokument, welches erlaubt, alle Änderungen zu verfolgen, welche am Kontenplan seit seiner ersten Veröffentlichung im 2008 vorgenommen wurden. Im Übrigen stellt die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen (KKAG) auf ihrer Homepage ein Stichwortregister zu den Sachgruppen zur Verfügung (nur auf Deutsch).

Reservierte Sachgruppen

Der Kontenrahmen ist mit jenem des Bundes harmonisiert. Die vom Bund zusätzlich belegten Sachgruppen sind entsprechend markiert. Die öffentlichen Gemeinwesen werden ersucht, diese Sachgruppen in ihren individuellen Kontenplänen nicht zu verwenden. Die Verwendung dieser Sachgruppen würde die Auswertungen für die Finanzstatistik sowie andere kantonsübergreifende Auswertungen stark behindern.
In einer längeren Übergangszeit nehmen einzelne öffentliche Gemeinwesen die Rechnungsführung nach HRM1 vor. Andere öffentliche Gemeinwesen führen die Rechnung nach HRM2. Die Finanzstatistik hat den neuen Kontenplan (HRM2) mit dem Rechnungsjahr 2008 eingeführt. Damit die HRM1-Rechnungen in die Auswertungen einbezogen werden können, sind bestimmte Sachgruppen für die Bedürfnisse der Finanzstatistik reserviert. Diese Sachgruppen sind mit der Bemerkung „Position wird durch die Eidg. Finanzstatistik belegt“ bezeichnet, sie dürfen für die Kontenpläne der Kantone und Gemeinden nicht verwendet werden.

Detailkonten

In der Spalte „Kontierung“ werden Hinweise zu Detailkonten gegeben, welche für die Auswertung der Finanzstatistik benötigt werden. Wo konkrete Detailkontonummern angegeben werden, sind die öffentlichen Gemeinwesen gehalten, **exakt diese Nummern** (mit oder ohne Interpunktion an der entsprechenden Position der Kontonummer) zu verwenden.

Beispiel

Kontenrahmen HRM2	**Kontoplan des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens**
3602.1 Gemeindeanteile an Kantonalen Steuern	3602.101 Gemeindeanteile an Einkommenssteuern 3602.102 Gemeindeanteile an Vermögenssteuern 3602.103 …

Das bedingt, dass im individuellen Kontenplan die ersten 5 Positionen dieser Sachgruppen gemäss HRM2 Kontenrahmen reserviert sind. Die exakte Verwendung der vorgegebenen Detailkontonummern ist für die Auswertung der Finanzstatistik notwendig.

Sektorisierung und Abgrenzung des Sektors Staat

Im föderalistisch aufgebauten und von verschiedenen Finanzausgleichssystemen geprägten Staatswesen der Schweiz ist es nützlich, dass insbesondere bei Transaktionen zwischen Leistungsempfängern und -gebern oder bei Forderungen (und Verpflichtungen) die jeweilige Gegenpartei korrekt ermittelt wird. Nur so lassen sich auf statistischem Wege möglichst unverzerrte Konsolidierungen von verschiedenen, Rechnung ablegenden Einheiten und Gebietsebenen erstellen und zuverlässige Vergleiche zwischen Kantonen und ihren Gemeinden sowie mit dem Bund durchführen. Bei der Kontierung ist zu beachten, dass Transferzahlungen (Beiträge, Entschädigungen) im Normalfall an den Zahlungsempfänger und nicht an den Endempfänger gehen. Ausnahmen können sich im Umwelt-, Sozial- und Gesundheitsbereich ergeben, wenn für die Verteilung der Transfers nicht ein öffentlicher Haushalt (Bund, Kanton, Gemeinde, öffentliche Sozialversicherungen), sondern eine wirtschaftliche Einheit ausserhalb des staatlichen Sektors als Drittstelle (Clearing-Stelle) zwischengeschaltet wird; z.B. wenn die Verteilung von Prämienverbilligungen über Krankenkassen abläuft, so sollten in diesem Fall Beiträge an private Haushalte verbucht werden.

Im HRM2 werden deshalb die gleichen Einteilungskriterien für die wirtschaftlichen Entscheidungsträger verwendet wie in der Finanz- und Wirtschaftsstatistik. Die Wirtschaftssubjekte einer Volkswirtschaft werden den folgenden Wirtschaftssektoren und Teilsektoren zugeteilt:

Öffentlicher Sektor
Öffentliche Haushalte (Sektor Staat)
- Bund - Kantone und Konkordate - Gemeinden und Gemeindezweckverbände - Öffentliche Sozialversicherungen
Öffentliche Unternehmen (Kapitalgesellschaften)

Privater Sektor
Private Unternehmen (Kapitalgesellschaften)
Private Haushalte
Private Organisationen ohne Erwerbszweck im Dienste der privaten Haushalte (POoE)
Ausland

Die in den Wirtschaftsteilsektoren ‚Bund', ‚Kantone und Konkordate', ‚Gemeinden und Gemeindezweckverbände' und ‚öffentliche Sozialversicherungen' enthaltenen Wirtschaftssubjekte bilden zusammen den Wirtschaftssektor Staat. Der Abgrenzung eines einzelnen öffentlichen Haushalts liegt die Auffassung zugrunde, dass ein umfassender und vergleichbarer Überblick über die finanzielle Lage nur möglich ist, wenn alle Einheiten, die wirtschaftlich zum jeweiligen Haushalt gehören, konsolidiert werden. Die konsolidierte, um interne Geschäftsvorgänge bereinigte Rechnung eines öffentlichen Haushaltes, setzt sich aus seiner eigenen Rechnung (Stammhaus) und den Sonderrechnungen aller zu konsolidierenden institutionellen Einheiten zusammen, die der Kontrolle der Exekutive und Legislative dieses öffentlichen Haushalts unterstellt sind und die gemäss den Abgrenzungskriterien der Finanzstatistik[1] zum Sektor Staat gehören.

Die Abgrenzung eines öffentlichen Haushaltes von anderen Wirtschaftssubjekten setzt vorgängig die Klärung der Frage voraus, wie und wo die Grenzen zwischen dem privaten und dem öffentlichen Sektor einerseits und zwischen öffentlichen Haushalten, im engeren Sinne, und den öffentlichen Unternehmen andererseits zu ziehen sind. Die öffentlichen Haushalte (Sektor Staat) und die öffentlichen Unternehmen bilden zusammen den öffentlichen Sektor[2]. Die Abgrenzung erfolgt dabei nach einer wirtschaftlichen Sichtweise. Es gilt: „Substance over Form!" (der wirtschaftliche Gehalt kommt vor der (Rechts-) Form).

---

[1] Massgebend für die Abgrenzung resp. die Sektorisierung des Sektors Staat in der Finanzstatistik ist das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen von 2010 (ESVG 2010).

[2] Im Englischen bilden der *General Government Sector* und die *Government Business Enterprises* (oder *Public Corporations*) zusammen den *Public Sector*. Dazu gibt es in der Schweiz und in der Europäischen Union zurzeit noch keine Synthesestatistiken.

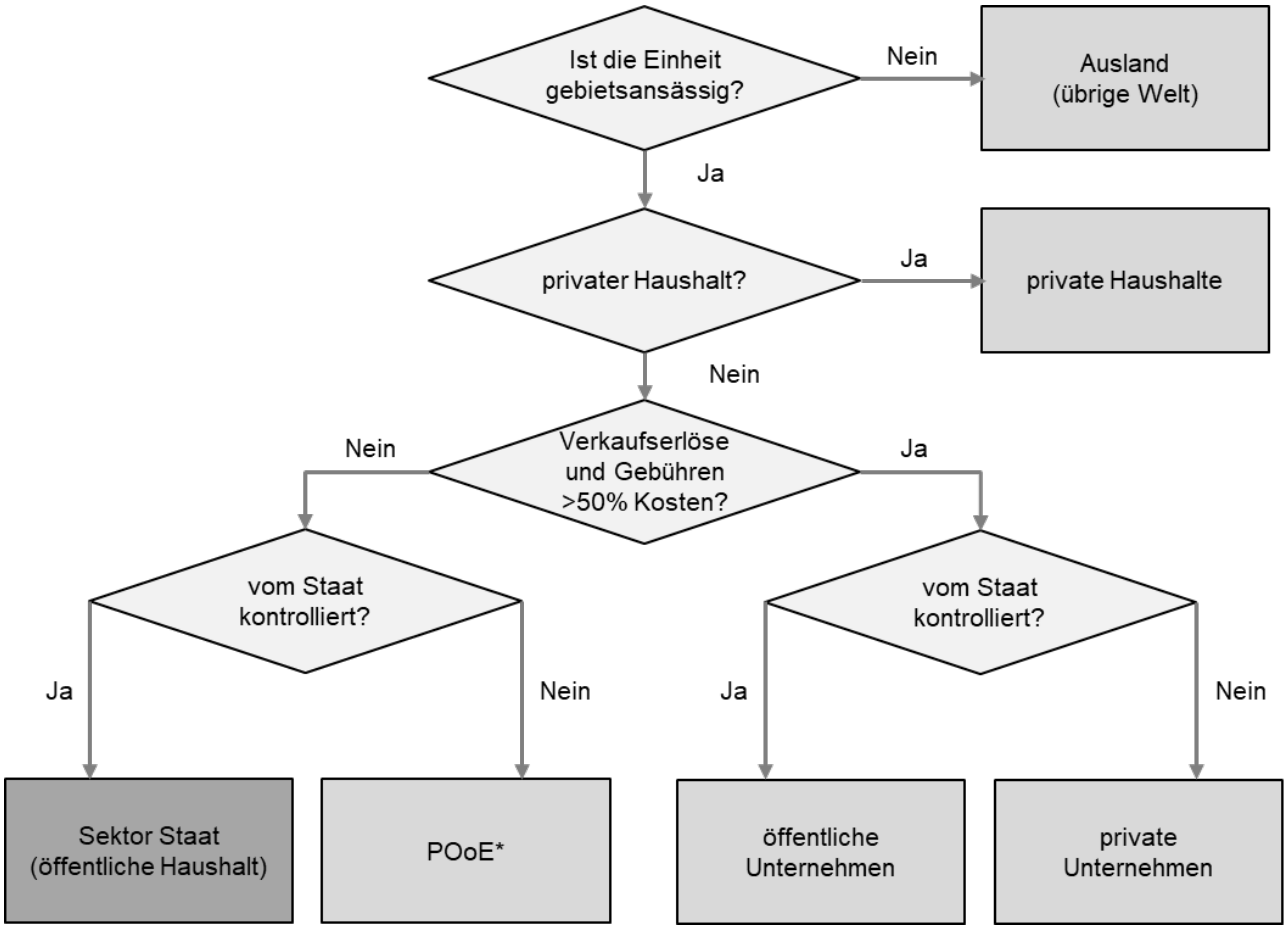
Die Abgrenzung zwischen privaten und öffentlichen Wirtschaftseinheiten erfolgt mit dem Kriterium der Beherrschung. Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik einer anderen Einheit zu bestimmen und so aus ihrer Tätigkeit einen Nutzen zu ziehen. Wird eine wirtschaftliche Einheit vom Staat kontrolliert, so ist zudem zu entscheiden, ob diese Teil eines öffentlichen Haushaltes ist oder ob es sich um eine öffentliche Unternehmen handelt.

Öffentliche wie auch private Unternehmen sind sogenannte marktbestimmte wirtschaftliche Einheiten, die ihre Güter (Waren und Dienste) zu einem wirtschaftlich signifikanten Preis anbieten. Ein Preis ist wirtschaftlich signifikant, wenn dieser einen massgebenden Einfluss auf die Menge der vom Produzenten angebotenen Güter wie auch der von den Kunden oder Benutzern nachgefragten Menge hat. Zu den öffentlichen Unternehmen zählen gemäss Finanzstatistik deshalb vor allem Einheiten, die sich über ihre Verkaufserlöse finanzieren oder mehrheitlich gebührenfinanzierte Sondereinheiten sind, so z.B. auf Bundesebene Swissmedic und die Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMA). Gemäss den Einteilungskriterien der Finanzstatistik gelten auch die hauptsächlich gebührenfinanzierten Elektrizitätswerke und Abwasserreinigungsanlagen (ARAs) von Kantonen und Gemeinden als öffentliche Unternehmen. Eine Einheit ist hingegen nicht marktbestimmt, wenn für das angebotene Gut kein wirtschaftlich signifikanter Preis verlangt wird; d.h. der verlangte Preis hat kaum oder gar keinen Einfluss auf die angebotene und nachgefragte Menge. Wird diese Einheit zudem staatlich kontrolliert, so ist sie Teil eines öffentlichen Haushaltes. Bei öffentlichen Haushalten handelt es sich normalerweise um die Zentralverwaltung (das Stammhaus) und Einheiten der dezentralen Verwaltung oder Sonderrechnungen, die vorwiegend steuerfinanziert sind. Beispiele dafür sind die schweizerischen Hochschulen.

Es ist somit nebst der Beherrschung und dem Eigneranteil insbesondere die Finanzierungsart, die darüber entscheidet, ob eine wirtschaftliche Einheit, die sich unter der Kontrolle der öffentlichen Hand befindet, zu den öffentlichen Haushalten (‚Bund', ‚Kantone und Konkordate', ‚Gemeinden und Gemeindezweckverbände' und ‚öffentliche Sozialversicherungen') oder zu den öffentlichen Unternehmen gehört. Finanziert eine Einheit ihre Produktionskosten zu mehr als 50% über Gebühren, Entgelte oder Verkäufe von Waren und Diensten, so wird diese dem (öffentlichen) Unternehmenssektor zugeteilt, da der verlangte Preis als wirtschaftlich signifikant gilt: diese Einheit ist somit ein Marktproduzent. Ist dies nicht der Fall, so handelt es sich um eine vorwiegend steuerfinanzierte Einheit, die dem Sektor der öffentlichen Haushalte zugeordnet wird, ausser wenn es sich um eine (privatrechtliche) Organisation ohne Erwerbszeck im Dienste der privaten Haushalte (POoE) handelt.

Das folgende Entscheidungsschema hilft bei der Zuordnung von Einheiten nach den oben genannten Einteilungskriterien.

Abbildung 1 Entscheidungsschema für die Zuordnung von Einheiten



* POoE: Private Organisationen ohne Erwerbszweck im Dienste der privaten Haushalte.

In der Schweiz setzt sich der Sektor Staat ausschliesslich aus den folgenden Teilsektoren, die nur Nichtmarktprozenten umfassen, zusammen: ‚Bund', ‚Kantone und Konkordate', ‚Gemeinden und Gemeindezweckverbände' und ‚öffentliche Sozialversicherungen'. Die einzelnen Teilsektoren des Staates und die übrigen Wirtschaftssektoren werden im Folgenden kurz beschrieben.[3]

Bund: Nebst den verschiedenen Einheiten der zentralen und dezentralen Bundesverwaltung (u.a. Parlamentsdienste und Bundesgerichte) umfasst der Teilsektor ‚Bund' auch folgende, vorwiegend steuerfinanzierte Einheiten: den ETH-Bereich, den Bahninfrastrukturfonds (BIF)[4] den Infrastrukturfonds (IF), die Eidg. Alkoholverwaltung (EAV), das Eidg. Hochschulinstitut für Berufsbildung, das Eidg. Institut für Metrologie (METAS), das Schweizerische Nationalmuseum, Pro Helvetia, den Schweizerischen Nationalfonds, Schweiz Tourismus, Fondation des immeubles pour les Organisa-

[3] In der im Internet aufgeschalteten Excel-Tabelle werden Beispiele für die wirtschaftlich massgebenden Zuordnungen sowie die zu verwendenden Positionen der Artengliederung des HRM2 (Sachgruppen) gegeben (www.srs-cspcp.ch).

[4] Vorgänger waren der Fonds für die Eisenbahngrossprojekte (FinÖV) und der Infrastrukturfonds. Ab 2016 ist der Netzzuschlagsfonds (KEV) ebenfalls in der Rechnung des Stammhauses Bund enthalten.

tions Internationales (FIPOI). Hingegen gelten z.B. die Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMA), Swissmedic oder Post und Postfinance sowie die Schweizerischen Bundesbahnen (SBB) als öffentliche Unternehmen.

Kantone und Konkordate: Nebst der Kantonsverwaltungen und den hauptsächlich steuerfinanzierten Kantonseinrichtungen gehören zu dieser Kategorie ebenfalls die Konkordate zwischen Kantonen sowie die Universitäten, Fachhochschulen und weitere kantonale Bildungseinrichtungen. Nicht dazu gehören die öffentlichen Spitäler und weitere Einrichtungen des Gesundheitswesens, da diese gesamtschweizerisch hauptsächlich (d.h. zu mehr als 50 Prozent) über Beiträge und Vergütungen der Patienten und ihrer Versicherer finanziert werden. Sie gehören somit zu den öffentlichen Unternehmen und nicht in den Teilsektor der ‚Kantone und Konkordate'.

Gemeinden und Gemeindezweckverbände: In diese Kategorie fallen alle Gemeindeverwaltungen und hauptsächlich steuerfinanzierte Gemeindeeinrichtungen. Dazu gehören auch alle Schulgemeinden und kommunalen Zweckverbände aus dem Bildungsbereich. Nicht in diese Kategorie gehören jedoch in der Finanzstatistik alle vorwiegend gebührenfinanzierten Zweckverbände aus dem Abwasser- und Umweltbereich (u.a. Kehrichtverbrennung und Abfallentsorgung, ARA-Zweckverbände) sowie des Gesundheitswesens (Spitäler, Alters- und Pflegeheime). In der Finanzstatistik sind diese Institutionen Teil der öffentlichen Unternehmen, da sie sich hauptsächlich über Gebühren oder anderweitige Verkaufserlöse finanzieren. Dies gilt auch für alle industriellen Betriebe, insbesondere im Bereich der Energieproduktion.

Ist eine Gemeinde sogenannte Sitzgemeinde von hauptsächlich gebührenfinanzierten Gemeindezweckverbänden, die gemäss Finanzstatistik nicht zum Teilsektor der Gemeinden gehören (z.B. ARAs, Kehrrichtverbrennung und Abfallentsorgung), so werden diese Gemeindezweckverbände in der Erfolgs- und Investitionsrechnung der Finanzstatistik saldoneutral ausgebucht. Zwecks Transparenz und Vergleichbarkeit der Gemeinde- und insbesondere der Städterechnungen sollten Gemeindezweckverbände, die in der Rechnung einer einzelnen Gemeinde aufgrund einer Vertragslösung enthalten sind, als Spezialfinanzierung bzw. als separate Funktion geführt werden. Im Anhang sind alle Beteiligungen an Gemeindezweckverbänden aufzuführen. Soweit möglich ist der prozentuale Anteil am Zweckverband auszuweisen.

Öffentliche Sozialversicherungen: Nach der heute geltenden Abgrenzung gehören in diese Kategorie die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV), die Invalidenversicherung (IV), die Erwerbsersatzordnung inkl. Mutterschaftsversicherung (EO/MV), die Familienausgleichskasse in der Landwirtschaft (FL) sowie die Arbeitslosenversicherung (ALV) und die Mutterschaftsversicherung Genf. Nicht dazu gehören die SUVA, die öffentlichen Pensionskassen (u.a. PUBLICA oder kantonale Vorsorgeeinrichtungen) oder die kantonalen AHV-Ausgleichsstellen, welche alle als öffentliche Unternehmen gelten. Anzumerken ist, dass in der Schweiz die Krankenkassen zum Sektor der privaten Unternehmen (Versicherungen) gezählt werden.

Öffentliche Unternehmen: Als ‚öffentliche Unternehmen'gelten eigenständige Einheiten, die von der öffentlichen Hand (Bund, Kantonen, Gemeinden) beherrscht werden. Öffentliche Unternehmen sind Unternehmen und Anstalten, die zu mehr als 50% im Eigentum der öffentlichen Hand sind.[5] Dies gilt unabhängig davon, ob das Unternehmen öffentliche Aufgaben erfüllt oder nicht. Beherrschung durch die öffentliche Hand kann im föderalen System der Schweiz auch bedeuten, dass ein einzelnes öffentliches Gemeinwesen (Bund, Kanton, Gemeinde) zwar nicht allein die Kontrolle hat, dass aber mehrere zusammen einen Besitzanteil von über 50% haben.

Nebst der Beherrschung kommt kumulativ als zweites Kriterium für ein öffentliches Unternehmen die Deckung der Produktionskosten zu mehr als 50% über Gebühren, Entgelte und / oder anderweitigen Verkaufserlösen hinzu. Ist dies nicht der Fall, so gilt diese Einheit als Teil des Staatssektors, auch wenn sie im Einzelfall in der Rechnung des öffentlichen Gemeinwesens nicht mit dem Stammhaus konsolidiert wird.

In der Finanzstatistik fallen insbesondere auf Kantons- und Gemeindeebene die vorgenannten Spitäler, ARAs und Elektrizitätswerke in diese Kategorie. Kantonalbanken und die öffentlich-rechtlichen Pensionskassen gelten ebenfalls als öffentliche Unternehmen.

Private Unternehmen: ‚Private Unternehmen' befinden sich im Gegensatz zu den öffentlichen im Privatbesitz oder werden durch Private beherrscht. Dies gilt unabhängig davon, ob sich diese Einheit selbst finanziert oder nicht. Kleingewerbliche (Familien-) Betriebe, u.a. auch landwirtschaftliche Betriebe, werden ebenfalls den privaten Unternehmen zugeordnet. Dies gilt auch für die selbstständig Erwerbenden und die Einzelunternehmen. Dies ist vor allem bei der Ausrichtung von Entschädigungen und Beiträgen zu beachten. Zu den privaten Unternehmen gehören ebenfalls alle Verbände im Dienste des Unternehmenssektors. Beispiele dafür sind der Gewerbeverband, Economiesuisse und weitere Arbeitgeberverbände oder unternehmerische Interessengruppen.

Private Haushalte: Einzel- und Mehrpersonenhaushalte sowie Familien gelten alle als ‚Private Haushalte'. Zu diesem Sektor gehören alle Individuen in ihrer Funktion als Konsumenten. Alle direkten (finanziellen) oder indirekten (nichtfinanziellen Leistungen oder Sachleistungen) Transfers an „Private Haushalte" gelten als Sozialleistungen, so z.B. die Stipendien, die Sozialhilfe und die Unterstützungsbeiträge im Bereich des Asylwesens.

[5] Dominiert ein öffentlicher Haushalt die Geschäftspolitik einer marktbestimmten Einheit als Minderheitsaktionär, wird dieses Unternehmen gleichwohl den privaten Unternehmen zugeteilt.

Private Organisationen ohne Erwerbszweck im Dienste der privaten Haushalte (POoE): Dieser Sektor vereint alle Einheiten mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Ziel die Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen für die privaten Haushalte ist, die jedoch ohne Erwerbszweck, d.h. nicht gewinnorientiert sind. Sie gehören somit nach obigem Entscheidungsschema ebenfalls zu den Nichtmarktproduzenten, aber nicht zum Sektor Staat. Die Hauptressourcen dieser Einheiten stammen von Beiträgen öffentlicher Haushalte oder aus freiwilligen Beiträgen von privaten Haushalten. POoE sind in der Regel von Ertrags- und Vermögenssteuern befreit. Namentlich sind dies Gewerkschaften, Verbraucherverbände, politische Parteien, Kirchen sowie gemeinnützige Organisationen und Stiftungen aus dem Gesundheits- und Sozialbereich. Auch die Burgergemeinden werden dazu gezählt. Unternehmensverbände werden hingegen wie private Unternehmen behandelt.

Ausland: Das ‚Ausland' fasst alle gebietsfremden Einheiten zusammen, die Transaktionen mit den oben genannten gebietsansässigen Einheiten tätigen. Zum Ausland gehören auch ausländische Einheiten (Botschaften) und internationale Organisationen, auch wenn diese ihren Sitz in der Schweiz haben.

Kontenrahmen nach Sachgruppen

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
BILANZ			
1		**Aktiven**	
10		**Finanzvermögen**	
100		Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	– Jederzeit verfügbare Geldmittel und Sichtguthaben.
	1000	Kasse	
	1001	Post	– Postkonten mit Haben-Saldo werden unter Konto 2010 Verbindlichkeiten gegenüber Finanzintermediären geführt.
	1002	Bank	– Bankkonten mit Haben-Saldo werden unter Konto 2010 Verbindlichkeiten gegenüber Finanzintermediären geführt.
	1003	Kurzfristige Geldmarktanlagen	– Festgelder bis 90 Tage.
	1004	Debit- und Kreditkarten	– Soll-Posten der Debit- und Kreditkarten-Verkäufe. Zahlungseingänge als Haben-Posten gutschreiben; Differenz (Kommissionen) auf Aufwand ausbuchen.
	1009	Übrige flüssige Mittel	– übrige geldähnliche Mittel wie Gedenkmünzen, Medaillen usw., die aber als Zahlungsmittel zugelassen sind.
101		Forderungen	– Ausstehende Guthaben und Ansprüche gegenüber Dritten, die in Rechnung gestellt oder geschuldet sind. Noch nicht fakturierte Forderungen werden als aktive Rechnungsabgrenzung bilanziert. – Wertberichtigungen auf Forderungen (Delkredere) jeweils mit Detailkonto unter dem entsprechenden Sachgruppenkonto ausweisen, kein Sammelkonto führen.
	1010	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten	– Lieferungen und Leistungen an Dritte. Am Jahresende noch nicht fakturierte Ansprüche werden ebenfalls als Forderung (Rechnungsabgrenzung) bilanziert. – Wertberichtigungen (Delkredere) durch Detailkonto trennen.
	1011	Kontokorrente mit Dritten	– Durch gegenseitige Verrechnung entstandene Forderungen mit Dritten (ohne Bank- und Postkonten). – Interne und zu konsolidierende Partner in Konto 1015 interne Kontokorrente wegen der Konsolidierung führen.
	1012	Steuerforderungen	– Ansprüche (fakturierte bzw. verfügte) gegenüber Steuerpflichtigen nat. und jur. Personen. Aktive Rechnungsabgrenzungen unter Konto 1042 Steuern führen.
	1013	Anzahlungen an Dritte	– Anzahlungen an Dritte (Vorauszahlungen, Lohnvorschüsse u.a.), bevor eine wirtschaftliche Gegenleistung erbracht wurde. Nach erfolgter Leistung wird die Anzahlung auf das sachgerechte Konto umgebucht.
	1014	Transferforderungen	– Eingeforderte oder zugesprochene Einnahmenanteile, Entschädigungen und Beiträge. Sich abzeichnende Ansprüche als aktive Rechnungsabgrenzungen unter Konto 1043 führen.
	1015	Interne Kontokorrente	– Kontroll- und Durchlaufkonten, Kontokorrente mit eigenen Dienststellen. Wird nur für Kontokorrentverkehr zwischen Dienststellen des betroffenen öffentlichen Ge-

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			meinwesens oder mit vollständig konsolidierten Einheiten verwendet. Die Konten sind zum Rechnungsabschluss möglichst zu saldieren.
	1016	Vorschüsse für vorläufige Verwaltungsausgaben	– Vorschüsse an das Personal für die vorläufige Bestreitung von Verwaltungsausgaben (zB. Exkursionen, Lager, längere Dienstreisen usw.). Lohnvorschüsse werden unter Sachkonto 1013 Anzahlungen an Dritte erfasst.
	1019	Übrige Forderungen	– Depotzahlungen, Hinterlegungen, die nicht als Anzahlungen gewertet werden. MWST-Vorsteuerguthaben, Guthaben bei Sozialversicherungen. – Wertberichtigung (Delkredere) durch Detailkonto trennen (Bruttodarstellung).
102		Kurzfristige Finanzanlagen	– Laufzeiten 90 Tage bis 1 Jahr. – Wertberichtigungen (Delkredere) durch Detailkonto trennen (Bruttoprinzip).
	1020	Kurzfristige Darlehen	– Darlehen an Dritte oder an das Personal mit Laufzeit von 90 Tagen bis 1 Jahr.
	1022	Verzinsliche Anlagen	– Verzinsliche Anlagen mit Laufzeit zwischen 90 Tagen und unter 1 Jahr. Restlaufzeit von langfristigen Finanzanlagen von unter 1 Jahr.
	1023	Festgelder	– Laufzeit unter einem Jahr; Restlaufzeiten von unter 90 Tagen werden nicht auf Konto 1003 umgebucht.
	1026	Kurzfristige derivative Finanzinstrumente	– Positive Wiederbeschaffungswerte aus Marktbewertungen von derivativen Finanzinstrumenten (Gegenkonto der Marktwertänderungen 2961). Es ist der Saldo aller Derivate zu buchen (vgl. Konto 2016)
	1029	Übrige kurzfristigen Finanzanlagen	– Nicht in den Konten 1020 bis 1026 bilanzierte kurzfristige Finanzanlagen – Bezugsrechte.
104		Aktive Rechnungsabgrenzungen	– Forderungen oder Ansprüche aus Lieferungen und Leistungen des Rechnungsjahres, die noch nicht in Rechnung gestellt oder eingefordert wurden, aber der Rechnungsperiode zuzuordnen sind. – Vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben oder Aufwände, die der folgenden Rechnungsperiode zu belasten sind. – Um die Werte zu ermitteln sind teilweise Schätzungen (Steuerabgrenzungen, Transferabgrenzungen usw.) nötig. (vgl. Fachempfehlung 05).
	1040	Personalaufwand	– Abgrenzungen der Sachgruppe 30.
	1041	Sach- und übriger Betriebsaufwand	– Abgrenzungen der Sachgruppe 31.
	1042	Steuern	– Ausstehende, nicht fakturierte Steuern (Steuerabgrenzungen der Sachgruppe 40 gemäss Fachempfehlung 07).
	1043	Transfers der Erfolgsrechnung	– Aufwand- und Ertragsabgrenzungen der Sachgruppen 36, 37 und 46, 47.
	1044	Finanzaufwand / Finanzertrag	– Aktiv- und Passivzinsen (Marchzinsen aller Art), Abgrenzungen der Sachgruppen 34 und 44
	1045	Übriger betrieblicher Ertrag	– Abgrenzungen der Sachgruppen 41, 42, 43.
	1046	Aktive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung	– Abgrenzungen der Sachgruppen 5 und 6.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	1049	Übrige aktive Rechnungsabgrenzungen Erfolgsrechnung	– Abgrenzungen der Sachgruppen 38 a.o. Aufwand und 48 a.o. Ertrag (es ist allerdings sehr unwahrscheinlich, dass a.o. Aufwand oder a.o. Ertrag abzugrenzen sind).
106		Vorräte und angefangene Arbeiten	– Für die Leistungserstellung benötigte Waren und Material.
	1060	Handelswaren	– Für den Handel bestimmte Waren und Gegenstände, die in unverändertem Zustand verkauft werden. Büromaterial wird nur als Vorrat ausgewiesen, wenn die Dienststelle damit Handel betreibt (Materialzentrale).
	1061	Roh- und Hilfsmaterial	– Material und Waren, die im Herstellungsprozess oder der Leistungserstellung verarbeitet oder verbraucht werden (z.B. Verbrauchsmaterial).
	1062	Halb- und Fertigfabrikate	– Selbst hergestellte Erzeugnisse, die fertig oder teilweise fertig sind und zum Verkauf oder für den Eigengebrauch bestimmt sind.
	1063	Angefangene Arbeiten	– Begonnene Arbeiten an einer Leistung oder einem Auftrag für Dritte, welche erst in Rechnung gestellt werden, wenn sie fertig gestellt sind. Es kann sich um Werke oder Dienstleistungen handeln. Unterscheidung zu aktiver Rechnungsabgrenzung beachten.
	1068	Geleistete Anzahlungen	– Ausgeführte Zahlungen, bevor ein Leistungsaustausch stattfindet. Bei erfolgter Leistung umbuchen auf entsprechende Sachkonten.
	1069		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
107		Langfristige Finanzanlagen	– Finanzanlagen mit Gesamtlaufzeit über 1 Jahr; Restlaufzeiten unter einem Jahr auf Sachgruppe 102 kurzfristige Finanzanlagen umbuchen. – Die Bewertung erfolgt zu Marktwerten, deshalb wird kein Wertberichtigungskonto geführt.
	1070	Aktien und Anteilscheine	– Beteiligungen aller Art (Aktien, Partizipationsscheine, Anteile von Anlagefonds, Genussscheine, Genossenschaftsscheine usw.).
	1071	Verzinsliche Anlagen	– Obligationen, Hypotheken, Darlehen usw. variabel und festverzinslich
	1072	Langfristige Forderungen	– Überjährige Forderungen aus Lieferung und Leistung.
	1076	Langfristige derivative Finanzinstrumente	– Derivative Finanzinstrumente, Optionen, strukturierte Produkte, die auf Aktien oder anderen Wertschriften basieren, aber kein Stimmrecht enthalten, usw. – Positive Wiederbeschaffungswerte aus Marktbewertungen von derivativen Finanzinstrumenten (Gegenkonto der Marktwertänderungen 2961). Es ist der Saldo aller Derivate zu buchen (vgl. Konto 2066)
	1079	Übrige langfristige Finanzanlagen	– Nicht in den Konten 1070 bis 1076 bilanzierte langfristige Finanzanlagen
108		Sach- und immaterielle Anlagen FV	– Die Bewertung erfolgt zu Verkehrswerten, es wird deshalb kein Wertberichtigungskonto geführt.
	1080	Grundstücke FV	– Nicht überbaute Grundstücke (u.a. auch landwirtschaftliche Flächen), vorsorglicher Landerwerb, Grundstücke die für Realersatz gehalten werden und ähnliche Grundstücke. Im Baurecht abgetretene Grundstücke.
	1084	Gebäude FV	– Zu Anlagezwecken oder im Rahmen der Siedlungspolitik für einen Wiederverkauf gehaltene Liegenschaften inkl.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			Deren Grundstücke. Für (Keine Vorschläge) nicht mehr benötigte Liegenschaften (Entwidmungen).
	1086	Mobilien FV	– Fahrzeuge und Geräte, die ausschliesslich für den Betrieb und Unterhalt von Finanzvermögen gehalten werden. – Viehhabe von landwirtschaftlichen Betrieben.
	1087	Anlagen im Bau FV	– Aktivierung der jährlichen Investitionen im Finanzvermögen, bevor die Anlage genutzt wird.
	1088	Anzahlungen FV	– Vorauszahlungen für Investitionen im Finanzvermögen, bevor eine Gegenleistung erbracht wurde.
	1089	Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	– Sachanlagen des Finanzvermögens, die in keinem genannten Sachkonto zugeteilt werden können.
109		Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital	– Spezialfinanzierungen und Fonds bedürfen einer gesetzlichen Grundlage. Sie werden nach Fachempfehlung 08 dem Fremd- oder Eigenkapital zugeordnet.
	1090	Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen im Fremdkapital	– Kumulierte Aufwandüberschüsse der Spezialfinanzierungen im Fremdkapital. – Bei Spezialfinanzierungen werden bestimmte Gebühren oder Abgaben, welche einen kausalen Zusammenhang mit dem Verwendungszweck haben, gesetzlich zweckgebunden.
	1091	Forderungen gegenüber Fonds im Fremdkapital	– Kumulierte Aufwandüberschüsse der Fonds im Fremdkapital. – Bei Fonds werden in der Regel Erträge oder allgemeine Staatsmittel ohne kausalen Zusammenhang mit dem Verwendungszweck, gesetzlich zweckgebunden.
	1092	Forderungen gegenüber Legaten und Stiftungen im Fremdkapital	– Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Fremdkapital, deren Bestandeskonto 2092 einen Soll-Überschuss aufweist. Wegen der Zweckbindung darf nicht mit Haben-Überschüssen anderer Legate und Stiftungen verrechnet werden. Der Soll-Überschuss muss so rasch wie mögliche ausgeglichen werden.
	1093	Forderungen gegenüber übrigen zweckgebundenen Fremdmitteln	– Drittmittel und andere zweckgebundene Fremdmittel, deren Bestandeskonto 2093 einen Soll-Überschuss aufweist. Wegen der Zweckbindung darf nicht mit Haben-Überschüssen anderer Posten verrechnet werden. Der Soll-Überschuss muss so rasch wie möglich ausgeglichen werden.
	1099		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
14		**Verwaltungsvermögen**	– Zugänge zum Verwaltungsvermögen können nur durch Aktivierung aus der Investitionsrechnung erfolgen. – Abgänge erfolgen durch Abschreibung (planmässige, ausserplanmässige und ausserordentliche) sowie durch Übertragung in das Finanzvermögen bei Veräusserung oder Entwidmung. Bei Nettodarstellung vermindern Investitionseinnahmen die Bilanzwerte.
140		Sachanlagen VV	– Jedem 4-stelligen Konto wird ein Konto „Wertberichtigungen…“ als Minus-Aktivkonto zugeordnet. Die historischen Anschaffungswerte bleiben in der internen Bilanz erhalten; im Anhang müssen im Anlagenspiegel Bruttowerte offengelegt werden. – Wird eine Anlagebuchhaltung geführt, wird je Anlage ein Wertberichtigungskonto geführt.
	1400	Grundstücke VV,	– Nicht überbaute Grundstücke (Grünzonen, Parkanlagen, Bio- und Geotope, Landwirtschaftliche Flächen, u.a.); überbaute Grundstücke (Verwaltungsliegenschaften, Sportanlagen u.a.) ohne Grundstücke von Strassen, Wegen, Brücken [1401], Wasserbauten [1402], Waldungen [1405] und Alpen [1409]. Im Baurecht abgetretene Grundstücke. – Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 510; Passivierungen aus Sachgruppe 600 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
	1401	Strassen und Verkehrswege VV	– Dem allgemeinen Verkehr offene Flächen inkl. Grundstücke der Strassenflächen. – Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 501; Passivierungen aus Sachgruppe 601 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
	1402	Wasserbau VV	– Inkl. Grundstücke, eigentliche Wasserflächen (See, Fluss usw.) gelten nicht als Sachanlage. – Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 502; Passivierungen aus Sachgruppe 602 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
	1403	Übrige Tiefbauten VV	– Kläranlagen, Kanalisationen, Deponien, Wasserversorgungsanlagen, Lawinenverbauungen usw. durch Detailkonto trennen. – Parzellierte Grundstücke unter 1400 Grundstücke bilanzieren. – Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 503; Passivierungen aus Sachgruppe 603 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
	1404	Hochbauten VV	– Gebäude aller Art inkl. Einrichtungen (Heizung, Gebäudetechnik, Installationen usw.) jedoch ohne Mobiliar. – Parzellierte Grundstücke unter 1400 Grundstücke bilanzieren. – Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 504; Passivierungen aus Sachgruppe 604 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
	1405	Waldungen VV	– Baumbestand inkl. Grundstücke. – Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 505; Passivierungen aus Sachgruppe 605 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
	1406	Mobilien VV	– Fahrzeuge, Geräte, Maschinen, Anlagen, Informatikgeräte, usw.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 506; Passivierungen aus Sachgruppe 606 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
	1407	Anlagen im Bau VV	– Aktivierung der jährlichen Investitionen im Verwaltungsvermögen, bevor die Anlage genutzt wird. Mit Nutzungsbeginn wird unterjährig auf das entsprechende Bilanzkonto umgebucht.
	1409	Übrige Sachanlagen VV	– Aktivierung genutzter Anlagen der in Sachgruppe 509 erfassten Investitionsausgaben; Passivierung aus Sachgruppe 609 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
141			– Rubrik wird nur vom Bund genutzt.
142		Immaterielle Anlagen VV	– Jedem 4-stelligen Konto wird ein Konto „Wertberichtigungen …“ als Minus-Aktivkonto zugeordnet. Die historischen Anschaffungswerte bleiben in der internen Bilanz erhalten; im Anhang müssen im Anlagenspiegel Bruttowerte offengelegt werden. – Wird eine Anlagebuchhaltung geführt, wird je Anlage ein Wertberichtigungskonto geführt.
	1420	Software VV	– Anwender- und Betriebssoftware an denen ein Eigentum besteht. Mehrjährige Nutzungslizenzen von Software auf eigenen Anlagen. – Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 520; Passivierung aus Sachgruppe 620 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63.
	1421	Lizenzen, Nutzungsrechte, Markenrechte VV	– Mehrjährige erworbene Lizenzen und Nutzungsrechte sowie gewährte Nutzungsrechte auf eigenen Marken und Entwicklungen.
	1427	Immat. Anlagen VV in Realisierung	– Aktivierungen aus Sachgruppe 52 und Passivierungen aus Sachgruppe 63 am Jahresende von noch nicht genutzten Anlagen.
	1429	Übrige immaterielle Anlagen VV	– Aktivierung genutzter Anlagen aus Sachgruppe 529; Passivierung aus Sachgruppe 629 sowie bei Nettomethode nach Fachempfehlung 10 aus Sachgruppe 63. – Zum Beispiel Orts- und Zonenplanungen, Generelle Entwässerungsplanung (GEP) usw. auf Gemeindeebene.
143			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
144		Darlehen VV	– Darlehen mit festgelegter Laufzeit und Rückzahlungspflicht. – Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn sind als Darlehen zu bilanzieren, solche mit einem Verbot der Zweckentfremdung als Investitionsbeiträge Konto 146). Siehe Auslegung zur Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen (Anhang). – Ist die Rückzahlung gefährdet, sind Wertberichtigungen vorzunehmen.
	1440	Darlehen an Bund	– Aktivierungen aus Sachgruppe 540; Passivierungen aus Sachgruppe 640.
	1441	Darlehen an Kantone und Konkordate	– Aktivierungen aus Sachgruppe 541; Passivierungen aus Sachgruppe 641.
	1442	Darlehen an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Aktivierungen aus Sachgruppe 542; Passivierungen aus Sachgruppe 642.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	1443	Darlehen an öffentliche Sozialversicherungen	– Aktivierungen aus Sachgruppe 543; Passivierungen aus Sachgruppe 643. – Öffentliche Sozialversicherungen sind: AHV, IV, EO, ALV. – Die Sozialversicherungsanstalten, AHV-Ausgleichskassen und Arbeitslosenkassen der Kantone und Berufsverbände gelten als öffentliche Unternehmen.
	1444	Darlehen an öffentliche Unternehmen	– Aktivierungen aus Sachgruppe 544; Passivierungen aus Sachgruppe 644. – Öffentliche Unternehmen sind Unternehmen und Anstalten mit mehr als 50% Eigentum der öffentlichen Hand, unabhängig davon, ob das Unternehmen öffentliche Aufgaben erfüllt oder nicht. – Zu konsolidierende Unternehmen müssen als Detailkonto geführt werden.
	1445	Darlehen an private Unternehmen	– Aktivierungen aus Sachgruppe 545; Passivierungen aus Sachgruppe 645. – Private Unternehmen des privaten Rechts.
	1446	Darlehen an private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Aktivierungen aus Sachgruppe 546; Passivierungen aus Sachgruppe 646. – Organisationen ohne Erwerbsweck sind in der Regel von Ertrags- und Vermögenssteuern befreit.
	1447	Darlehen an private Haushalte	– Aktivierungen aus Sachgruppe 547; Passivierungen aus Sachgruppe 647. – Nicht rückzahlbare Darlehen an private Haushalte werden in der Erfolgsrechnung unter Konto 3637 gebucht.
	1448	Darlehen an das Ausland	– Aktivierungen aus Sachgruppe 548; Passivierungen aus Sachgruppe 648.
	1449		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
145		Beteiligungen, Grundkapitalien VV	– Beteiligungen aller Art, die (Mit-)-Eigentümerrechte begründen. Beteiligungen werden unabhängig einer allfälligen Investitionsgrenze in der Investitionsrechnung gebucht und aktiviert.
	1450	Beteiligungen am Bund	– Position der Vollständigkeit halber aufgeführt. Beteiligungsmöglichkeiten am Bund existieren nicht.
	1451	Beteiligungen an Kantonen und Konkordaten	– Aktivierungen aus Sachgruppe 551; Passivierungen aus Sachgruppe 651. – Beteiligungen (Grundkapitalien) an Konkordaten und anderen von Kantonen gemeinsam getragenen Einrichtungen, die nicht als öffentlich-rechtliche Unternehmen ausgestaltet sind. Investitionsbeiträge an gemeinsam betriebene Einrichtungen werden nicht hier verbucht.
	1452	Beteiligungen an Gemeinden und Gemeindezweckverbänden	– Aktivierungen aus Sachgruppe 552; Passivierungen aus Sachgruppe 652. – Beteiligung (Grundkapitalien) an Zweckverbänden und anderen von Gemeinden gemeinsam getragenen Einrichtungen.
	1453	Beteiligungen an öffentlichen Sozialversicherungen	– Position der Vollständigkeit halber aufgeführt. Beteiligungsmöglichkeiten an öffentlichen Sozialversicherungen existieren nicht. – Die Sozialversicherungsanstalten, AHV-Ausgleichskassen und Arbeitslosenkassen der Kantone und Berufsverbände gelten als öffentliche Unternehmen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	1454	Beteiligungen an öffentlichen Unternehmen	– Aktivierungen aus Sachgruppe 554; Passivierungen aus Sachgruppe 654. – Nationalbank, Kantonalbanken, Swisslos, Sozialversicherungsanstalten, Unternehmen mit mehr als 50% Eigentum der öffentlichen Hand (Konsolidierte Einheiten durch Detailkonto trennen).
	1455	Beteiligungen an privaten Unternehmen	– Aktivierungen aus Sachgruppe 555; Passivierungen aus Sachgruppe 655. – Private Unternehmen des privaten Rechts.
	1456	Beteiligungen an private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Aktivierungen aus Sachgruppe 556; Passivierungen aus Sachgruppe 656. – Private Organisationen ohne Erwerbszweck sind in der Regel von Steuern befreit.
	1457	Beteiligungen an privaten Haushalten	– Konto aus systematischen Gründen aufgeführt. Beteiligungsmöglichkeiten an privaten Haushalten existieren nicht.
	1458	Beteiligungen im Ausland	– Aktivierungen aus Sachgruppe 558; Passivierungen aus Sachgruppe 658.
	1459		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
146		Investitionsbeiträge	– Investitionsbeiträge gemäss Fachempfehlung 10. – Wertberichtigungen sind als Detailkonto (Minusposten) zu führen, damit der Anlagenspiegel im Anhang erstellt werden kann. – Bedingt rückzahlbare Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung sind als Investitionsbeiträge zu bilanzieren. Siehe Auslegung zur Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen (Anhang). – Die Differenz zwischen Buchwert und Nominalwert wird als Eventualguthaben ausgewiesen, solange die Zweckentfremdungsklausel gilt.
	1460	Investitionsbeiträge an Bund	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 560; Passivierungen aus Sachgruppe 660.
	1461	Investitionsbeiträge an Kantone und Konkordate	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 561; Passivierungen aus Sachgruppe 661.
	1462	Investitionsbeiträge an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 562; Passivierungen aus Sachgruppe 662.
	1463	Investitionsbeiträge an öffentliche Sozialversicherungen	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 563; Passivierungen aus Sachgruppe 663.
	1464	Investitionsbeiträge an öffentliche Unternehmen	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 564; Passivierungen aus Sachgruppe 664.
	1465	Investitionsbeiträge an private Unternehmen	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 565; Passivierungen aus Sachgruppe 665.
	1466	Investitionsbeiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 566; Passivierungen aus Sachgruppe 666.
	1467	Investitionsbeiträge an private Haushalte	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 567; Passivierungen aus Sachgruppe 667.
	1468	Investitionsbeiträge an das Ausland	– Aktivierungen genutzter Anlagen aus Sachgruppe 568; Passivierungen aus Sachgruppe 668.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	1469	Investitionsbeiträge an Anlagen im Bau	– Aktivierungen aus allen Sachgruppen 56x; Passivierungen aus allen Sachgruppen 66x, wenn die finanzierte Anlage noch nicht genutzt wird.
147			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
148		Kumulierte zusätzliche Abschreibungen	– Kumulierte zusätzliche Abschreibungen aus Sachgruppe 383. Mit Detailkontos ist die Sachgruppenstruktur des Verwaltungsvermögens abzubilden. Zusätzliche Abschreibungen sollten nicht direkt zu der Anlage gebucht werden.
	1480	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen Sachanlagen	– Gegenkonto zu Sachgruppe 383.
	1482	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen immaterielle Anlagen	– Gegenkonto zu Sachgruppe 383.
	1484	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen auf Darlehen	– Je 4-stelliger Sachgruppe von Sachgruppe 144 Darlehen ein Detailkonto bilden: – 1484.0 kumulierte zusätzliche Abschreibungen auf Darlehen an den Bund. – 1484.1 kumulierte zusätzliche Abschreibungen auf Darlehen an Kantone. – usw.
	1485	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen auf Beteiligungen	– Je 4-stelliger Sachgruppe von Sachgruppe 145 Beteiligungen, Grundkapitalien ein Detailkonto bilden. – Siehe Konto 1484
	1486	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen Investitionsbeiträge	– Je Investitionsbeitragsart ein Detailkonto bilden wegen Finanzstatistik: – 1486.0 kumulierte zusätzliche Abschreibungen Investitionsbeiträge an den Bund. – 1486.1 kumulierte zusätzliche Abschreibungen Investitionsbeiträge an Kantone. – usw.
	1489	Nicht zugeteilte kumulierte zusätzliche Abschreibungen	– nicht zuteilbare zusätzliche Abschreibungen vom Verwaltungsvermögen
2		**Passiven**	
20		**Fremdkapital**	
200		Laufende Verbindlichkeiten	– Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder anderen betrieblichen Aktivitäten, die innerhalb eines Jahres fällig sind oder fällig werden können.
	2000	Laufende Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen von Dritten	– Forderungen Dritter aus dem Bezug oder der Inanspruchnahme von Waren, Material oder Dienstleistungen.
	2001	Kontokorrente mit Dritten	– Durch gegenseitige Verrechnung entstandene Verbindlichkeiten mit Dritten (ohne Bank- und Postkonten). – Interne und zu konsolidierende Partner in Konto 2005 interne Kontokorrente wegen der Konsolidierung führen.
	2002	Steuern	– Rückzahlung von Steuern, Steuerschuld (z.B. MWSt). – Vorauszahlungen für die folgende Steuerperiode.
	2003	Erhaltene Anzahlungen von Dritten	– Anzahlungen von Dritten, bevor eine Leistung erbracht wurde. Nach der Leistungserbringung auf die entsprechenden Sachkonten umbuchen. Nicht zu verwechseln mit Depotleistungen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	2004	Transfer-Verbindlichkeiten	– Vom Empfänger eingeforderte oder erworbene Transferansprüche. Sich abzeichnende Transferansprüche unter passive Rechnungsabgrenzungen führen.
	2005	Interne Kontokorrente	– Kontroll- und Abrechnungskonten, Kontokorrente mit Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder mit konsolidierten Einheiten (separiert mit Detailkonto wegen Konsolidierung). – Die Konten sind zum Rechnungsabschluss möglichst zu saldieren.
	2006	Depotgelder und Kautionen	– In Verwahrung oder zur Sicherstellung eventueller Ansprüche entgegengenommene Gelder (z.B. Baugarantien, Barkautionen, gerichtliche Kautionen, Wettbewerbe, Schlüsseldepots u.a).
	2009	Übrige laufende Verbindlichkeiten	– Schenkungen, die nicht als Legat mit eigener Rechnung geführt werden, pendente Nachlässe (öffentliches Gemeinwesen ist gesetzlicher Erbe), pendente Durchgangsposten (Einzahlungen, die nicht dem Empfänger zugeordnet werden können), u.a.
201		Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	– Verbindlichkeiten aus Finanzierungsgeschäften bis 1 Jahr Laufzeit.
	2010	Verbindlichkeiten gegenüber Finanzintermediären	– Überbrückungskredite, Finanzierungen oder andere Geldausleihungen von Banken, Brokern, Postbank usw. – Weisen die Sachgruppen 1001 Postkonto und 1002 Bankkonten am Jahresende Haben-Salden auf, ist der Saldo auf Sachgruppe 2010 umzubuchen.
	2011	Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Gemeinwesen und Gemeindezweckverbänden	– Geldausleihungen (Schulden) bei öffentlichen Gemeinwesen, öffentlichen Unternehmen und öffentlichen Sozialversicherungen.
	2012	Verbindlichkeiten gegenüber konsolidierten Einheiten	– Geldausleihungen (Schulden) bei zu konsolidierenden Einheiten.
	2013	Verbindlichkeiten gegenüber selbständigen Einheiten	– Geldausleihungen (Schulden) bei Einheiten des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens, die nicht konsolidiert werden.
	2014	Kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten	– Eine langfristige Verbindlichkeit muss im letzten Jahr ihrer Laufzeit umgebucht werden. Innerhalb eines Jahres fällige Amortisations-Tranchen langfristiger Verbindlichkeiten.
	2015	Kurzfristiger Anteil langfristiger Leasingverbindlichkeiten	– Innerhalb eines Jahres fällige Raten von langfristigen Finanzierungsleasingverträgen. Verbindlichkeiten aus operativen Leasingverträgen werden nicht bilanziert, sie sind den Mietverträgen gleichgestellt.
	2016	Kurzfristige derivative Finanzinstrumente	– Negative Wiederbeschaffungswerte aus der Marktwertbewertung von derivativen Finanzinstrumenten. Es ist der Saldo aus der Bewertung aller Derivate zu buchen (vgl. Konto 1026).
	2019	Übrige kurzfristige Finanzverbindlichkeiten gegenüber Dritten	– Nicht in den Konten 2010 bis 2018 bilanzierte kurzfristige Finanzverbindlichkeiten.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
204		Passive Rechnungsabgrenzungen	– Verbindlichkeiten aus dem Bezug von Lieferungen und Leistungen des Rechnungsjahres, die noch nicht in Rechnung gestellt oder eingefordert wurden, aber der Rechnungsperiode zuzuordnen sind. – Vor dem Bilanzstichtag eingegangene Erträge oder Einnahmen, die der folgenden Rechnungsperiode gutzuschreiben sind. – Um die Werte zu ermitteln sind teilweise Schätzungen (Transferabgrenzungen usw.) nötig. (vgl. Fachempfehlung 05).
	2040	Personalaufwand	– Abgrenzungen der Sachgruppe 30. Falls keine Abgrenzung vorgenommen wird, können Ferien, Überzeit, Gleitzeitguthaben, Stundenkontokorrente Lehrer, u.a. alternativ auch in Konto 2050 verbucht werden (vgl. Fachempfehlungen 05 und 09 sowie Konto 2050). Eine zeitliche Abgrenzung sollte dann eher vorgenommen werden, wenn die Höhe und Fälligkeit der Verbindlichkeit relativ eindeutig bestimmbar ist.
	2041	Sach- und übriger Betriebsaufwand	– Abgrenzungen der Sachgruppe 31.
	2042	Steuern	– Abgrenzungen der Sachgruppe 40.
	2043	Transfers der Erfolgsrechnung	– Aufwand- und Ertragsabgrenzungen der Sachgruppen 36, 37 und 46, 47.
	2044	Finanzaufwand / Finanzertrag	– Abgrenzungen der Sachgruppen 34 und 44.
	2045	Übriger betrieblicher Ertrag	– Abgrenzungen der Sachgruppen 41, 42, 43.
	2046	Passive Rechnungsabgrenzung Investitionsrechnung	– Abgrenzungen der Sachgruppen 5 und 6.
	2049	Übrige passive Rechnungsabgrenzungen Erfolgsrechnung	– Abgrenzungen der Sachgruppen 38 a.o. Aufwand und 48 a.o. Ertrag (es ist allerdings sehr unwahrscheinlich, dass a.o. Aufwand oder a.o. Ertrag abzugrenzen sind).
205		Kurzfristige Rückstellungen	– Durch ein Ereignis in der Vergangenheit erwarteter oder wahrscheinlicher Mittelabfluss in der folgenden Rechnungsperiode (vgl. Fachempfehlung 09).
	2050	Kurzfristige Rückstellungen aus Mehrleistungen des Personals	– Ferien, Überzeit, Gleitzeitguthaben, Stundenkontokorrente Lehrer, u.a. Solche Verbindlichkeiten können alternativ auch als Rechnungsabgrenzungen verbucht werden (vgl. Fachempfehlungen 05 und 09 sowie Konto 2040). Eine kurzfristige Rückstellung sollte dann eher gebildet werden, wenn die Höhe der Verbindlichkeit eher ungewiss ist. – Zeitguthaben, die nicht im folgenden Jahr beansprucht werden siehe Konto 2081.
	2051	Kurzfristige Rückstellungen für andere Ansprüche des Personals	– Abgangsentschädigungen, Lohnfortzahlungen, Sozialpläne, personalrechtliche Streitfälle (Lohnklagen) usw.
	2052	Kurzfristige Rückstellungen für Prozesse	– Honorare Rechtsanwalt inkl. Schadenbetrag und allfällige Prozessentschädigungen.
	2053	Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden	– Sachschäden und Staatshaftung. Das Schadenereignis muss vor dem Bilanzstichtag eingetreten sein. Es dürfen keine Rückstellungen für möglicherweise auftretende Sachschäden gebildet werden, weil dies den Charakter von stillen Reserven aufweisen würde. Die Wertminderung der beschädigten Sache ist als „ausserplanmässige Abschreibung“ auf Sachgruppe 3301 zu buchen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	2054	Kurzfristige Rückstellungen für Bürgschaften und Garantieleistungen	– Bei Bürgschaften und Garantieversprechen muss eine Zahlungspflicht wahrscheinlich sein. Zeichnet sich keine Zahlungspflicht ab, sind Bürgschaften und Garantien als Eventualverbindlichkeiten im Anhang aufzuführen.
	2055	Kurzfristige Rückstellungen aus übriger betrieblicher Tätigkeit	– Rückstellungen für wahrscheinliche Garantie oder Nachbesserungsleistungen aus betrieblicher Tätigkeit des öffentlichen Gemeinwesens. Risiken aus Abnahmeverpflichtungen, wenn diese nicht erfüllt werden können.
	2056	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen	– Risiken aus Vorsorgevereinbarungen, die innerhalb der nächsten Rechnungsperiode fällig werden.
	2057	Kurzfristige Rückstellungen für Finanzaufwand	– Risiken aus Geschäftsfällen im Zusammenhang mit Finanz- oder Verwaltungsvermögen, die wahrscheinlich Finanzaufwand werden.
	2058	Kurzfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung	– Je Sachgruppe Detailkonten bilden. – Bei Sachanlagen können für Garantierückbehalte und Rückbaukosten, die in einer späteren Rechnungsperiode ausgeführt werden, Rückstellungen gebucht werden.
	2059	Übrige kurzfristige Rückstellungen	– Wahrscheinliche Zahlungen in der folgenden Rechnungsperiode für Risiken, die in den Konten 2050 bis 2058 nicht enthalten sind.
206		Langfristige Finanzverbindlichkeiten	– Verbindlichkeiten aus Finanzierungsgeschäften über 1 Jahr Laufzeit.
	2060	Hypotheken	– Grundpfandgesicherte Darlehens-Schulden oder Schuldbriefe.
	2062	Kassascheine	
	2063	Anleihen	– Sammelanleihen der Gemeinde bei ESG oder andere; Staatsanleihen, andere öffentlich oder privat platzierte Anleihen.
	2064	Darlehen, Schuldscheine	– Auch bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn. Siehe Auslegung zur Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen (Anhang). – Ein innert 360 Tagen rückzahlbarer Anteil wird in die Kontengruppe 2014 kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten umgebucht.
	2066	Langfristige derivative Finanzinstrumente	– Negative Wiederbeschaffungswerte aus der Marktwertbewertung von derivativen Finanzinstrumenten. Negative Wiederbeschaffungswerte aus Marktbewertungen von derivativen Finanzinstrumenten (Gegenkonto der Marktwertänderungen 2961). Es ist der Saldo aus der Bewertung aller Derivate zu buchen (vgl. Konto 1076).
	2067	Leasingverträge	
	2068	Passivierte Investitionsbeiträge	– Nach Fachempfehlung 10, Ziffer 3, wird die Konto 2068 nur geführt, wenn eingehende Investitionsbeiträge passiviert werden (Option 2). – Wird die Nettoinvestition aktiviert (Option 1), entfällt dieses Konto. – Für Finanzstatistik: Herkunft durch Detailkonto trennen: vom Bund; von Kantonen; von Gemeinden; von konsolid. Einheiten; von Dritten.
	2069	Übrige langfristige Finanzverbindlichkeiten	– Nicht in den Konten 2060 bis 2068 bilanzierte langfristige Finanzverbindlichkeiten
207			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
208		Langfristige Rückstellungen	– Durch ein Ereignis in der Vergangenheit erwarteter oder wahrscheinlicher Mittelabfluss in einer späteren Rechnungsperiode (vgl. Fachempfhelung 09).
	2080		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
	2081	Langfristige Rückstellungen für Ansprüche des Personals	– Ansprüche, die nicht im folgenden Jahr kompensiert werden (z.B. Zeitguthaben für Sabbaticals oder vorzeitige Pensionierung).
	2082	Langfristige Rückstellungen für Prozesse	– Honorare Rechtsanwalt inkl. Schadenbetrag und allfällige Prozessentschädigungen, die erst in einer späteren Rechnugnsperiode wahrscheinlich werden.
	2083	Langfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden	– Das Schadenereignis muss vor dem Bilanzstichtag eingetreten sein und der Mittelabfluss für die Schadenvergütung an Dritte erfolgt in einer späteren Rechnungsperiode. Es dürfen keine Rückstellungen für möglicherweise eintretende Schadenereignisse gebildet werden, da dies den Charakter von stillen Reserven aufweisen würde. Der Wertverlust der beschädigten oder zerstörten Sache ist nicht als Rückstellung, sondern als „ausserplanmässige Abschreibung von Sachanlagen“ in Konto 3301 zu erfassen.
	2084	Langfristige Rückstellungen für Bürgschaften und Garantieleistungen	– Bei Bürgschaften und Garantieversprechen muss eine Zahlungsverpflichtung in einer späteren Rechnugnsperiode wahrscheinlich sein. Zeichnet sich keine Zahlungspflicht ab, sind Bürgschaften und Garantien als Eventualverbindlichkeiten im Anhang aufzuführen.
	2085	Langfristige Rückstellungen aus übriger betrieblicher Tätigkeit	– Rückstellungen für wahrscheinliche Garantie oder Nachbesserungsleistungen aus betrieblicher Tätigkeit des öffentlichen Gemeinwesens, die erst in einer späteren Rechnungsperiode zu einem Mittelabfluss führen. Risiken aus Abnahmeverpflichtungen, wenn diese nicht erfüllt werden können, die erst in einer späteren Rechnungsperiode zu einem Mittelabfluss führen.
	2086	Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen	– Überbrückungsrenten für Frühpensionäre bis zum ordentlichen AHV-Alter, sofern entsprechende Vereinbarungen vorliegen. – Rückstellungen für die Arbeitgebenden-Sanierungsbeiträge bei Vorliegen eines Sanierungsplans der Vorsorgeeinrichtung zur Erreichung des gesetzlich erforderlichen Deckungsgrads.“
	2087	Langfristige Rückstellungen für Finanzaufwand	– Risiken aus Geschäftsfällen im Zusammenhang mit Finanz- oder Verwaltungsvermögen, die in einer späteren Rechnungsperiode wahrscheinlich Finanzaufwand werden.
	2088	Langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung	– Je Sachgruppe Detailkonten bilden. – Bei Sachanlagen können für Garantierückbehalte und Rückbaukosten, die in einer späteren Rechnungsperiode ausgeführt werden, Rückstellungen gebucht werden.
	2089	Übrige langfristige Rückstellungen der Erfolgsrechnung	– Rückstellungen für Risiken, die in den Konten 2080 bis 2088 nicht erfasst werden können.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
209		Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital	– Spezialfinanzierungen und Fonds bedürfen einer gesetzlichen Grundlage. Sie werden nach Fachempfehlung 08 dem Fremd- oder Eigenkapital zugeordnet.
	2090	Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen im Fremdkapital	– Kumulierte Ertragsüberschüsse der Spezialfinanzierungen im Fremdkapital. – Bei Spezialfinanzierungen werden bestimmte Gebühren oder Abgaben, welche einen kausalen Zusammenhang mit dem Verwendungszweck haben, gesetzlich zweckgebunden.
	2091	Verbindlichkeiten gegenüber Fonds im Fremdkapital	– Kumulierte Ertragsüberschüsse der Fonds im Fremdkapital. – Bei Fonds werden in der Regel Erträge oder allgemeine Staatsmittel ohne kausalen Zusammenhang mit dem Verwendungszweck, gesetzlich zweckgebunden.
	2092	Verbindlichkeiten gegenüber Legaten und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Fremdkapital	– Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Zuwendungen, Vermächtnisse Dritter mit Zweckbindung), welche dem Fremdkapital zugeteilt wurden.
	2093	Verbindlichkeiten gegenüber übrigen zweckgebundenen Fremdmitteln	– Drittmittel und andere zweckgebundene Fremdmittel (Drittmittel = Forschungsbeiträge Privater und von Institutionen der Forschungsförderung, SNF-Kredite, EU-Forschungsgelder; übrige zweckgebundene Fremdmittel = Schenkungen, Donationen usw., die mit Auflagen verbunden sind und das Kapital vollständig aufgebraucht werden kann (Unterschied zu Legaten).
	2099		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
29		**Eigenkapital**	– Vgl. Fachempfehlung 15.
290		Spezialfinanzierungen im Eigenkapital	– Als Eigenkapital betrachtete kumulierte Ertragsüberschüsse von Spezialfinanzierungen. (z.B. Elektrizitätswerke, Kehrichtverbrennungsanlagen oder Kehrichtsammeldienste, Abwasserreinigungsanlagen, Gemeindeantennen, usw.). Vgl. Fachempfehlung 08. – Es handelt sich entweder um Verbindlichkeiten (+) oder um Vorschüsse (-)
	2900	Spezialfinanzierungen im Eigenkapital	– Je Betrieb ein Detailkonto führen.
	2909		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
291		Fonds im Eigenkapital	– Als Eigenkapital betrachtete kumulierte Ertragsüberschüsse von Fonds. Vgl. Fachempfehlung 08.
	2910	Fonds im Eigenkapital	– z.B. Parkplätze; je Fonds ein Detailkonto führen.
	2911	Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Eigenkapital	– Legate und Stiftungen (Zuwendungen, Vermächtnisse Dritter mit Zweckbindung), welche dem Eigenkapital zugeteilt wurden.
292		Rücklagen der Globalbudgetbereiche	
	2920	Rücklagen der Globalbudgetbereiche	– Rücklagen gebildet aus Rechnungsüberschüssen bzw. Budgetverbesserungen der einzelnen Bereiche; je Bereich ein Detailkonto führen

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
293		Vorfinanzierungen	– Reserven für künftige Vorhaben. Vorfinanzierungen werden von der formell zuständigen Behörde beschlossen (vgl. Fachempfehlung 08).
	2930	Vorfinanzierungen	– Je Vorhaben ein Detailkonto bilden.
294		Finanzpolitische Reserve	
	2940	Finanzpolitische Reserve	– Reserve, die für künftige Defizite der Erfolgsrechnung und/oder für neue Investitionen eingesetzt werden kann (wie Konjunktur- oder Ausgleichsreserve).
295		Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen (Einführung HRM2)	– Saldo der Bilanzveränderung durch Neubewertung (Verwaltungsvermögen, Forderungen, aktive und passive Rechnungsabgrenzungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, passivierte Investitionsbeiträge usw. ohne Neubewertung des Finanzvermögens) bei Umstellung auf HRM2.
	2950	Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen	– Saldo wird zur Verminderung der durch das aufgewertete Verwaltungsvermögen erhöhten Abschreibungen verwendet.
296		Neubewertungsreserven Finanzvermögen	– Saldo der Bilanzveränderung durch Neubewertung der Finanz- und Sach- und immaterielle Anlagen des Finanzvermögens beim Übergang zum HRM2 sowie Wertschwankungen durch periodische Neubewertung des Finanzvermögens zur Vermeidung von Volatilität bzw. Einfluss der Bewertungen auf die Ausgaben- und Schuldenbremsen.
	2960	Neubewertungsreserve Finanzvermögen	– Neubewertung des Finanzvermögens beim Übergang zum HRM2 sowie nicht erfolgswirksame Neubewertungen der Sach- und immateriellen Anlagen und Finanzanlagen im Finanzvermögen.
	2961	Marktwertreserve auf Finanzinstrumenten	– Wertschwankung von SWAPS und anderen derivativen Finanzinstrumenten während der Laufzeit zur Vermeidung übermässiger Volatilität der Erfolgsrechnung.
298		Übriges Eigenkapital	
	2980	Übriges Eigenkapital	– In keiner anderen Sachgruppe des Eigenkapitals zu führende Posten.
299		Bilanzüberschuss/-fehlbetrag	– Saldo aus den kumulierten Überschüssen und Defiziten der Erfolgsrechnung. Wird ein Fehlbetrag (negatives Vorzeichen) ausgewiesen, verbleibt der Posten auf der Passivseite.
	2990	Jahresergebnis	– Ergebnis des Rechnungsjahres, ohne Ergebnis der Fonds im Eigenkapital sowie der Legate und Stiftungen im Eigenkapital, – Saldo wird zu Beginn des neuen Rechnungsjahres auf Konto 2999 umgebucht.
	2999	Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre	– Saldo der kumulierten Ergebnisse der Erfolgsrechnung.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
ERFOLGSRECHNUNG			
3		**Aufwand**	
30		**Personalaufwand**	– Aufwand der für das eigene Personal und die Behördenmitglieder geleistet wird sowie Leistungen an das inaktive Personal und für temporäre Anstellungen.
300		Behörden, Kommissionen und Richter	– Durch ein Wahlorgan oder eine zuständige Amtsstelle gewählte Gremien.
	3000	Löhne Behörden, Richter und Richterinnen	– Löhne, Zulagen und Sitzungsgelder an Behördenmitglieder, Kommissionen, Ständeräte, Regierungsräte, Schulpfleger und Schulpflegerinnen, Richter und Richterinnen, Löhne an Stimmenzähler und Urnenbeamte u.a. – Reisekosten und andere Spesen (Kostenersatz) auf Kto. 3170 Reisekosten und Spesen.
	3001	Vergütungen an Behörden, Richter und Richterinnen	– Vergütungen für Verrichtungen, die nicht als massgebenden Lohn gewertet werden. – Reisekosten und andere Spesen (Kostenersatz) auf Kto. 3170 Reisekosten und Spesen
	3009		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
301		Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals	– Im Anstellungsverhältnis beschäftigtes Personal, welches dem Personalrecht des öffentlichen Gemeinwesens unterstellt ist.
	3010	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals	– Löhne inkl. Überstundenzuschläge an das Verwaltungs- und Betriebspersonal. Nur AHV-pflichtige Löhne und Lohnbestandteile bzw. Lohnzuschläge. – Lohnfortzahlungen, Abgangsentschädigungen bei Sozialplänen auf entsprechendes Sachkonto buchen; Zulagen siehe Sachgruppe 304.
302		Löhne der Lehrpersonen	– Im Anstellungsverhältnis stehende Lehrpersonen, die dem Personalrecht des öffentlichen Gemeinwesens unterstehen.
	3020	Löhne der Lehrpersonen	– Löhne der Lehrpersonen, Vikariate, Dozenten, Professuren aller Schulstufen. Nur AHV-pflichtige Löhne und Lohnbestandteile bzw. Lohnzuschläge. Zulagen siehe Sachgruppe 304. – Lohnfortzahlungen, Abgangsentschädigungen bei Sozialplänen auf entsprechendes Sachkonto buchen.
303		Temporäre Arbeitskräfte	
	3030	Temporäre Arbeitskräfte	– Entschädigungen an temporäre Arbeitskräfte, für welche AHV abzurechnen ist. – Zeitlich befristete Anstellungsverhältnisse unter Sachgruppe 301 oder 302 erfassen. – Entschädigungen an Arbeitsvermittler oder Selbständigerwerbende, für welche das öffentliche Gemeinwesen keine AHV abzurechnen hat, werden unter Sachgruppe 313 erfasst.
304		Zulagen	– Zulagen auf gesetzlicher Basis oder für zusätzliche Verrichtungen, besondere Arbeitserschwernisse oder ähnliches. Zulagen können unter Umständen AHV/IV/EO-ALV pflichtig sein.
	3040	Kinder- und Ausbildungszulagen	– Nur für Kinder- und Ausbildungszulagen zu Lasten des öffentlichen Gemeinwesens. Von der Familienaus-

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			gleichskasse (SVA) vergütete Kinder- und Ausbildungszulagen über ein Kontokorrentkonto in der Bilanz abwickeln.
	3042	Verpflegungszulagen	– Vom Arbeitgebenden vergütete Zulagen für auswärtige Verpflegung.
	3043	Wohnungszulagen	– Vom Arbeitgebenden vergütete Zulage für Wohnzwecke.
	3049	Übrige Zulagen	– Andere Zulagen für dienstliche Verrichtungen wie Stundenplaner-Zulage, Gefahren-Zulage, Schicht-Zulage, Kleider-Entschädigung, usw.
305		Arbeitgebendenbeiträge	– Arbeitgebendenbeiträge an Sozial- und Personalversicherungen. – Rückerstattungen durch beispielsweise Taggelder der Unfallversicherung oder ähnliches in separatem Detailkonto als Aufwandminderung führen. – Bei der Nettoverbuchung werden die im Taggeld enthaltenen AG-Beiträge als Aufwandminderung verbucht.
	3050	AG-Beiträge AHV, IV, EO, ALV, Verwaltungskosten	– Arbeitgebendenbeiträge an die öffentlichen Sozialversicherungen inkl. Verwaltungskostenanteil.
	3052	AG-Beiträge an Pensionskassen	– Arbeitgebendenbeiträge an Pensionskassen.
	3053	AG-Beiträge an Unfallversicherungen	– Arbeitgebendenbeiträge an die obligatorischen Unfallversicherungen (SUVA oder Privatversicherer) sowie an Nichtberufsunfallversicherungen, wenn der Arbeitgeber sich an der Prämie beteiligt. Personal-Haftpflichtversicherungen.
	3054	AG-Beiträge an Familienzulagekassen	– Arbeitgebendenbeiträge an Familienzulagekassen.
	3055	AG-Beiträge an Krankentaggeldversicherungen	– Arbeitgebendenbeiträge an Krankentaggeldversicherungen.
	3056	AG-Beiträge an Krankenkassenprämien	– Arbeitgebendenbeiträge an Krankenkassenprämien.
	3059	Übrige AG-Beiträge	– Arbeitgebendenbeiträge an übrige Sozial- und Vorsorgeversicherungen.
306		Arbeitgebendenleistungen	– Leistungen an inaktives Personal (Ruhegehälter, Renten, Teuerungszulagen auf Renten usw.). – Es wird die Funktion 533 verwendet.
	3060	Ruhegehälter	– Vom öffentlichen Gemeinwesen getragene Altersleistung inkl. Teuerungszulagen, sofern diese nicht separat ermittelbar sind.
	3061	Renten oder Rentenanteile	– Vom öffentlichen Gemeinwesen getragene Altersleistung inkl. Teuerungszulagen.
	3062	Teuerungszulagen auf Renten und Rentenanteilen	– Vom öffentlichen Gemeinwesen getragene Altersleistung inkl. Teuerungszulagen, sofern diese nicht separat ermittelbar sind.
	3063	Unfallrenten und Auskauf von Renten	– Vom öffentlichen Gemeinwesen getragene Unfallrenten und Auskauf von Renten.
	3064	Überbrückungsrenten	– Überbrückungsrenten für fehlende AHV bei vorzeitig Pensionierten bis zum Erreichen des Pensionsalters.
	3069	Übrige Arbeitgebendenleistungen	– Übrige Arbeitgebendenleistungen an inaktives Personal.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
309		Übriger Personalaufwand	
	3090	Aus- und Weiterbildung des eigenen Personals	– Schulungs-, Ausbildungs- und Weiterbildungskosten für die Personalschulung. Kostenbeiträge an Studienaufenthalte und Studienreisen des eigenen Personals, Honorare an externe Referenten und Kursleiter.
	3091	Personalwerbung	– Kosten der Personalrekrutierung, wie Inserate, Reisespesen der Bewerber, Stellenvermittler, Assessments, grafologische und andere Gutachten.
	3099	Übriger Personalaufwand	– Personalanlässe, Personalausflüge, Beiträge an Personalvereinigungen, Geschenke an das Personal (nicht DAG), vertrauensärztliche Untersuchungen, Vergünstigungen für Reiseschecks.
31		**Sach- und übriger Betriebsaufwand**	
310		Material- und Warenaufwand	– Aufwand für die Beschaffung von Konsumgütern, die vom öffentlichen Gemeinwesen in der betreffenden Rechnungsperiode verbraucht werden.
	3100	Büromaterial	– Verbrauchsmaterial für das Büro und die Verwaltungsaufgaben, einschliesslich Verbrauchsmaterial der Büroinformatik.
	3101	Betriebs- und Verbrauchsmaterial	– Betriebs-, Verbrauchs- und Produktionsmaterialien; Materialien für den baulichen und betrieblichen Unterhalt von Liegenschaften des Verwaltungsvermögens, die das eigene Personal verarbeitet; Treibstoffe, Waren und Gegenstände für den Wiederverkauf ausser Lebensmittel und medizinische Artikel.
	3102	Drucksachen, Publikationen	– Druck- und Kopierkosten für Publikationen oder zum internen Gebrauch, Amtsblatt und andere Anzeiger des öffentlichen Gemeinwesens, Werbe- und PR-Broschüren, Buchbinder, Fachpublikationen, Submissionsinserate und Wettbewerbs-Ausschreibungen, Personalzeitung, Inserate ausser Personalwerbung, Repros.
	3103	Fachliteratur, Zeitschriften	– Fachbücher, Fachzeitschriften (gedruckt oder elektronisch), Zeitungen, Newsletter, Adressbücher, Gesetzessammlungen, Karten, Normblätter, Pläne, Anschaffungen von Büchern, Heften, Zeitschriften usw. für Bibliotheken.
	3104	Lehrmittel	– Verbrauchsmaterial für Unterricht und Forschung inkl digitale Lehrmittel.
	3105	Lebensmittel	– Lebensmittel und Zutaten, Getränke, Nahrungsmittel für die Herstellung von Mahlzeiten oder für den Wiederverkauf.
	3106	Medizinisches Material	– Arzneien, Medikamente, Verbandmaterial, medizinisches Verbrauchsmaterial.
	3109	Übriger Material- und Warenaufwand	– Verbrauchsmaterial, das nicht den Konten 3100 bis 3106 zugeordnet werden kann.
311		Nicht aktivierbare Anlagen	– Anschaffung von Bauwerken, Mobilien, Geräten, Fahrzeugen Informatik-Geräten.
	3110	Büromöbel und -geräte	– Anschaffung von Büromöbeln, Bürogeräten, Büromaschinen (ohne Computer, Drucker usw.), Kopiergeräten, Reprogeräten.
	3111	Maschinen, Geräte und Fahrzeuge	– Anschaffung von Apparaten, Fahrzeugen aller Art, Maschinen, Gerätschaften, Werkzeugen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	3112	Kleider, Wäsche, Vorhänge	– Anschaffung von Dienstkleidern, Uniformen, Bekleidung für betreute Personen und Patienten, Vorhänge, Bettwäsche, Tischwäsche.
	3113	Hardware	– Anschaffung von IT-Geräten und Apparate, Peripheriegeräten, Drucker, Netzwerk-Komponenten.
	3115	Viehhabe	– Anschaffung und Aufzucht von Klein- und Grossvieh.
	3116	Medizinische Geräte	– Anschaffung von medizinischen Geräten, medizinischem Besteck.
	3118	Immaterielle Anlagen	– Entwicklung und Anschaffung von Software, Anschaffung von Lizenzen.
	3119	Übrige nicht aktivierbare Anlagen	– Anschaffung von Bauwerken und Mobilien, die keiner anderen Sachgruppe zugeordnet werden können.
312		Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV	– Für Liegenschaften des Verwaltungsvermögens (eigene oder gemietete). Für Liegenschaften des Finanzvermögens siehe Konto 3439.
	3120	Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV	– Heizmaterial, Energie, Wasser, Abwasser, Kehrichtgebühren, Abwasser, Meteorwasser, Strom, Gas.
313		Dienstleistungen und Honorare	
	3130	Dienstleistungen Dritter	– Sämtliche Dienstleistungen, die nicht durch eigenes Personal erbracht werden. – Mitglied- und Verbandsbeiträge (Gönnerbeiträge resp. passive Mitgliedschaften sind unter 363 zu verbuchen). – Bank- und Postkontogebühren (Spesen, Kommissionen) und Gebühren für den gesamten elektronischen Zahlungsverkehr werden im Konto 3499 verbucht.
	3131	Planungen und Projektierungen Dritter	– Planung und Projektierungen für Bauvorhaben zur Vorbereitung der Kreditbewilligung. Nach der Kreditbewilligung wird die Planung auf das Konto des Objektredites gebucht.
	3132	Honorare externe Beratungen, Gutachten, Fachexpertisen usw.	– Externe Beratungen und Fachexpertisen, Gutachten, Spezialisten und Spezialistinnen von Drittfirmen oder Selbständigerwerbende. (Nicht temporäre Arbeitskräfte).
	3133	Informatik-Nutzungsaufwand	– Nutzung von externen Rechenzentren (Outsourcing, Cloud), Server-Hosting, Nutzung Web-Server und Lizenzen in externen Rechenzentren, u.a.
	3134	Sachversicherungsprämien	– Gebäudeversicherungsprämien für Liegenschaften des Verwaltungsvermögens, Kaskoversicherungsprämien für Dienstfahrten mit dem Privatfahrzeug, Viehversicherung, Hagelversicherung, Diebstahl- und Einbruchversicherung, Gebäudeeigentümerhaftpflichtversicherung, Haftpflichtversicherungen für Dienstfahrzeuge, Sachversicherungen allgemeiner Art.
	3135	Dienstleistungsaufwand für Personen in Obhut	– Arbeitsentgelte für Patienten in Kliniken und für Gefangene und Anstaltsinsassen, Pekulium; Krankenkassenprämien, Arzt- und Zahnarztkosten für Gefangene, Asylbewerber usw.
	3136	Dienstleistungsaufwand für privatärztliche Tätigkeit	– Anteil der Ärzte und des Personals am Honorar und an Pauschalen aus privatärztlicher Behandlung.
	3137	Steuern und Abgaben	– Verkehrsabgaben für Dienstfahrzeuge, Alkoholsteuer, Stempelabgaben, MWST-Ablieferung bei Pauschalsatzmethode.

Gruppe	Konto	Bezeichnung		Kontierung
	3138	Kurse, Prüfungen und Beratungen	–	Vom öffentlichen Gemeinwesen durchgeführte Kurse, für nicht eigenes Personal (Weiterbildungsangebote, Fachprüfungen, Fähigkeitsprüfungen, Feuerwehrausbildung, Wildhüterkurse usw.).
	3139	Lehrlingsprüfungen	–	Vom betroffenen öffentlichen Gemeinwesen durchgeführte gewerbliche und kaufmännische Lehrlings- und Lehrabschlussprüfungen für nicht eigenes Personal; übrige Dienstleistungen unter Kto. 3130 erfassen.
314		Baulicher und betrieblicher Unterhalt	–	Von Liegenschaften des Verwaltungsvermögens.
	3140	Unterhalt Grundstücke	–	Unterhalt von Parkanlagen, Plätzen, Biotopen, Sportanlagen überbaute Grundstücke, alle Anlagen, die in Sachgruppe 1400 bilanziert sind.
	3141	Unterhalt Strassen	–	Unterhalt von dem allgemeinen Verkehr geöffneten Strassen; alle Anlagen, die in Sachgruppe 1401 bilanziert sind.
	3142	Unterhalt Wasserbau	–	Gewässerunterhalt, Ufer- und Böschungspflege, Unterhalt von Wasserbauten, See- und Gewässerreinigung; alle Anlagen, die in Sachgruppe 1402 bilanziert sind.
	3143	Unterhalt übrige Tiefbauten	–	Unterhalt der übrigen Tiefbauten, Kanalisation, Werk- und Wasserleitungen; Unterhalt aller Anlagen, die in Sachgruppe 1403 bilanziert sind
	3144	Unterhalt Hochbauten, Gebäude	–	Unterhalt von Gebäuden und Einrichtungen, die in Sachgruppe 1404 bilanziert sind.
	3145	Unterhalt Wald	–	Unterhalt der Waldungen, die in Konto 1405 bilanziert sind.
	3149	Unterhalt übrige Sachanlagen	–	Unterhalt der Sachanlagen, die in Konto 1409 bilanziert sind.
315		Unterhalt Mobilien und immaterielle Anlagen	–	Nur Sachanlagen des Verwaltungsvermögens.
	3150	Unterhalt Büromöbel und -geräte	–	Unterhalt von Büromöbeln, Bürogeräten, Büromaschinen (ohne Computer, Drucker usw.), Kopiergeräten, Reprogeräten.
	3151	Unterhalt Maschinen, Geräte, Fahrzeuge	–	Unterhalt von Apparaten, Fahrzeugen aller Art, Maschinen, Gerätschaften, Werkzeugen.
	3153	Informatik-Unterhalt (Hardware)	–	Unterhalt von IT-Geräten und Apparaten, Peripheriegeräten, Druckern, Netzwerk-Komponenten, Ersatzteilen.
	3156	Unterhalt medizinische Geräte	–	Unterhalt von medizinischen Geräten, medizinischem Besteck.
	3158	Unterhalt immaterielle Anlagen	–	Unterhalt von Software (Service-Verträge, Patches, Service-Packs, Up-Grades usw.) Release-Wechsel gelten als Anschaffung.
	3159	Unterhalt übrige mobile Anlagen	–	Unterhalt von Mobilien, die keiner anderen Sachgruppe zugeordnet werden.
316		Mieten, Leasing, Pachten, Benützungskosten	–	Nur für Verwaltungszwecke genutzte Güter und Sachanlagen.
	3160	Mieten und Pachten Liegenschaften	–	Miete und Pacht von Räumlichkeiten, Grundstücken, Flächen aller Art; Baurechtszinsen.
	3161	Mieten, Benützungskosten Anlagen	–	Mieten und Benützungskosten für Fahrzeuge, Geräte, Mobilien, übrige Sachanlagen.
	3162	Raten für operatives Leasing	–	Prämien und Leasingraten für operatives Leasing von Sachanlagen aller Art.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	3169	Übrige Mieten und Benützungskosten	– Mieten und Benützungskosten für übrige Sachanlagen und immaterielle Nutzungsrechte, die keinem anderen Konto zugeordnet werden können.
317		Spesenentschädigungen	– Entschädigungen und Ersatz von Auslagen an Behörden, Kommissionsmitglieder, Richter, Personal, Lehrpersonen.
	3170	Reisekosten und Spesen	– Ersatz von Reisekosten, Übernachtung, Verpflegung, für die Benützung privater Motorfahrzeuge, Benützung privater Räume und Geräte für dienstliche Verrichtungen, Vergünstigungen des Arbeitgebenden für Bahnabonnemente.
	3171	Exkursionen, Schulreisen und Lager	– Aufwendungen für Exkursionen, Lager, Matura- und Schulreisen.
	3179		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
318		Wertberichtigungen auf Forderungen	
	3180	Wertberichtigungen auf Forderungen	– Wertberichtigungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Delkredere) der Sachgruppe 101.
	3181	Tatsächliche Forderungsverluste	– Abschreibungen nicht einbringlicher Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der Sachgruppe 101.
	3188		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
319		Übriger Betriebsaufwand	
	3190	Schadenersatzleistungen	– Haftpflichtschadenvergütungen an Dritte, Landschadenvergütungen, Schadenersatzleistungen an Dritte, Unfallentschädigungen an Dritte, Vergütung für beschädigte Sachen von Dritten, Vergütung für abhanden gekommene Sachen von Dritten.
	3192	Abgeltung von Rechten	– Abgeltung von Nutzungsrechten Dritter. – Inkl. Konzessionen
	3199	Übriger Betriebsaufwand	– Entschädigung an Freigesprochene, Unentgeltliche Rechtsbeistände, Parteikostenentschädigung, Vorsteuerkürzung MWST (für Pauschalsatzmethode siehe Konto 3137), Betriebsaufwand, der keinem anderen Konto zugeordnet werden kann. – Opferhilfe wird in Konto 3637 verbucht.
32		**Rüstungsaufwand**	– Rubrik wird nur vom Bund verwendet. Militärausgaben der Kantone und Gemeinden werden den zutreffenden Sachkonten zugeordnet.
33		**Abschreibungen Verwaltungsvermögen**	– Planmässige Abschreibungen werden nach Fachempfehlung 12, Ziffer 6, Wertberichtigungen des Verwaltungsvermögens nach Fachempfehlung 06 vorgenommen. – Zusätzliche Abschreibungen werden unter Sachgruppe 38 geführt.
330		Abschreibungen Sachanlagen VV	– Abschreibungen und Wertberichtigungen der Sachgruppe 140 Sachanlagen Verwaltungsvermögen.
	3300	Planmässige Abschreibungen Sachanlagen VV	– Planmässige Abschreibungen nach Nutzungsdauer (linear oder degressiv) nach Fachempfehlung 12, Ziffer 6, werden je Bilanz-Sachgruppe in Detailkonten geführt.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			Die Detaillierung ist so zu wählen, dass die für den Anlagenspiegel im Anhang benötigten Angaben entnommen werden können.
	3301	Ausserplanmässige Abschreibungen Sachanlagen VV	– Ausserplanmässige Abschreibungen (Impairment) nach Fachempfehlung 06. Es sollte dieselbe Kontostruktur angewendet werden wie für Konto 3300.
331			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
332		Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	– Abschreibungen und Wertberichtigungen der Sachgruppe 142 immaterielle Anlagen.
	3320	Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	– Planmässige Abschreibungen nach Nutzungsdauer (linear oder degressiv) nach Fachempfehlung 12, Ziffer 6, werden je Bilanz-Sachgruppe in Detailkonten geführt. Die Detaillierung ist so zu wählen, dass die für den Anlagenspiegel im Anhang benötigten Angaben entnommen werden können.
	3321	Ausserplanmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	– Ausserplanmässige Abschreibungen (Impairment) nach Fachempfehlung 06. Es sollte dieselbe Kontostruktur angewendet werden wie für Konto 3300.
337			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
338			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
34		**Finanzaufwand**	– Der Aufwand für die Verwaltung, Beschaffung und das Halten von Vermögen zu Anlagezwecken einschliesslich der flüssigen Mittel sowie der Schulden und Verbindlichkeiten.
340		Zinsaufwand	– Passiv- und Schuldzinsen aller Art für die Inanspruchnahme fremder Mittel.
	3400	Verzinsung laufende Verbindlichkeiten	– Passivzinsen der Sachgruppe 200 Laufende Verbindlichkeiten.
	3401	Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	– Passivzinsen der Sachgruppen 201 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten und 206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten.
	3409	Übrige Passivzinsen	– Nicht anders zugeordnete Passivzinsen.
341		Realisierte Verluste FV	
	3410	Realisierte Verluste auf Finanzanlagen FV	– Tatsächlich eingetretene Verluste auf Finanzanlagen (Sachgruppe 102 kurzfristige Finanzanlagen und 107 langfristige Finanzanlagen) bei Veräusserung oder Übertragung in das Verwaltungsvermögen. – Je Sachgruppe der Bilanz wird ein Detailkonto geführt. Damit können die für den Anlagenspiegel im Anhang benötigten Angaben aus der Buchhaltung entnommen werden.
	3411	Realisierte Verluste auf Sach- und immateriellen Anlagen FV	– Tatsächlich eingetretene Verluste auf Finanzanlagen (Sachgruppe 108 Sach- und immaterielle Anlagen FV) bei Veräusserung oder Übertragung in das Verwaltungsvermögen. – Je Sachgruppe der Bilanz wird ein Detailkonto geführt. Damit können die für den Anlagenspiegel im Anhang benötigten Angaben aus der Buchhaltung entnommen werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	3412		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
	3419	Übrige realisierte Verluste aus Finanzvermögen	– Realisierte Kursverluste auf Fremdwährungen im Zahlungsverkehr und Fremdwährungskonten; nicht bei Veräusserung von Finanzanlagen in Fremdwährung. – Nicht realisierte Kursverluste auf Fremdwährungen werden in Konto 3440 verbucht.
342		Kapitalbeschaffungs- und Verwaltungskosten	
	3420	Kapitalbeschaffung und -verwaltung	– Kommissionen und Gebühren bei der Emission von Kassascheinen, Anleihen, Obligationen usw. sowie beim Einlösen von Coupons sowie Fälligkeit von Anleihen; Depotverwaltungsgebühren, Zeichnungsscheine, Kommissionen und Abgaben von Handelsgeschäften; u.a.
343		Liegenschaftenaufwand Finanzvermögen	– Baulicher Unterhalt, Betriebskosten für Strom, Kehricht, Heizung usw. ev. auf 4-stelligem Konto trennen.
	3430	Baulicher Unterhalt Liegenschaften FV	– Nicht aktivierbarer baulicher Unterhalt der Liegenschaften des Finanzvermögens.
	3431	Nicht baulicher Unterhalt Liegenschaften FV	– Aufwand für den nicht aktivierbaren Unterhalt der Liegenschaften und Einrichtungen des Finanzvermögens, wie Hauswartung, Reinigung, Umgebungspflege, Rasen- und Gartenpflege, Schneeräumung, Unterhalt der Heizung, Liftanlagen, Gebäudetechnik, Geräten für den Unterhalt, usw.
	3439	Übriger Liegenschaftsaufwand FV	– Gebäudeversicherungsprämien, Gebäudehaftpflichtversicherungsprämien, Wasserversorgung, Strom, Abwasser- und Klärgebühren, Kehrichtgebühren, amtliche Gebühren, usw.
344		Wertberichtigungen Anlagen FV	
	3440	Wertberichtigungen Finanzanlagen FV	– Wertberichtigungen, Folgebewertungen von Finanzanlagen FV durch Bewertung nach Fachempfehlung 06 und Fachempfehlung 12, Ziffer 3. – Nicht realisierte Kursverluste auf Fremdwährungen – Realisierte Kursverluste auf Fremdwährungen werden in Konto 3419 verbucht.
	3441	Wertberichtigung Sach- und immaterielle Anlagen FV	– Wertberichtigung, Folgebewertungen von Sach- und immateriellen Anlagen FV durch Bewertung nach Fachempfehlung 06 und Fachempfehlung 12, Ziffer 3.
	3449		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
349		Übriger Finanzaufwand	
	3499	Übriger Finanzaufwand	– Skontoabzug, wenn Brutto fakturiert wird; Zinsvergütungen auf Steuerrückvergütungen; Kassadifferenzen, Bargeldverlust durch Diebstahl; – Negativzinsen; – Bank- und Postkontogebühren (Spesen, Kommissionen); – Gebühren für den gesamten elektronischen Zahlungsverkehr.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
35		**Einlagen in Spezialfinanzierungen und Fonds**	
350		Einlagen in Spezialfinanzierungen und Fonds des Fremdkapitals	– Fonds und Spezialfinanzierungen nach Fachempfehlung 08, Ziffer 1, müssen am Ende der Rechnungsperiode ausgeglichen werden, indem die Ertragsüberschüsse in das Bilanzkonto übertragen werden.
	3500	Einlagen in Spezialfinanzierungen des Fremdkapitals	– Einlagen in das Konto 2090 Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen im Fremdkapital. Als Einlage wird der Ertragsüberschuss der Rechnungsperiode gebucht.
	3501	Einlagen in Fonds des Fremdkapitals	– Einlagen in das Konto 2091 Verbindlichkeiten gegenüber Fonds im Fremdkapital. Als Einlage wird der Ertragsüberschuss der Rechnungsperiode gebucht.
	3502	Einlagen in Legate und Stiftungen des Fremdkapitals	– Einlagen in das Konto 2092 Verbindlichkeiten gegenüber Legaten und Stiftungen im Fremdkapital. Als Einlage wird der Ertragsüberschuss der Rechnungsperiode gebucht.
	3503	Einlagen in übrige zweckgebundene Fremdmittel	– Einlagen in das Konto 2093 Verbindlichkeiten gegenüber übrigen zweckgebundenen Fremdmitteln. Als Einlage wird der Ertragsüberschuss der Rechnungsperiode gebucht.
	3509		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
351		Einlagen in Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals	– Aus Transparenzgründen sollte der Abschluss von Spezialfinanzierungen und Fonds im Eigenkapital über die Konten 9010 resp. 9011 erfolgen.
	3510	Einlagen in Spezialfinanzierungen des Eigenkapitals	– Einlagen in das Konto 2900 Spezialfinanzierungen im Eigenkapital.
	3511	Einlagen in Fonds des Eigenkapitals	– Einlagen in das Konto 2910 Fonds im Eigenkapital.
	3512	Einlagen in Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des Eigenkapitals	– Einlagen in das Konto 2911 Legate und Stiftungen ohne Rechtspersönlichkeit im Eigenkapital.
	3519		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
	3529		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
36		**Transferaufwand**	
360		Ertragsanteile an Dritte	– Gesetzliche Anteile anderer öffentlicher Gemeinwesen am Ertrag bestimmter Abgaben.

	3600	Ertragsanteile an Bund	– Die einzelnen an den Bund abzuliefernden Ertragsanteile werden durch Detailkonto getrennt:
			  – 3600.0 Anteil des Bundes an den Handelsregistergebühren.
			  – 3600.1 Anteil des Bundes an den Passgebühren.
			– Die Erträge werden nach dem Bruttoprinzip gebucht.

	3601	Ertragsanteile an Kantone und Konkordate	– Die einzelnen Ertragsanteile der Kantone (zB. Anteil der Kantone an den Passgebühren) sind durch Detailkonto zu trennen. – Erträge werden nach dem Bruttoprinzip gebucht.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	3602	Ertragsanteile an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Für die Finanzstatistik sind durch Detailkonto zu trennen: – 3602.0 Gemeindeanteile an kantonalen Steuern. – 3602.1 Gemeindeanteile an Regalien und Patenten. – 3602.2 Gemeindeanteile an kantonalen Gebühren. – 3602.9 Gemeindeanteile an übrigen kantonalen Erträgen.
	3603	Ertragsanteile an öffentliche Sozialversicherungen	– Die einzelnen Ertragsanteile der Sozialversicherungen sind durch Detailkonto zu trennen. – Erträge werden nach dem Bruttoprinzip gebucht.
	3604	Ertragsanteile an öffentliche Unternehmen	– Die einzelnen Ertragsanteile der öffentlichen Unternehmen sind durch Detailkonto zu trennen. – Erträge werden nach dem Bruttoprinzip gebucht.
361		Entschädigungen an öffentliche Gemeinwesen und an Dritte	– Entschädigungen sind finanzielle Transfers, die vom delegierenden öffentlichen Gemeinwesen an einen Dritten bezahlt werden, wenn das delegierende öffentliche Gemeinwesen, eine öffentliche Aufgabe, die ihm durch Gesetze oder Regelungen übertragen wurde, nicht selbst erfüllt. Das delegierende Gemeinwesen überträgt die Verantwortung für die Erfüllung dieser Aufgabe an einen beauftragten Dritten. Der beauftragte Dritte erbringt die Leistung in der Regel direkt an die Öffentlichkeit. (siehe Auslegung zur Fachempfehlung 03 zur Unterscheidung von Sachaufwand-Entschädigungen-Beiträge).
	3610	Entschädigungen an den Bund	– Entschädigungen an den Bund für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens.
	3611	Entschädigungen an Kantonen und Konkordate	– Entschädigungen an Kantone und Konkordate für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens.
	3612	Entschädigungen an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Entschädigungen an Gemeinden und Gemeindezweckverbände für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens. – Empfohlene Unterteilungen: – 3612.1 Entschädigungen an innerkantonale Gemeinden und Gemeindezweckverbände. – 3612.2 Entschädigungen an ausserkantonale Gemeinden und Gemeindezweckverbände.
	3613	Entschädigungen an öffentliche Sozialversicherungen	– Entschädigungen an öffentliche Sozialversicherungen für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens.
	3614	Entschädigungen an öffentlichen Unternehmen	– Entschädigungen an öffentliche Unternehmen für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens.
	3615	Entschädigungen an private Unternehmen	– Entschädigungen an private Unternehmen für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens.
	3616	Entschädigungen an private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Entschädigungen an private Organisationen ohne Erwerbszweck für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens.
	3617	Entschädigungen an private Haushalte	– Entschädigungen an private Haushalte für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens.
	3618	Entschädigungen an das Ausland	– Entschädigungen ins Ausland für Aufgaben im Zuständigkeitsbereich des delegierenden öffentlichen Gemeinwesens.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
362		Finanz- und Lastenausgleich	
	3620	an Bund	– Position wird nicht benützt, da an den Bund kein Finanz- und Lastenausgleich fliesst. Die Leistungen der Kantone im Rahmen des NFA gelten als horizontaler Finanzausgleich.
	3621	an Kantone und Konkordate	– Für Bundesrechnung: – 3621.1 NFA: Ressourcenausgleich (Zahlung des Bundes 10/17). – 3621.2 NFA: sozio-demografischer Ausgleich (Zahlung des Bundes 100%). – 3621.3 NFA: geografisch-topografischer Ausgleich (Zahlung des Bundes 100%). – 3621.4 NFA: Härteausgleich (Zahlung des Bundes im ersten Jahr 2/3). – 3621.7 NFA: Weitergabe Ressourcen- und Härteausgleich der Geberkantone (Bund als Clearing-Stelle, Saldo muss mit Konto 4621.7 übereinstimmen). – 3621.9 NFA Übrige Massnahmen des Finanzausgleichs. – Für Kantonsrechnungen Zahlungen der Geberkantone im NFA: – 3621.1 NFA: Ressourcenausgleich (Zahlungen der Geberkantone 7/17). – 3621.4 NFA: Härteausgleich (Zahlungen der Kantone im ersten Jahr 1/3). – Für Gemeinderechnungen: – 3621.5 Vertikaler Finanzausgleich von Gemeinde an Kanton – 3621.6 Vertikaler Lastenausgleich von Gemeinde an Kanton
	3622	an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Für Kantonsrechnungen: – 3622.1 NFA: Weitergabe eines Anteils am Ressourcenausgleich an Gemeinden. – 3622.2 NFA: Weitergabe eines Anteils am sozio-demografischen Ausgleich an Gemeinden. – 3622.3 NFA: Weitergabe eines Anteils am geografisch-topografischen Ausgleich an Gemeinden. – 3622.4 NFA: Weitergabe eines Anteils am Härteausgleich an Gemeinden. – 3622.5 Innerkantonaler Finanzausgleich von Kanton an Gemeinde. – 3622.6 Innerkantonaler Lastenausgleich von Kanton an Gemeinde. – 3622.7 Horizontaler Finanzausgleich von Gemeinde an Gemeinde (Kanton als Clearing-Stelle; Saldo muss mit Konto 4622.7 übereinstimmen). – 3622.8 Horizontaler Lastenausgleich von Gemeinde an Gemeinde (Kanton als Clearing-Stelle; Saldo muss mit Konto 4622.8 übereinstimmen). – Für Gemeinderechnungen: – 3622.7 Horizontaler Finanzausgleich: Beiträge von Gemeinden an Gemeinden – 3622.8 Horizontaler Lastenausgleich: Beiträge von Gemeinden an Gemeinden;
	3624	an öffentliche Unternehmen	– In Kantons- oder Gemeinderechnung, sofern an öffentliche Unternehmen Lastenausgleich geleistet wird.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	3629		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
363		Beiträge an öffentliche Gemeinwesen und Dritte	– Ein Beitrag ist ein Finanztransfer, der vom betreffenden Gemeinwesen an einen Dritten mit dem Ziel bezahlt wird, einen Teil der allgemeinen Betriebskosten der Empfängereinheit zu decken. – Häufig wird er als Gegenleistung für eine gemeinwirtschaftliche Leistung oder als Förderbeitrag bezahlt. Wenn einem öffentlichen Gemeinwesen für die Erbringung einer bestimmten Leistung (und der damit verbundenen Kosten) ein Aufwand entsteht, handelt es sich entweder um eine Entschädigung (Konten-gruppe 361) oder um einen Aufwand für Sach- und übrigen Betriebsaufwand (Kontengruppen 31 oder 343). (siehe Auslegung zur Fachempfehlung 03 zur Unterscheidung von Sachaufwand-Entschädigungen-Beiträge) – Bedingt rückzahlbare Darlehen Typ à fonds perdus sind als Subventionsaufwand zu verbuchen. Siehe Auslegung zur Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen
	3630	Beiträge an den Bund	– Laufende Betriebsbeiträge an den Bund wie zB. Beiträge landwirtschaftliche Familienzulagen; Rückerstattung von Ergänzungsleistungen aus Vorjahren.
	3631	Beiträge an Kantone und Konkordate	– Laufende Betriebsbeiträge an Kantone und Konkordate.

	3632	Beiträge an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Laufende Betriebsbeiträge an Gemeinden und Gemeindezweckverbände.
			– Empfohlene Unterteilungen:
			  – 3632.1 Laufende Betriebsbeiträge an innerkantonale Gemeinden und Gemeindezweckverbände.
			  – 3632.2 Laufende Betriebsbeiträge an ausserkantonale Gemeinden und Gemeindezweckverbände.

	3633	Beiträge an öffentliche Sozialversicherungen	– Laufende Betriebsbeiträge an öffentliche Sozialversicherungen wie zB. An die AHV/IV.
	3634	Beiträge an öffentliche Unternehmen	– Laufende Betriebsbeiträge an öffentliche Unternehmen.
	3635	Beiträge an private Unternehmen	– Laufende Betriebsbeiträge an private Unternehmen.
	3636	Beiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Laufende Betriebsbeiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck wie zB. Kirchliche Organisationen, Hilfswerke, Pflege-, Jugend- und Erziehungsheime; politische Parteien.
	3637	Beiträge an private Haushalte	– Laufende Beiträge an private Haushalte wie zB. Sozialhilfe, Krankenkassenprämienverbilligungen, Opferhilfe u.a. – Stipendien in separatem Detailkonto führen wegen Finanzstatistik.
	3638	Beiträge an das Ausland	– Laufende Betriebsbeiträge an Empfänger im Ausland oder für die Verwendung im Ausland wie zB. Beiträge an schweizerische Hilfswerke im Ausland.
	3639		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
364		Wertberichtigungen Darlehen VV	– Wertberichtigungen nach Fachempfehlung 06, Ziffer 1.
	3640	Wertberichtigungen Darlehen VV	– Für Wertberichtigungen sind Detailkonten gemäss der Struktur der Sachgruppe 144 zu führen: – 3640.0 Wertberichtigungen Darlehen an Bund. – 3640.1 Wertberichtigungen Darlehen an Kantone und Konkordate. – usw.
	3649		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
365		Wertberichtigungen Beteiligungen VV	– Wertberichtigungen nach Fachempfehlung 06, Ziffer 1.
	3650	Wertberichtigungen Beteiligungen VV	– Für Wertberichtigungen sind Detailkonten gemäss der Struktur der Sachgruppe 145 zu führen: – 3650.0 Wertberichtigungen Beteiligungen am Bund. – 3650.1 Wertberichtigungen Beteiligungen an Kantonen und Konkordaten. – usw.
366		Abschreibungen Investitionsbeiträge	– Abschreibungen nach Fachempfehlung 12, Ziffer 6.
	3660	Planmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge	– Planmässige Abschreibungen nach Nutzungsdauer (linear oder degressiv) nach Fachempfehlung 12, Ziffer 6, werden je Bilanz-Sachgruppe in Detailkonten geführt. Die Detaillierung ist gemäss der Struktur der Sachgruppe 146 zu führen: – 3660.0 Planmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge an den Bund. – 3660.1 Planmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge an Kantone. – usw.
	3661	Ausserplanmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge	– Ausserplanmässige Abschreibungen nach Fachempfehlung 6, Ziffer 1, werden je Bilanz-Sachgruppe in Detailkonten geführt. Die Detaillierung ist gemäss der Struktur der Sachgruppe 146 zu führen: – 3661.0 Planmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge an den Bund. – 3661.1 Planmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge an Kantone. – usw.
369		Übriger Transferaufwand	
	3690	Übriger Transferaufwand	– Rückzahlung abgeschriebener Investitionsbeiträge. – Nicht anders zugeordneter Transferaufwand.
	3699	Rückverteilungen	– Rückverteilungen von Abgaben und Steuern; z.B. CO2-Abgabe. – Die einzelnen Rückverteilungen sind durch Detailkonto zu trennen, z.B. 3699.1 Rückverteilung CO2-Abgabe.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
37		**Durchlaufende Beiträge**	– Durchlaufende Beiträge gibt das öffentliche Gemeinwesen an Dritte weiter. Das öffentliche Gemeinwesen hat diese Mittel von einem anderen öffentlichen Gemeinwesen erhalten. Die Zugänge werden in Sachgruppe 47 erfasst. Die Sachgruppen 37 und 47 müssen am Ende der Rechnungsperiode übereinstimmen, dazu sind Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen. – Als durchlaufende Beiträge sind dieselben Geschäftsfälle zu buchen, wie im HRM1.
370		Durchlaufende Beiträge	
	3700	Durchlaufende Beiträge an den Bund	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an den Bund weitergeleitet werden.
	3701	Durchlaufende Beiträge an Kantone und Konkordate	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an Kantone oder Konkordate weitergeleitet werden.
	3702	Durchlaufende Beiträge an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an Gemeinden oder Gemeindezweckverbände weitergeleitet werden. – Empfohlene Unterteilung: – 3702.1 Durchlaufende Beiträge an innerkantonale Gemeinden und Gemeindezweckverbände. – 3702.2 Durchlaufende Beiträge an ausserkantonale Gemeinden und Gemeindezweckverbände. – 3702.3 Durchlaufende Beiträge an Gemeinden und Gemeindezweckverbände des benachbarten Auslands.
	3703	Durchlaufende Beiträge an öffentliche Sozialversicherungen	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an öffentliche Sozialversicherungen weitergeleitet werden.
	3704	Durchlaufende Beiträge an öffentliche Unternehmen	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an öffentliche Unternehmen weitergeleitet werden.
	3705	Durchlaufende Beiträge an private Unternehmen	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an private Unternehmen weitergeleitet werden.
	3706	Durchlaufende Beiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an private Organisationen ohne Erwerbszweck weitergeleitet werden.
	3707	Durchlaufende Beiträge an private Haushalte	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an private Haushalte weitergeleitet werden.
	3708	Durchlaufende Beiträge ins Ausland	– Durchlaufende Beiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an Empfänger im Ausland weitergeleitet werden.
38		**Ausserordentlicher Aufwand**	
380		Ausserordentlicher Personalaufwand	– Personalaufwand, mit dem in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und der sich der Einflussnahme und Kontrolle entzieht.
	3800	Ausserordentlicher Personalaufwand	– Inkl. Arbeitgebenden- und Sozialversicherungsbeiträge.
	3809		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
381		Ausserordentlicher Sach- und Betriebsaufwand	– Sach- und Betriebsaufwand, mit dem in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und der sich der Einflussnahme und Kontrolle entzieht.
	3810	Ausserordentlicher Sach- und Betriebsaufwand	– Liquiditätswirksamer ausserordentlicher Sach- und Betriebsaufwand.
	3811	Ausserordentlicher Sach- und Betriebsaufwand; Wertberichtigungen	– Buchmässiger ausserordentlicher Sach- und Betriebsaufwand.
383		Zusätzliche Abschreibungen	– Zusätzliche Abschreibungen nach Fachempfehlung 12, Ziffer 6. – Zusätzliche Abschreibungen sind weder betriebswirtschaftlich begründet noch stellen sie einen tatsächlichen Wertverlust (Impairment) dar. Ihnen liegt kein Geldfluss zu Grunde, es sind buchmässige Vorgänge.
	3830	Zusätzliche Abschreibungen Sachanlagen VV	– Zusätzliche Abschreibungen auf der Sachgruppe 140 Sachanlagen Verwaltungsvermögen. Je 4-stelligem Bilanzkonto ein Detailkonto führen, damit der Anlagenspiegel im Anhang erstellt werden kann.
	3832	Zusätzliche Abschreibungen immaterielle Anlagen	– Zusätzliche Abschreibungen auf der Sachgruppe 142 Immaterielle Anlagen. Je 4-stelligem Bilanzkonto ein Detailkonto führen, damit der Anlagenspiegel im Anhang erstellt werden kann.
	3839	Zusätzliche Abschreibungen VV, nicht zugeteilt	– Zusätzliche Abschreibungen, die nicht einem Konto zugeteilt werden.
384		Ausserordentlicher Finanzaufwand	– Finanzaufwand, mit dem in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und der sich der Einflussnahme und Kontrolle entzieht oder nicht zum operativen Bereich gehört.
	3840	Geldwirksamer ausserordentlicher Finanzaufwand	– Liquiditätswirksamer ausserordentlicher Finanzaufwand.
	3841	Buchwirksamer ausserordentlicher Finanzaufwand, a.o. Wertberichtigungen	– Liquiditätsunwirksamer ausserordentlicher Finanzaufwand.
386		Ausserordentlicher Transferaufwand	– Transferaufwand, mit dem in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und der sich der Einflussnahme und Kontrolle entzieht oder nicht zum operativen Bereich gehört. Ausserordentlicher Transferaufwand wird immer als Geldfluss betrachtet.
	3860	Ausserordentlicher Transferaufwand; Bund	– Ausserordentlicher Transferaufwand an den Bund.
	3861	Ausserordentlicher Transferaufwand; Kantone	– Ausserordentlicher Transferaufwand an Kantone oder Konkordate.
	3862	Ausserordentlicher Transferaufwand; Gemeinden	– Ausserordentlicher Transferaufwand an Gemeinden oder Gemeindezweckverbände.
	3863	Ausserordentlicher Transferaufwand; öffentliche Sozialversicherungen	– Ausserordentlicher Transferaufwand an öffentliche Sozialversicherungen.
	3864	Ausserordentlicher Transferaufwand; öffentliche Unternehmen	– Ausserordentlicher Transferaufwand an öffentliche Unternehmen.
	3865	Ausserordentlicher Transferaufwand; private Unternehmen	– Ausserordentlicher Transferaufwand an private Unternehmen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	3866	Ausserordentlicher Transferaufwand; private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Ausserordentlicher Transferaufwand an private Organisationen ohne Erwerbszweck.
	3867	Ausserordentlicher Transferaufwand; private Haushalte	– Ausserordentlicher Transferaufwand an private Haushalte.
	3868	Ausserordentlicher Transferaufwand; Ausland	– Ausserordentlicher Transferaufwand an Empfänger im Ausland.
387		Zusätzliche Abschreibungen auf Darlehen, Beteiligungen und Investitionsbeiträgen	– Zusätzliche Abschreibungen auf den Sachgruppen 144 Darlehen, 145 Beteiligungen und Grundkapitalien, 146 Investitionsbeiträge.
	3874	Zusätzliche Abschreibungen auf Darlehen VV	– Zusätzliche Abschreibungen auf der Sachgruppe 144 Darlehen. Gleiche Detailkontostruktur wie bei Konto 1484.
	3875	Zusätzliche Abschreibungen auf Beteiligungen und Grundkapitalien VV	– Zusätzliche Abschreibungen auf der Sachgruppe 145 Beteiligungen, Grundkapitalien. Gleiche Detailkontostruktur wie bei Konto 1485.
	3876	Zusätzliche Abschreibungen auf Investitionsbeiträgen VV	– Zusätzliche Abschreibungen auf der Sachgruppe 146 Investitionsbeiträge. Gleiche Detailkontostruktur wie bei Konto 1486.
389		Einlagen in das Eigenkapital	– Erfolgswirksam gebuchte Einlagen in das Eigenkapital.
	3890		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
	3892	Einlagen in Rücklagen der Globalbudgetbereiche	– Erfolgswirksam gebuchte Einlagen in die Rücklagen von Globalbudgetbereichen.
	3893	Einlagen in Vorfinanzierungen des Eigenkapitals	– Vorausdeckung zukünftiger Investitionsvorhaben nach Fachempfehlung 08, Ziffer 2. – Einlagen ins Konto 2930 Vorfinanzierungen.
	3894	Einlagen in finanzpolitische Reserve	– Einlagen in finanzpolitische Reserve (wie Konjunktur- und Ausgleichsreserve).
	3896	Einlagen in Neubewertungsreserven	– Einlagen in die Sachgruppe 296 Neubewertungsreserve Finanzvermögen, wenn Aufwertungen im Finanzvermögen erfolgswirksam vorgenommen wurden.
	3898	Einlagen übriges Eigenkapital	– Einlagen in das übrige Eigenkapital (entsprechend Bilanzkonto 2980).
	3899	Abtragung Bilanzfehlbetrag	– Das Finanzhaushaltgesetz des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens legt die Modalitäten für die eventuelle Abtragung eines Bilanzfehlbetrages fest.
39		**Interne Verrechnungen**	– Interne Verrechnungen können zwischen Dienststellen des betroffenen Gemeinwesens oder mit zu konsolidierenden Einheiten vorgenommen werden. Am Ende der Rechnungsperiode müssen die Sachgruppen 39 und 49 übereinstimmen; Aufwand und Ertrag dürfen nicht unterschiedlich abgegrenzt werden.
390		Material- und Warenbezüge	– Vergütung für Bezüge von Waren, Geräten, Maschinen, Mobilien, Büroartikel aller Art.
391		Dienstleistungen	– Vergütungen für intern bezogene Dienstleistungen.
392		Pacht, Mieten, Benützungskosten	– Vergütung für die Miete von Liegenschaften, Räumen, Parkplätzen sowie Sachanlagen, Geräten, Mobilien, Fahrzeugen usw.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
393		Betriebs- und Verwaltungskosten	– Vergütung für Betriebs- und Verwaltungskosten von gemeinsam oder in Untermiete genutzte Liegenschaften, Einrichtungen und Mobilien. Overhead-Money für die pauschale Abgeltung von Leistungen.
394		Kalk. Zinsen und Finanzaufwand	– Vergütungen für kalkulatorische Zinsen auf dem Verwaltungs- und Finanzvermögen sowie auf den Verbindlichkeitskonten von Spezialfinanzierungen und Fonds.
395		Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen	– Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen, sofern diese nicht direkt den Dienststellen belastet werden.
398		Übertragungen	– Buchmässige Vorgänge zwischen Amtsstellen, ohne dass eine Leistung (Warenbezug oder Dienstleistung, Benützung usw.) besteht.
399		Übrige interne Verrechnungen	– Nicht anders zugeordnete Vergütungen an andere Dienststellen oder konsolidierte Einheiten.
4		**Ertrag**	
40		**Fiskalertrag**	
400		Direkte Steuern natürliche Personen	
	4000	Einkommenssteuern natürliche Personen	– Direkte Staats- oder Gemeindesteuern auf dem Einkommen natürlicher Personen. – Liquidationsgewinnsteuern von Personengesellschaften oder Einzelfirmen (Steuerharmonisierungsgesetz Art. 8). – Auf Detailkonto Steuerjahr und Steuerabgrenzung trennen. – Steuerausscheidungen und pauschale Steueranrechnung (Ertragsminderung) als Detailkonto führen. – Inkl. Nachsteuern – Strafsteuern werden in Konto 4270 verbucht.
	4001	Vermögenssteuern natürliche Personen	– Direkte Staats- oder Gemeindesteuern auf dem Vermögen natürlicher Personen. Detailkonten wie bei Konto 4000 sinngemäss führen. – Inkl. Nachsteuern – Strafsteuern werden in Konto 4270 verbucht.
	4002	Quellensteuern natürliche Personen	– Direkte Staats- oder Gemeindesteuern auf dem Einkommen von natürlichen Personen (gem. Art. 32 und 35 Steuerharmonisierungsgesetz).
	4008	Personensteuern	– Feuerwehrsteuer und andere „Kopfsteuern“.
	4009	Übrige direkte Steuern natürliche Personen	– Nicht anderswo zugeordnete direkte Steuern von natürlichen Personen.
401		Direkte Steuern juristische Personen	
	4010	Gewinnsteuern juristische Personen	– Direkte Staats- oder Gemeindesteuern auf dem Gewinn von juristischen Personen. – inkl. Liquidationsgewinne gem. Art. 24 Steuerharmonisierungsgesetz. – Detailkonten wie bei Kto. 4000 sinngemäss führen. – Inkl. Nachsteuern – Strafsteuern werden in Konto 4270 verbucht.
	4011	Kapitalsteuern juristische Personen	– Direkte Staats- oder Gemeindesteuern auf dem Kapital von juristischen Personen. Detailkonten wie bei Kto. 4000 sinngemäss führen. – Inkl. Nachsteuern – Strafsteuern werden in Konto 4270 verbucht.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	4012	Quellensteuern juristische Personen	– Quellensteuern von juristischen Personen gemäss Art. 35 ff. Steuerharmonisierungsgesetz. Quellensteuern von juristischen Personen fallen nur in einigen wenigen Geschäftsfällen an.
	4019	Übrige direkte Steuern juristische Personen	– Nicht anderswo zugeordnete direkte Steuern von juristischen Personen.
402		Übrige Direkte Steuern	
	4020	Verrechnungssteuer (nur Bund)	– Konto wird nur vom Bund verwendet; die Anteile der Kantone an der eidg. Verrechnungssteuer werden beim Transferertrag unter Konto 4600.1 gebucht.
	4021	Grundsteuern	– Periodische Objektsteuern auf dem Grundbesitz oder auf Liegenschaften.
	4022	Vermögensgewinnsteuern	– Grundstückgewinnsteuern, Kapitalgewinnsteuern, Vermögensgewinnsteuern, Mehrwertabschöpfung.
	4023	Vermögensverkehrssteuern	– Handänderungssteuern, Emissions- und Umsatzabgaben auf Wertpapieren, Stempelabgaben auf Quittungen für Versicherungsprämien, kantonale Stempelsteuer.
	4024	Erbschafts- und Schenkungssteuern	– Kantonale Rechtsübertragungssteuern auf Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen.
	4025	Spielbanken- und Spielautomatenabgabe	– Abgabe auf dem Gewinn oder Bruttoertrag der Spielbanken gem. Eidg. Spielbankengesetz sowie auf Spielautomaten. – Gebühren für das Erteilen von Bewilligungen für das Aufstellen von Spielautomaten werden auf Konto 4210 Gebühren für Amtshandlungen gebucht.
403		Besitz- und Aufwandsteuern	
	4030	Verkehrsabgaben	– Motorfahrzeugsteuern.
	4031	Schiffssteuer	– Steuern auf Schiffen und Booten.
	4032	Vergnügungssteuern	– Billettsteuer, Vergnügungssteuern, usw.
	4033	Hundesteuer	– Abgabe für Hunde.
	4039	Übrige Besitz- und Aufwandsteuern	– Nicht anderswo zugeordnete Abgaben auf dem Besitz oder Aufwand.
404			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
405			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
406			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
407			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
41		**Regalien und Konzessionen**	
410		Regalien	– Erträge aus Regalien und Monopolen.
	4100	Regalien	– Salzregal, Bergregal, Fischereiregal, Jagdregal u.a.
411		Schweiz. Nationalbank	
	4110	Anteil am Reingewinn der SNB	– Ertragsanteile und andere Ausschüttungen der Schweiz. Nationalbank - aber nicht Dividende von SNB (siehe Konto 4464).

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
412		Konzessionen	– Erträge aus der Erteilung von Konzessionen, Patenten oder Nutzungsrechten an öffentlichen Sachen (gesteigerter Gemeingebrauch); mit hoheitlichen Rechten verbunden.
	4120	Konzessionen	– Klein- und Mittelverkaufsabgaben, Wasserrechts- und -Nutzungskonzessionen, Wasserentnahme aus Gewässern, Wirtschafts- und Kleinhandelspatente, Viehhandelspatente, Nutzung von Erdwärme oder Grundwässer durch Erdsonden, Kiesgewinnung, Strassencafés, Marktstand (Standplatz) u.a.
413		Ertragsanteile an Lotterien, Sport-Toto, Wetten	– Bewilligungen für Lotterien und gewerbsmässige Wetten.
	4130	Ertragsanteile an Lotterien, Sport-Toto, Wetten	– Einnahmenanteile an Lotterien (Interkant. Landeslotterie, Zahlenlotto, u.a) sowie Sport-Toto und gewerbsmässigen Wetten.
42		**Entgelte**	
420		Ersatzabgaben	– Ertrag aus Abgaben, welche Pflichtige als Ersatz leisten, wenn sie von öffentlich-rechtlichen Pflichten befreit werden.
	4200	Ersatzabgaben	– Feuerwehrpflicht-Ersatzabgabe, Ersatzabgabe für Schutzraumbauten und Parkplätze, u.a.
421		Gebühren für Amtshandlungen	– Gebühren für vom Einzelnen beanspruchte Amtshandlung einschliesslich der damit verbundenen Auslagen und Schreibgebühren des öffentlichen Gemeinwesens (Verwaltungsgebühren).
	4210	Gebühren für Amtshandlungen	– Alle amtlichen Gebühren und Bewilligungen.
422		Spital- und Heimtaxen, Kostgelder	
	4220	Taxen und Kostgelder	– Taxen und Gebühren (Entgelte) für die Leistungen der Spitäler und Kliniken, Kranken-, Pflege- und Altersheime, Erziehungsheime, Besserungsanstalten, Strafvollzugsanstalten, Obdachlosenheime und Notschlafstellen, Internate, Tierspital und Tierheime u.a.
	4221	Vergütungen für besondere Leistungen	– Vergütungen für Laborleistungen, Intensivpflege und Spezialwachen, aussergewöhnliche Kosten für Pfleglinge, Heiminsassen und andere betreute Personen.
	4229		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
423		Schul- und Kursgelder	
	4230	Schulgelder	– Schulgelder von Privaten für obligatorische und öffentliche Schulen wie Berufsschulen, Maturitätsschulen, Kollegiengelder, Fachhochschulen usw. zum Besuch des Unterrichts. – Kostenanteile anderer öffentlicher Gemeinwesen werden in Sachgruppe 461 Entschädigungen von öffentlichen Gemeinwesen erfasst.
	4231	Kursgelder	– Freiwilligenkurse, welche einer breiten Öffentlichkeit offenstehen. Der Anbieter erbringt diese Kurse ausserhalb des Pflichtunterrichts von öffentlichen Schulen, es besteht keine gesetzliche Verpflichtung, solche Kurse anzubieten.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	4239		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
424		Benützungsgebühren und Dienstleistungen	
	4240	Benützungsgebühren und Dienstleistungen	– Erträge aus der Benützung öffentlicher Einrichtungen, Geräten und Mobilien sowie beanspruchte Dienstleistungen, welche keine Amtshandlungen darstellen.
425		Erlös aus Verkäufen	
	4250	Verkäufe	– Verkäufe von Waren und Mobilien aller Art. Verkauf nicht mehr benötigter Mobilien, Fahrzeuge, Geräte (Occasionen), Verwertung von Fundsachen, u.a. – z.B. auch Ertrag aus Fahrzeugnummern-Auktionen
426		Rückerstattungen	
	4260	Rückerstattungen und Kostenbeteiligungen Dritter	– Rückerstattungen von Dritten für Ausgaben des öffentlichen Gemeinwesens. Mehrwertsteuerpflichtige Rückerstattungen sollten Brutto als Ertrag gebucht werden. – Sind Rückerstattungen den entsprechenden Aufwendungen zuordenbar, können sie als Aufwandminderung (netto oder mit Detailkonto separiert) erfasst werden.
427		Bussen	
	4270	Bussen	– Erträge aus Bussen aller Art – Nachsteuern siehe Sachgruppe 40 Fiskalertrag. – Strafsteuern (Steuerbussen)
428			– Rubrik wird nur vom Bund verwendet.
429		Übrige Entgelte	
	4290	Übrige Entgelte	– Eingang abgeschriebener Forderungen und nicht anderswo zugeordnete Entgelte.
43		**Übrige Erträge**	
430		Übrige betriebliche Erträge	
	4300	Erträge aus privatärztlicher Tätigkeit	– Den Patienten in Rechnung gestellte Honorare und Pauschalen der Privatärzte. Der an das Arztpersonal weitergeleitete Anteil am Honorar oder an der Pauschale wird unter Konto 3136 erfasst (Bruttoprinzip).
	4301	Beschlagnahmte Vermögenswerte	– strafrechtlich oder polizeilich eingezogene Vermögenswerte (Konfiszierte Werte) und unrechtmässig erworbene Vermögensvorteile; Konkursamtliche Versteigerungserlöse, Zwangsverwertung.
	4309	Übrige betriebliche Erträge	– Nicht anderswo zugeordnete Erträge aus betrieblicher Tätigkeit (u.a. Erträge aus Rückerstattungen von Verwaltungsratshonoraren von Mitgliedern der Exekutive oder der Verwaltung und dergleichen).
431		Übertragungen in die Investitionsrechnung	
	4310	Aktivierbare Eigenleistungen auf Sachanlagen	– Leistungen des eigenen Personals und eigener Waren- und Materiallieferungen aus dem Finanzvermögen (zB. Vorräte) an die Schaffung oder Erstellung von Sachanlagen. Die Belastung erfolgt in der Sachgruppe 50 der Investitionsrechnung.
	4311	Aktivierbare Eigenleistungen auf immateriellen Anlagen	– Leistungen des eigenen Personals und eigene Waren- und Materiallieferungen aus dem Finanzvermögen (zB. Vorräte) an die Schaffung oder Erstellung von immateri-

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			ellen Sachanlagen (Softwarentwicklung u.a.). Die Belastung erfolgt in der Sachgruppe 52 der Investitionsrechnung.
	4312	Aktivierbare Projektierungskosten	– Aufgelaufene Projektierungskosten der Erfolgsrechnung, welche bei der Kreditbewilligung dem Investitionsobjekt belastet werden. Die Belastung erfolgt in der Sachgruppe 50 der Investitionsrechnung.
	4319		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
432		Bestandesveränderungen	– Abgrenzungen für selbst hergestellte Halb- und Fertigfabrikate sowie angefangene Arbeiten und Dienstleistungen.
	4320	Bestandesveränderungen Halb- und Fertigfabrikate	– In der Rechnungsperiode erstellte Waren, welche erst in den folgenden Rechnungsperioden verkauft werden. Bewertung zu Herstell- bzw. Anschaffungskosten, wenn diese unter dem erzielbaren Netto-Verkaufserlös liegen (Niedrigstwertprinzip).
	4321	Bestandesveränderungen angefangene Arbeiten (Dienstleistungen)	– In der Rechnungsperiode geleistete Dienstleistungen, welche erst in der folgenden Rechnungsperiode verkauft werden. Es wird der Anteil an der Fertigstellung in Prozent des Verkaufserlöses bewertet.
	4329	Übrige Bestandesveränderungen	– Zum Beispiel: In der Rechnungsperiode geborenes Vieh. Bilanzierung unter Konto 1086 Mobilien Finanzvermögen.
439		Übrige Erträge	
	4390	Übrige Erträge	– Nachlasse, Schenkungen, Erbloses Gut, usw.
	4391	Aufwertungen VV	– Aufwertungen von Sachanlagen, immateriellen Anlagen, Darlehen, Beteiligungen, Grundkapitalien und Investitionsbeiträgen des Verwaltungsvermögens; ausnahmsweise Neubewertung. – Nach Bilanz-Sachgruppen getrennte Detailkonten führen, weil Aufwertungen im Anlagenspiegel des Anhangs nachzuweisen sind.
44		**Finanzertrag**	
440		Zinsertrag	
	4400	Zinsen flüssige Mittel	– Post- Bankkonto, Kurzfristige Geldmarktanlagen.
	4401	Zinsen Forderungen und Kontokorrente	– Kontokorrente, Depotgelder, Verzugszinsen auf Forderungen evtl. durch Detailkonto trennen.
	4402	Zinsen Finanzanlagen	– Zinsen von Finanzanlagen der Sachgruppen 102 und 107.
	4409	Übrige Zinsen aus Finanzvermögen	– Nicht anderswo zugeordnete Zins- oder andere Vermögenserträge des Finanzvermögens.
441		Realisierte Gewinne FV	
	4410	Gewinne aus Verkäufen von Finanzanlagen FV	– Realisierte Gewinne aus der Veräusserung von kurz- oder langfristigen Finanzanlagen. Detailkonten nach Arten der Finanzlagen führen.
	4411	Gewinne aus Verkäufen von Sach- und immateriellen Anlagen FV	– Realisierte Gewinne aus der Veräusserung von Sach- und immateriellen Anlagen des Finanzvermögens. Detailkonten nach Arten der Sach—und immateriellen Anlagen führen.
	4419	Übrige realisierte Gewinne aus Finanzvermögen	– Realisierte Kursgewinne auf Fremdwährungen. – Nicht realisierte Kursgewinne auf Fremdwährungen werden in Konto 4440 verbucht

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			– Nicht anderswo genannte realisierte Gewinne aus der Veräusserung von Finanzvermögen.
442		Beteiligungsertrag FV	
	4420	Dividenden	– Dividenden und andere Ausschüttungen von Gewinnanteilen von Anlagen im Finanzvermögen.
	4429	Übriger Beteiligungsertrag	– Bezugsrechte, Nennwertrückzahlungen u.a.
443		Liegenschaftenertrag FV	
	4430	Pacht- und Mietzinse Liegenschaften FV	– Pacht-, Miet- und Baurechtszinse aus Liegenschaften und Grundstücken des Finanzvermögens.
	4431	Vergütungen für Dienstwohnungen FV	– Vergütungen des eigenen Personals für Dienstwohnungen.
	4432	Vergütungen für Benützungen Liegenschaften FV	– Vergütung für kurzfristige Vermietung und Benützung von Räumen in Liegenschaften des Finanzvermögens (zB. Saalmieten).
	4439	Übriger Liegenschaftenertrag FV	– Nicht anderswo zugeordnete Erträge von Liegenschaften des Finanzvermögens.
444		Wertberichtigungen Anlagen FV	– Folgebewertungen erfolgen grundsätzlich nach dem Einzelbewertungsprinzip. Positive und negative Bewertungsänderungen können in der Sachgruppe 444 netto erfasst werden. Resultiert ein negativer Saldo (Wertminderung des Gesamtbestandes), muss der Saldo auf die Sachgruppe 344 umgebucht werden.
	4440	Wertberichtigungen übrige Finanzanlagen FV	– Marktwertanpassungen, Folgebewertungen der übrigen Finanzanlagen des Finanzvermögens nach Fachempfehlung 06 und Fachempfehlung 12, Ziffer 3. – Ohne Darlehen und Beteiligungen – Nicht realisierte Kursgewinne auf Fremdwährungen. – Realisierte Kursgewinne auf Fremdwährungen werden in Konto 4419 verbucht.
	4441	Wertberichtigungen Darlehen FV	– Marktwertanpassungen, Folgebewertung von Darlehen des Finanzvermögens nach Fachempfehlung 06 und Fachempfehlung 12, Ziffer 3.
	4442	Wertberichtigungen Beteiligungen FV	– Marktwertanpassungen, Folgebewertung von Beteiligungen des Finanzvermögens nach Fachempfehlung 06 und Fachempfehlung 12, Ziffer 3.
	4443	Wertberichtigungen Liegenschaften FV	– Marktwertanpassungen, Folgebewertung von Liegenschaften und Grundstücken des Finanzvermögens nach Fachempfehlung 06 und Fachempfehlung 12, Ziffer 3.
	4449	Wertberichtigungen übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	– Marktwertanpassungen, Folgebewertung übriger Sach- und immaterieller Anlagen des Finanzvermögens nach Fachempfehlung 06 und Fachempfehlung 12, Ziffer 3.
445		Finanzerträge aus Darlehen und Beteiligungen VV	
	4450	Erträge aus Darlehen VV	– Zinsen von Darlehen des Verwaltungsvermögens.
	4451	Erträge aus Beteiligungen VV ohne öffentliche Unternehmen	– Dividenden und andere Ausschüttungen von Gewinnanteilen von Anlagen im Verwaltungsvermögen. – Wird nur für Beteiligungen von Konto 1455, 1456 und 1458 verwendet.
	4459		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung		Kontierung
446		Finanzertrag von öffentlichen Unternehmen	–	Finanzertrag von Beteiligungen der Konten 1450 Beteiligungen am Bund, 1451 Beteiligungen an Kantonen und Konkordaten, 1452 Beteiligungen an Gemeinden und Gemeindezweckverbänden, 1453 Beteiligungen an öffentlichen Sozialversicherungen, 1454 Beteiligungen an öffentlichen Unternehmen.
	4460	Öffentliche Betriebe des Bundes	–	Öffentlich-rechtliche Unternehmen nach Bundesrecht.
	4461	Öffentliche Unternehmen der Kantone mit öffentlich-rechtlicher Rechtsform, Konkordate	–	Selbständige und unselbständige Anstalten, Konkordate nach kantonalem Recht.
	4462	Zweckverbände, selbständige und unselbständige Gemeindebetriebe	–	Öffentlich-rechtliche Anstalten der Gemeinden, Zweckverbände; Gemeindebetriebe, die nicht als juristische Gesellschaften (privat-rechtlich) organisiert sind.
	4463	Öffentliche Unternehmen als Aktiengesellschaft oder andere privatrechtliche Organisationsform	–	AG, Spezialgesetzliche AG, GmbH, Genossenschaften, Verein, einfache Gesellschaft und andere juristische Personen, bei denen die öffentliche Hand die Kapitalmehrheit hält.
	4464	Nationalbank	–	Dividenden auf Aktien (Ertragsanteile und zusätzliche Ausschüttungen siehe Konto 4110).
	4468	Öffentliche Unternehmen im Ausland	–	Erträge von öffentlichen Unternehmen im Ausland, unabhängig ihrer Rechtsform.
	4469	Übrige öffentliche Unternehmen	–	Erträge anderer öffentlicher Unternehmen.
447		Liegenschaftenertrag VV		
	4470	Pacht- und Mietzinse Liegenschaften VV	–	Miete-, Pacht und Baurechtszinsen von Liegenschaften des Verwaltungsvermögens.
	4471	Vergütungen Dienstwohnungen VV	–	Vergütungen des eigenen Personals für Dienstwohnungen des Verwaltungsvermögens.
	4472	Vergütungen für Benützungen Liegenschaften VV	–	Vergütungen für kurzfristige Vermietung und Benützung von Räumen in Liegenschaften des Verwaltungsvermögens (zB. Saalmieten, Turnhallen, Sportplätze und –Anlagen, Mehrzweckhallen u.a.).
	4479	Übrige Erträge Liegenschaften VV	–	Nicht anderswo genannte Erträge aus Liegenschaften des Verwaltungsvermögens.
448		Erträge von gemieteten Liegenschaften	–	Erträge aus Untermiete oder Weitervermietung an Dritte von gemieteten Liegenschaften.
	4480	Mietzinse von gemieteten Liegenschaften	–	Miet- und Pachtzinse für Untermiete oder aus Wietervermietung von für Verwaltungszwecke gemietete Liegenschaften.
	4489	Übrige Erträge von gemieteten Liegenschaften	–	Erträge für kurzfristige Vermietung und Benützung von Räumen in für Verwaltungszwecke gemietete Liegenschaften.
449		Übrige Finanzerträge		
	4499	Übrige Finanzerträge	–	z.B. Negativzinsen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
45		**Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Fonds**	
450		Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Fonds des Fremdkapitals	– Spezialfinanzierungen und Fonds nach Fachempfehlung 08, Ziffer 1, müssen am Ende der Rechnungsperiode ausgeglichen werden, indem die Aufwandüberschüsse (Defizite) in das Bilanzkonto übertragen werden.
	4500	Entnahmen aus Spezialfinanzierungen des Fremdkapitals	– Entnahmen werden dem Konto 2090 Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen des Fremdkapitals belastet. Als Entnahme wird der Aufwandüberschuss der Rechnungsperiode gebucht.
	4501	Entnahmen aus Fonds des Fremdkapitals	– Entnahmen werden dem Konto 2091 Verbindlichkeiten gegenüber Fonds des Fremdkapitals belastet. Als Entnahme wird der Aufwandüberschuss der Rechnungsperiode gebucht.
	4502	Entnahmen aus Legaten und Stiftungen des Fremdkapitals	– Entnahmen werden dem Konto 2092 Verbindlichkeiten gegenüber Legaten und Stiftungen des Fremdkapitals belastet. Als Entnahme wird der Aufwandüberschuss der Rechnungsperiode gebucht.
	4503	Entnahmen aus übrigen zweckgebundenen Fremdmitteln	– Entnahmen werden dem Konto 2093 Verbindlichkeiten gegenüber übrigen zweckgebundenen Fremdmitteln belastet. Als Entnahme wird der Aufwandüberschuss der Rechnungsperiode gebucht.
	4509		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
451		Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals	– Aus Transparenzgründen sollte der Abschluss von Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals über die Konten 9010 resp. 9011 erfolgen.
	4510	Entnahmen aus Spezialfinanzierungen des Eigenkapitals	– Entnahmen werden dem Konto 2900 Spezialfinanzierungen des Eigenkapitasl belastet.
	4511	Entnahmen aus Fonds des Eigenkapitals	– Entnahmen werden dem Konto 2910 Fonds des Eigenkapitals belastet.
	4512	Entnahmen aus Legaten und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des Eigenkapitals	– Entnahmen aus dem Konto 2911 Legate und Stiftungen ohne Rechtspersönlichkeit des Eigenkapitals.
	4519		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
	4529		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
46		**Transferertrag**	
460		Ertragsanteile von Dritten	
	4600	Anteil an Bundeserträgen	– In den Kantonsrechnungen sind für die Finanzstatistik nachstehende Detailkonten zu führen: – 4600.0 Anteil an Direkter Bundessteuer. – 4600.1 Anteil an Verrechnungssteuer. – 4600.2 Anteil am Wehrpflichtersatz. – 4600.3 Anteil am Ertrag der Eidg. Alkoholverwaltung. – 4600.4 Anteil am Ertrag Eidg. Bussen und Taxen. – 4600.5 Anteil am Ertrag Eidg. Mineralölsteuer. – 4600.6 Anteil am Ertrag Eidg. Stempelsteuer. – 4600.7 Anteil am Ertrag EU-Zinsbesteuerung.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			– 4600.8 Anteil am Ertrag LSVA. – 4600.9 Anteil am Ertrag übriger Bundeseinnahmen.
	4601	Anteil an Kantonserträgen und Konkordaten	– In den Gemeinderechnungen sind für die Finanzstatistik nachstehende Detailkonten zu führen: – 4601.0 Anteil am Ertrag kantonaler Steuern. – 4601.1 Anteil am Ertrag kantonaler Regalien und Konzessionen. – 4601.2 Anteil an kantonalen Gebühren. – 4601.9 Anteil an übrigen kantonalen Erträgen. – Bei den Kantonen sind keine Anteile an Erträgen anderer Kantone bekannt. Bestehen solche, muss je Ertragsart bzw. Konkordat ein Detailkonto geführt werden. – Es handelt sich nicht um Ertragsanteile im Rahmen einer Konsolidierung.
	4602	Anteil an Gemeindeerträgen und Gemeindezweckverbänden	– In den Kantonsrechnungen muss je Ertragsart ein Detailkonto geführt werden. – In den Gemeinderechnungen muss je Ertragsart und Zweckverband ein Detailkonto geführt werden. – Es handelt sich nicht um Ertragsanteil im Rahmen einer Konsolidierung.
	4603	Anteil an Erträgen öffentlicher Sozialversicherungsanstalten	
	4604	Anteil an Erträgen öffentlicher Unternehmen	
461		Entschädigungen von öffentlichen Gemeinwesen	– Entschädigungen sind finanzielle Transfers, die das beauftragte öffentliche Gemeinwesen von einem delegierenden öffentlichen Gemeinwesen erhält, wenn das delegierende öffentliche Gemeinwesen eine öffentliche Aufgabe, die ihm durch Gesetze oder Regelungen übertragen wurde, nicht selbst erfüllt. Das delegierende öffentliche Gemeinwesen überträgt die Verantwortung für die Erfüllung dieser Aufgabe an das beauftragte öffentliche Gemeinwesen. Das beauftragte öffentliche Gemeinwesen erbringt die Leistung in der Regel direkt an die Öffentlichkeit. (siehe Auslegung zur Fachempfehlung 03 zur Unterscheidung von Sachaufwand-Entschädigungen-Beiträge) – Erträge, die als Gegenleistung für Güter und Dienstleistungen erzielt werden, die an andere Einheiten als öffentliche Gemeinwesen geliefert oder verkauft werden (Dritte aus dem Privatsektor oder mit Sitz im Ausland), gelten nicht als Entschädigungen.
	4610	Entschädigungen vom Bund	– Entschädigungen vom Bund als delegierende Einheit für Aufgaben in seinem Zuständigkeitsbereich.
	4611	Entschädigungen von Kantonen und Konkordaten	– Entschädigungen von Kantonen und Konkordaten als delegierende Einheiten für Aufgaben in ihrem Zuständigkeitsbereich.
	4612	Entschädigungen von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden	– Entschädigungen von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden als delegierende Einheiten für Aufgaben in ihrem Zuständigkeitsbereich. – Empfohlene Unterteilungen: – 4612.1 Entschädigungen von innerkantonalen Gemeinden und Gemeindezweckverbänden. – 4612.2 Entschädigungen von ausserkantonalen Gemeinden und Gemeindezweckverbänden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	4613	Entschädigungen von öffentlichen Sozialversicherungen	– Entschädigungen von öffentlichen Sozialversicherungen als delegierende Einheiten für Aufgaben in ihrem Zuständigkeitsbereich.
	4614	Entschädigungen von öffentlichen Unternehmen	– Entschädigungen von öffentlichen Unternehmen als delegierende Einheiten für Aufgaben in ihrem Zuständigkeitsbereich.
	4619	Rückzahlungen von Entschädigungen unbekannter Herkunft	– Rückerstattungen für Entschädigungen unbekannter Herkunft, die das betroffene öffentliche Gemeinwesen zu viel oder zu Unrecht bezahlt hat.
462		Finanz- und Lastenausgleich	
	4620	vom Bund	– Für Kantonsrechnungen Zahlungen des Bundes im NFA: – 4620.1 NFA Ressourcenausgleich (vom Bund 10/17; Rest von Kantonen [Geberkantone] siehe Konto 4621.1. – 4620.2 NFA sozio-demografischer Ausgleich (vom Bund 100%). – 4620.3 NFA geografisch-topografischer Ausgleich (vom Bund 100%). – 4620.4 NFA Härteausgleich (vom Bund im ersten Jahr 2/3; von Kantonen im ersten Jahr 1/3 siehe Konto 4621.4). – 4620.9 NFA Übrige Massnahmen des Finanzausgleichs.
	4621	von Kantonen und Konkordaten	– Für Bundesrechnung (als Clearing-Stelle im NFA): – 4621.7 NFA: Ressourcen- und Härteausgleich von Geberkantonen (Saldo muss mit Konto 3621.7 übereinstimmen). – Für Kantonsrechnungen Zahlungen der Geberkantone im NFA: – 4621.1 NFA Ressourcenausgleich (von Kantonen 7/17; Rest siehe Konto 4620.1). – 4621.4 NFA Härteausgleich (von Kantonen 1/3, Rest siehe Konto 4620.4). – Für Gemeinderechnungen Zahlungen der Kantone an Gemeinden: – 4621.1 Anteil am Ressourcenausgleich des Kantons – 4621.2 Anteil am sozio-demografischen Ausgleich des Kantons. – 4621.3 Anteil am geografisch-topografischen Ausgleich des Kantons. – 4621.4 Anteil am Härteausgleich des Kantons. – 4621.5 Vertikaler Finanzausgleich von Kanton zu Gemeinden – 4621.6 Vertikaler Lastenausgleich von Kanton zu Gemeinden. – 4621.9 übriger Finanz- und Lastenausgleich (vertikaler FAG).
	4622	von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden	– Für Kantonsrechnungen (vertikaler Finanz- oder Lastenausgleich von Gemeinden zum Kanton): – 4622.5 Innerkantonaler Finanzausgleich (Beiträge von Gemeinden; vertikaler FAG). – 4622.6 Innerkantonaler Lastenausgleich (Beiträge von Gemeinden; vertikaler LAG). – 4622.7 Horizontaler Finanzausgleich von Gemeinde an Gemeinde (Kanton als Clearing-Stelle; Saldo muss mit Konto 3622.7 übereinstimmen)

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
			– 4622.8 Horizontaler Lastenausgleich von Gemeinde an Gemeinde (Kanton als Clearing-Stelle; Saldo muss mit Konto 3622.8 übereinstimmen). – Für Gemeinderechnungen Zahlungen von Gemeinden an Gemeinden: – 4622.7 Horizontaler Finanzausgleich (Beiträge von Gemeinden) – 4622.8 Horizontaler Lastenausgleich (Beiträge von Gemeinden;)
	4624	von öffentlichen Unternehmen	– In Kantonsrechnung oder Gemeinderechnung, sofern öffentliche Unternehmen (z.B. Kantonalbanken) Lastenausgleich leisten.
	4629		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
463		Beiträge von öffentlichen Gemeinwesen und Dritten	– Ein Beitrag ist ein Finanztransfer, der von einem Dritten an das betreffende Gemeinwesen mit dem Ziel bezahlt wird, einen Teil der allgemeinen Betriebskosten des betreffenden Gemeinwesens zu decken. – Häufig wird er als Gegenleistung für eine gemeinwirtschaftliche Leistung oder als Förderbeitrag bezahlt. (siehe Auslegung zur Fachempfehlung 03 zur Unterscheidung von Sachaufwand-Entschädigungen-Beiträge) – Bedingt rückzahlbare Darlehen Typ à fonds perdus sind als Subventionsertrag zu verbuchen. Siehe Auslegung zur Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen.
	4630	Beiträge vom Bund	– Laufende Betriebsbeiträge vom Bund.
	4631	Beiträge von Kantonen und Konkordaten	– Laufende Betriebsbeiträge von Kantonen und Konkordaten.
	4632	Beiträge von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden	– Laufende Betriebsbeiträge von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden. – Empfohlene Unterteilungen: – 4632.1 Laufende Betriebsbeiträge von innerkantonalen Gemeinden und Gemeindezweckverbänden. – 4632.2 Laufende Betriebsbeiträge von ausserkantonalen Gemeinden und Gemeindezweckverbänden.
	4633	Beiträge von öffentlichen Sozialversicherungen	– Laufende Betriebsbeiträge von öffentlichen Sozialversicherungen.
	4634	Beiträge von öffentlichen Unternehmen	– Laufende Betriebsbeiträge von öffentlichen Unternehmen.
	4635	Beiträge von privaten Unternehmen	– Laufende Betriebsbeiträge von privaten Unternehmen.
	4636	Beiträge von privaten Organisationen ohne Erwerbszweck	– Laufende Betriebsbeiträge von privaten Organisationen ohne Erwerbszweck.
	4637	Beiträge von privaten Haushalten	– Laufende Betriebsbeiträge von privaten Haushalten.
	4638	Beiträge aus dem Ausland	– Laufende Betriebsbeiträge aus dem Ausland.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
466		Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge	– Nach Fachempfehlung 10, Ziffer 3, wird die Sachgruppe 466 nur geführt, wenn eingehende Investitionsbeiträge passiviert werden (Option 2). – Wird die Nettoinvestition aktiviert (Option 1), entfällt diese Sachgruppe.
	4660	Planmässige Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge	– Planmässige Amortisationen der in Konto 2068 passivierten Investitionsbeiträge nach Nutzungsdauer der zugehörigen Anlage. – Detailkonto je Herkunft führen: – 4660.0 planmässige Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge vom Bund. – 4660.1 planmässige Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge von Kantonen. – usw.
	4661	Ausserplanmässige Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge	– Ausserplanmässige Amortisationen der in Konto 2068 passivierten Investitionsbeiträge entsprechend der zugehörigen Anlage – Detailkonto je Herkunft führen: – 4661.0 ausserplanmässige Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge vom Bund. – 4661.1 ausserplanmässige Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge von Kantonen. – usw.
469		Übriger Transferertrag	
	4690	Übriger Transferertrag	– Rückzahlung abgeschriebener Investitionsbeiträge, – Nicht anderswo zugeordneter Transferertrag.
	4699	Rückverteilungen	– Einnahmen aus Rückverteilungen (inkl. eigene); z.B. CO2-Abgabe. – Die einzelnen Rückverteilungen sind durch Detailkonto zu trennen, z.B. 4699.1 Rückverteilung CO2-Abgabe.
47		**Durchlaufende Beiträge**	– Durchlaufende Beiträge gibt das öffentliche Gemeinwesen an Dritte weiter (Sachgruppe 37). Das öffentliche Gemeinwesen hat diese Mittel von einem anderen öffentlichen Gemeinwesen erhalten. Die Zugänge werden in Sachgruppe 47 erfasst. Die Sachgruppen 37 und 47 müssen am Ende der Rechnungsperiode übereinstimmen, dazu sind Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen. – Als durchlaufende Beiträge sind dieselben Geschäftsfälle zu buchen, wie im HRM1.
470		Durchlaufende Beiträge	
	4700	Durchlaufende Beiträge vom Bund	– Durchlaufende Beiträge vom Bund, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
	4701	Durchlaufende Beiträge von Kantonen und Konkordaten	– Durchlaufende Beiträge von Kantonen, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
	4702	Durchlaufende Beiträge von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden	– Durchlaufende Beiträge von Gemeinden und (Keine Vorschläge), welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden. – Empfohlene Unterteilung: – 4702.1 Durchlaufende Beiträge von innerkantonalen Gemeinden und Gemeindezweckverbänden. – 4702.2 Durchlaufende Beiträge von ausserkantonalen Gemeinden und Gemeindezweckverbänden. – 4702.3 Durchlaufende Beiträge von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden des benachbarten Auslands.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	4703	Durchlaufende Beiträge von öffentlichen Sozialversicherungen	– Durchlaufende Beiträge von öffentlichen Sozialversicherungen, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
	4704	Durchlaufende Beiträge von öffentlichen Unternehmen	– Durchlaufende Beiträge von öffentlichen Unternehmen, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
	4705	Durchlaufende Beiträge von privaten Unternehmen	– Durchlaufende Beiträge von privaten Unternehmen, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
	4706	Durchlaufende Beiträge von privaten Organisationen ohne Erwerbszweck	– Durchlaufende Beiträge von privaten Organisationen ohne Erwerbszweck, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
	4707	Durchlaufende Beiträge von privaten Haushalten	– Durchlaufende Beiträge von privaten Haushalten, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
	4708	Durchlaufende Beiträge aus dem Ausland	– Durchlaufende Beiträge aus dem Ausland, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
48		**Ausserordentlicher Ertrag**	
481		Ausserordentliche Erträge von Regalien, Konzessionen	– Erträge von Regalien, Konzessionen und Patenten, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4810	Ausserordentliche Regalienerträge	– Erträge von Regalien, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4811	Ausserordentliche Konzessionserträge	– Erträge von Konzessionen, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
482		Ausserordentliche Entgelte	– Entgelte, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
483		Ausserordentliche verschiedene Erträge	– Verschiedene Erträge, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
484		Ausserordentliche Finanzerträge	– Finanzerträge, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4840	Geldwirksame ausserordentliche Finanzerträge	– Liquiditätswirksamer a.o. Finanzertrag.
	4841	Buchmässige ausserordentliche Finanzerträge, ausserordentliche Wertberichtigungen	– Liquiditätsunwirksamer a.o. Finanzertrag.
486		Ausserordentliche Transfererträge	– Transfererträge, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4860	Ausserordentliche Transfererträge; Bund	– Transfererträge vom Bund, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4861	Ausserordentliche Transfererträge; Kantone	– Transfererträge von Kantonen, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	4862	Ausserordentliche Transfererträge; Gemeinden	– Transfererträge von Gemeinden, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4863	Ausserordentliche Transfererträge; öffentliche Sozialversicherungen	– Transfererträge von öffentlichen Sozialversicherungen, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4864	Ausserordentliche Transfererträge; öffentliche Unternehmen	– Transfererträge von öffentlichen Unternehmen, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4865	Ausserordentliche Transfererträge; private Unternehmen	– Transfererträge von privaten Unternehmen, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4866	Ausserordentliche Transfererträge; private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Transfererträge von privaten Organisationen, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4867	Ausserordentliche Transfererträge; private Haushalte	– Transfererträge von privaten Haushalten, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
	4868	Ausserordentliche Transfererträge; Ausland	– Transfererträge aus dem Ausland, mit denen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und die sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen.
487		Zusätzliche Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge	– Zusätzliche Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge. Werden zusätzliche Abschreibungen auf Anlagen vorgenommen, denen passiviere Investitionsbeiträge zugeordnet sind (Bruttomethode), müssen auch passivierte Investitionsbeiträge zusätzlich aufgelöst werden. Die Anlage wird sonst auf null abgeschrieben, bevor alle Investitionsbeiträge aufgelöst sind.
	4870	Zusätzliche Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge	– Zusätzliche Auflösungen passivierter Investitionsbeiträge. Gleiche Detailkontostruktur wie bei Konto 4660.
489		Entnahmen aus dem Eigenkapital	
	4890		– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
	4892	Entnahmen aus Rücklagen der Globalbudgetbereiche	– Die zusätzlichen Aufwendungen der Globalbudgetbereiche werden in den entsprechenden Sachgruppen erfasst. Zum Ausgleich dieser Aufwände wird der entsprechende Betrag aus den Rücklagen entnommen (Bruttoprinzip).
	4893	Entnahmen aus Vorfinanzierungen des EK	– Entnahmen aus Vorfinanzierungen des Eigenkapitas gemäss Fachempfehlung 08, Ziffer 2.
	4894	Entnahmen aus finanzpolitischer Reserve	– Entnahmen aus finanzpolitischer Reserve (wie Konjunktur- und Ausgleichsreserve).
	4895	Entnahmen aus Aufwertungsreserve	– Entnahmen aus Aufwertungsreserven zum Ausgleich der durch die Aufwertung des Verwaltungsvermögens im Übergang zum HRM2 erhöhten Abschreibungen.
	4896	Entnahmen aus Neubewertungsreserven	– Entnahmen aus Neubewertungsreserven des Finanzvermögens zum Ausgleich von Schwankungen durch die Bewertung zum Verkehrswert.
	4898	Entnahmen aus übrigem Eigenkapital	– Entnahmen aus dem übrigen Eigenkapital (entsprechend Bilanzkonto 2980).

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
	4899	Entnahmen aus dem kumulierten Ergebnis der Vorjahre	– In einigen Kantonen müssen die Gemeinden die Budgets durch eine Entnahme aus dem Eigenkapital ausgleichen.
49		**Interne Verrechnungen**	– Interne Verrechnungen können zwischen Dienststellen des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens oder mit zu konsolidierenden Einheiten vorgenommen werden. Am Ende der Rechnungsperiode müssen die Sachgruppen 39 und 49 übereinstimmen; Aufwand und Ertrag dürfen nicht unterschiedlich abgegrenzt werden.
490		Material- und Warenbezüge	– Vergütung für Bezüge von Waren, Geräten, Maschinen, Mobilien, Büroartikel aller Art.
491		Dienstleistungen	– Vergütungen für intern bezogene Dienstleistungen.
492		Pachten, Mieten, Benützungskosten	– Vergütung für die Miete von Liegenschaften, Räumen, Parkplätzen sowie Sachanlagen, Geräten, Mobilien, Fahrzeugen, usw.
493		Betriebs- und Verwaltungskosten	– Vergütung für Betriebs- und Verwaltungskosten von gemeinsam oder in Untermiete genutzten Liegenschaften, Einrichtungen und Mobilien. Overhead-Money für die pauschale Abgeltung von Leistungen.
494		Kalk. Zinsen und Finanzaufwand	– Vergütungen für kalkulatorische Zinsen auf dem Verwaltungs- und Finanzvermögen sowie auf den Verbindlichkeitskonten von Spezialfinanzierungen und Fonds.
495		Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen	– Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen, sofern diese nicht direkt den Dienststellen belastet werden.
498		Übertragungen	– Buchmässige Vorgänge zwischen Amtsstellen, ohne dass eine Leistung (Warenbezug oder Dienstleistung, Benützung usw.) besteht.
499		Übrige interne Verrechnungen	– Nicht anders zugeordnete Vergütungen an andere Dienststellen oder konsolidierte Einheiten.
INVESTITIONSRECHNUNG			
5		**Investitionsausgaben**	– Fachempfehlung 10 – Investitionsausgaben bewirken einen künftigen Vermögenszufluss oder weisen einen mehrjährigen öffentlichen Nutzen auf. – Die Ausgaben werden am Ende der Rechnungsperiode aktiviert, d.h. in der Sachgruppe 14 Verwaltungsvermögen als Zugang erfasst (Gegenkonto: 690). – Es ist zweckmässig, für bestimmte Sachanlagen eine Investitionsgrenze zu setzen. Unterhalb dieser Grenze werden Sachanlagen unter Sachgruppe 311 nicht aktivierbare Anlagen erfasst.
50		**Sachanlagen**	– Investitionsausgaben für die Beschaffung oder Erstellung von Sachanlagen, die für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben benötigt werden.

500		Grundstücke	– Bebaute und unbebaute Flächen
			– Mögliche Detailkonten:
			  – unüberbaute Grundstücke.
			  – Landwirtschaftsflächen.
			  – Naturschutz- und Biotopflächen.
			  – Parkanlagen.
			  – Übrige.
			– Bebaute Flächen werden als Grundstücke bilanziert, weil sie nicht planmässig abgeschrieben werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung

501		Strassen und Verkehrswege	– Mögliche Detailkonten:
			  – Fussgängeranlagen, Fahrradanlagen.
			  – Strassen.
			  – Nationalstrassen (nach altrechtlicher Ordnung).
			  – Waldstrassen.
			  – Schienenwege.
			  – Bergbahnen, Transportanlagen.
			  – Wasserstrassen.
			  – übrige Verkehrswege.
			– inkl. Grundstücke. Die Grundstücke und die baulichen Ausgaben werden nicht getrennt aktiviert.

502		Wasserbau	– An Fliessgewässern und Seen inkl. Grundstücke. Die Wasserfläche (bzw. das Flussbett oder der Seegrund) gilt nicht als Grundstück und wird nicht aktiviert.
503		Übriger Tiefbau	– Kanalisation, Wasserversorgung, ARA usw. durch 4-stellige Konten unterscheiden. – Parzellierte Grundstücke unter Konto 500 erfassen.
504		Hochbauten	– Erwerb und Erstellung von Gebäuden und Einbauten in gemietete Liegenschaften sowie Einrichtungen (technische Gebäudeausrüstung) jedoch ohne Mobiliar. – Parzellierte Grundstücke unter Konto 500 erfassen.
505		Waldungen	– Waldbestand inkl. Grundstücke.
506		Mobilien	– Mobilien, Geräte, Fahrzeuge, Maschinen, Informatik-Geräte aller Art.
509		Übrige Sachanlagen	– Nicht anderswo zugeordnete Sachanlagen. – Ökologisch orientierte Landschaftsgestaltung
51		**Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter**	– Investitionen auf Rechnung Dritter werden durch diese Dritte rückerstattet (Sachgruppe 61). In der Rechnungsperiode vorgenommene Ausgaben begründen eine entsprechende Forderung gegenüber diesen Dritten. Ausgaben und Rückerstattungsansprüche werden am Ende der Rechnungsperiode so abgegrenzt, dass sie gleich hoch sind und sich ausgleichen.
510		Grundstücke	– Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter an Grundstücken.
511		Strassen und Verkehrswege	– Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter an Strassen und Verkehrswegen.
512		Wasserbau	– Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter an Gewässern.
513		Übriger Tiefbau	– Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter übriger Tiefbau.
514		Hochbauten	– Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter an Hochbauten.
515		Waldungen	– Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter an Waldungen.
516		Mobilien	– Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter an Mobilien.
519		Übrige Sachanlagen	– Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter an übrigen Sachanlagen.
52		**Immaterielle Anlagen**	
520		Software	– Anwendersoftware und Applikationen mit mehrjähriger Nutzungsdauer.
521		Lizenzen, Nutzungsrechte, Markenrechte	– Erworbene Lizenzen, Nutzungs- und Markenrechte mit mehrjähriger Nutzungsdauer.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
529		Übrige immaterielle Anlagen	– Nicht anderswo zugeordnete immaterielle Anlagen. – Zum Beispiel Orts- und Zonenplanungen, Generelle Entwässerungsplanung (GEP) usw. auf Gemeindeebene.
53			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
54		**Darlehen**	– Rückzahlbare Darlehen mit vereinbarter Laufzeit werden unabhängig einer allfälligen Investitionsgrenze als Investitionsausgabe betrachtet. – Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn sind als Darlehen zu bilanzieren, solche mit einem Verbot der Zweckentfremdung als Investitionsbeiträge (Konto 56). Siehe Auslegung zur Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen (Anhang).
540		Bund	– Rückzahlbare Darlehen an den Bund.
541		Kantone und Konkordate	– Rückzahlbare Darlehen an Kantone und Konkordate.
542		Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Rückzahlbare Darlehen an Gemeinden und Gemeindezweckverbände.
543		Öffentliche Sozialversicherungen	– Rückzahlbare Darlehen an öffentliche Sozialversicherungen.
544		Öffentliche Unternehmen	– Rückzahlbare Darlehen an öffentliche Unternehmen.
545		Private Unternehmen	– Rückzahlbare Darlehen an private Unternehmen.
546		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Rückzahlbare Darlehen an Organisationen ohne Erwerbszweck.
547		Private Haushalte	– Rückzahlbare Darlehen an private Haushalte. – Aktivierbare Studiendarlehen durch Detailkonto separieren.
548		Ausland	– Rückzahlbare Darlehen an Schuldner im Ausland.
549			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
55		**Beteiligungen und Grundkapitalien**	– Beteiligungen und Grundkapitalien werden unabhängig von einer allfälligen Investitionsgrenze als Investitionsausgabe betrachtet. – Obwohl Beteiligungen an öffentlichen Gemeinwesen und privaten Haushalten nicht möglich sind, sind diese Sachgruppen aus systematischen Gründen aufgeführt.
550		Bund	
551		Kantone und Konkordate	– Grundkapitalien an Konkordate.
552		Gemeinden und Gemeindezweckverbände	
553		Öffentliche Sozialversicherungen	
554		Öffentliche Unternehmen	– Beteiligungen und Grundkapitalien an öffentlichen Unternehmen.
555		Private Unternehmen	– Beteiligungen und Grundkapitalien an privaten Unternehmen.
556		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Beteiligungen und Grundkapitalien an Organisationen ohne Erwerbszweck. Beteiligungen können in Form von Genosschenschaftsscheinen, Mitgliedschaftserklärungen, Aktien oder anderen Beteiligungspapieren erfolgen.
557		Private Haushalte	

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
558		Ausland	– Beteiligungen und Grundkapitalien an Unternehmen im Ausland.
56		**Eigene Investitionsbeiträge**	– Investitionsausgaben für Beiträge an Investitionen Dritter. Siehe Fachempfehlung 10 Kommentar zu Ziffer 3, Abs. 9. – Bedingt rückzahlbare Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung sind als Investitionsbeiträge zu bilanzieren. Siehe Auslegung zur Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen (Anhang).
560		Bund	– Investitionsbeiträge an den Bund.
561		Kantone und Konkordate	– Investitionsbeiträge an Kantone und Konkordate.
562		Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Investitionsbeiträge an Gemeinden und Gemeindezweckverbände.
563		Öffentliche Sozialversicherungen	– Investitionsbeiträge an öffentliche Sozialversicherungen.
564		Öffentliche Unternehmen	– Investitionsbeiträge an öffentliche Unternehmen.
565		Private Unternehmen	– Investitionsbeiträge an private Unternehmen.
566		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Investitionsbeiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck.
567		Private Haushalte	– Investitionsbeiträge an private Haushalte.
568		Ausland	– Investitionsbeiträge an Empfänger im Ausland.
57		**Durchlaufende Investitionsbeiträge**	– Durchlaufende Investitionsbeiträge gibt das öffentliche Gemeinwesen an Dritte weiter. Das öffentliche Gemeinwesen hat diese Mittel von einem anderen öffentlichen Gemeinwesen erhalten. Die Zugänge werden in Sachgruppe 67 erfasst. Die Sachgruppen 57 und 67 müssen am Ende der Rechnungsperiode übereinstimmen, dazu sind Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen. – Als durchlaufende Investitionsbeiträge sind dieselben Geschäftsfälle zu buchen wie im HRM1
570		Bund	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an den Bund wietergeleitet werden.
571		Kantone und Konkordate	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an Kantone oder Konkordate weitergeleitet werden.
572		Gemeinden und Gemeindezweckverbände	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an Gemeinden oder Gemeindezweckverbände weitergeleitet werden.
573		Öffentliche Sozialversicherungen	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an öffentliche Sozialversicherungen weitergeleitet werden.
574		Öffentliche Unternehmen	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an öffentliche Unternehmen weitergeleitet werden.
575		Private Unternehmen	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an private Unternehmen weitergeleitet werden.
576		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an Private Organisationen ohne Erwerbszweck weitergeleitet werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung		Kontierung
577		Private Haushalte	–	Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an Private Haushalte weitergeleitet werden.
578		Ausland	–	Durchlaufende Investitionsbeiträge von anderen öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten, welche an Empfänger im Ausland weitergeleitet werden.
58		**Ausserordentliche Investitionsausgaben**	–	In keiner Art und Wiese vorhersehbare, der Einflussnahme und Kontrolle entzogene, nicht durch den betrieblichen Leistungserstellungsprozess verursachte Investitionsausgaben.
580		Ausserordentliche Investitionsausgaben für Sachanlagen	–	Ausserordentliche Investitionsausgaben für Sachanlagen. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 50 entsprechen.
582		Ausserordentliche Investitionsausgaben für immaterielle Anlagen	–	Ausserordentliche Investitionsausgaben für immaterielle Anlagen. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 52 entsprechen
584		Ausserordentliche Investitionsausgaben für Darlehen	–	Ausserordentliche Investitionsausgaben für Darlehen. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 54 entsprechen.
585		Ausserordentliche Investitionsausgaben für Beteiligungen und Grundkapitalien	–	Ausserordentliche Investitionsausgaben für Beteiligungen und Grundkapitalien. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 55 entsprechen.
586		Ausserordentliche Investitionsbeiträge	–	Ausserordentliche Investitionsbeiträge. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 56 entsprechen.
589		Übrige ausserordentliche Investitionsausgaben	–	Ausserordentliche übrige Investitionsausgaben. Detailkonten sollten eindeutig einem Bilanzkonto zugeordnet werden können, wegen der Aktivierung.
59		**Übertrag an Bilanz**	–	
590		Passivierungen	–	Abschluss der Investitionsrechnung in zwei Varianten (Fachempfehlung 10, Ziffer 3): – Option 1: Die Einnahmen der Sachgruppen 60, 62-66 und 68 werden im „Haben“ der entsprechenden Bilanz-Sachgruppen 14 Verwaltungsvermögen gebucht. Die Gegenbuchung im „Soll“ erfolgt auf dieser Sachgruppe 590. – Option 2: Die Einnahmen der Sachgruppen 60 und 62 sowie 64-66 und 68, werden im „Haben“ der entsprechenden Bilanz-Sachgruppen 14 Verwaltungsvermögen gebucht; die Sachgruppe 63 Investitionsbeiträge für eigene Rechnung wird in Sachgruppe 2068 passiviert (Brutto-Aktivierung). – Die Sachgruppen 51/61 sowie 57/67 gleichen sich innerhalb der Rechnungsperiode aus. Sie werden deshalb nicht bilanziert.
599			–	Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
6		**Investitionseinnahmen**	–	
60		**Übertragungen von Sachanlagen in das Finanzvermögen**	–	Zur Veräusserung bestimmte Sachanlagen bzw. für die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigte Sachanlagen müssen in das Finanzvermögen (Sachgruppe 108) übertragen werden (Entwidmung).
600		Übertragungen von Grundstücken	–	Übertragungen aus dem Konto 1400 Grundstücke Verwaltungsvermögen in das Finanzvermögen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung		Kontierung
601		Übertragungen von Strassen und Verkehrswegen	–	Übertragungen aus dem Konto 1401 Strassen und Verkehrswege in das Finanzvermögen.
602		Übertragungen von Wasserbauten	–	Übertragungen aus demm Konto 1402 Wasserbau in das Finanzvermögen.
603		Übertragungen von übrigen Tiefbauten	–	Übertragungen aus dem Konto 1403 Übrige Tiefbauten in das Finanzvermögen.
604		Übertragungen von Hochbauten	–	Übertragungen aus dem Konto 1404 Hochbauten in das Finanzvermögen.
605		Übertragungen von Waldungen	–	Übertragungen aus dem Konto 1405 Waldungen in das Finanzvermögen.
606		Übertragungen von Mobilien	–	Übertragungen aus dem Konto 1406 Mobilien in das Finanzvermögen.
609		Übertragungen von übrigen Sachanlagen	–	Übertragungen aus dem Konto 1409 Übrige Sachanlagen in das Finanzvermögen.
61		**Rückerstattungen von Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter**	–	Investitionen auf Rechnung Dritter (Sachgruppe 51) werden durch diese Dritte rückerstattet und in Sachgruppe 61 ausgewiesen (Bruttoprinzip). In der Rechnungsperiode vorgenommene Ausgaben begründen eine entsprechende Forderung gegenüber diesen Dritten. Ausgaben und Rückerstattungsansprüche werden am Ende der Rechnungsperiode so abgegrenzt, dass sie gleich hoch sind und sich ausgleichen.
610		Grundstücke	–	Rückerstattungen für Investitionen auf Rechnung Dritter an Grundstücken.
611		Strassen und Verkehrswege	–	Rückerstattungen für Investitionen auf Rechnung Dritter an Strassen und Verkehrswegen.
612		Wasserbau	–	Rückerstattungen für Investitionen auf Rechnung Dritter an Gewässern.
613		Tiefbau	–	Rückerstattungen für Investitionen auf Rechnung Dritter übriger Tiefbau.
614		Hochbauten	–	Rückerstattungen für Investitionen auf Rechnung Dritter an Hochbauten.
615		Waldungen	–	Rückerstattungen für Investitionen auf Rechnung Dritter an Waldungen.
616		Mobilien	–	Rückerstattungen für Investitionen auf Rechnung Dritter an Mobilien.
619		Übrige Sachanlagen	–	Rückerstattungen für Investitionen auf Rechnung Dritter an übrigen Sachanlagen.
62		**Übertragung immaterielle Anlagen in das Finanzvermögen**	–	Übertragung von immateriellen Sachanlagen in das Finanzvermögen (vgl. Sachgruppe 60).
620		Software	–	Übertragungen aus dem Konto 1420 Software in das Finanzvermögen.
621		Lizenzen, Nutzungsrechte, Markenrechte	–	Übertragungen aus dem Konto 1421 Lizenzen, Nutzungsrechte, Markenrechte in das Finanzvermögen.
629		Übrige immaterielle Anlagen	–	Übertragungen aus dem Konto 1429 übrige immaterielle Anlagen in das Finanzvermögen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
63		**Investitionsbeiträge für eigene Rechnung**	– Investitionsbeiträge von Dritten für die Mit-Finanzierung eigener Investitionsausgaben. – Die Rückerstattung erhaltener Investitionsbeiträge ist über das gleiche Konto zu verbuchen wie der frühere Zahlungseingang
630		Bund	– Investitionsbeiträge vom Bund für eigene Investitionsausgaben.
631		Kantone und Konkordate	– Investitionsbeiträge von Kantonen und Konkordaten für eigene Investitionsausgaben.
632		Gemeinde und Gemeindezweckverbände	– Investitionsbeiträge von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden für eigene Investitionsausgaben.
633		Öffentliche Sozialversicherungen	– Investitionsbeiträge von öffentlichen Sozialversicherungen für eigene Investitionsausgaben.
634		Öffentliche Unternehmen	– Investitionsbeiträge von öffentlichen Unternehmen für eigene Investitionsausgaben.
635		Private Unternehmen	– Investitionsbeiträge von privaten Unternehmen für eigene Investitionsausgaben.
636		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Investitionsbeiträge von privaten Organisationen ohne Erwerbszweck für eigene Investitionsausgaben.
637		Private Haushalte	– Investitionsbeiträge von privaten Haushalten für eigene Investitionsausgaben.
638		Ausland	– Investitionsbeiträge aus dem Ausland für eigene Investitionsbeiträge.
64		**Rückzahlung von Darlehen**	
640		Bund	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1440.
641		Kantone und Konkordate	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1441.
642		Gemeinde und Gemeindezweckverbände	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1442.
643		Öffentliche Sozialversicherungen	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1443.
644		Öffentliche Unternehmen	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1444.
645		Private Unternehmen	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1445.
646		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1446.
647		Private Haushalte	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1447. – Rückzahlung von Studiendarlehen mit separatem Detailkonto führen.
648		Ausland	– Rückzahlung von Darlehen des Kontos 1448.
649			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
65		**Übertragung von Beteiligungen**	– Übertragung von Beteiligungen in das Finanzvermögen (vgl. Sachgruppe 60).
650		Bund	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1450 in das Finanzvermögen.
651		Kantone und Konkordate	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1451 in das Finanzvermögen.
652		Gemeinde und Gemeindezweckverbände	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1452 in das Finanzvermögen.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
653		Öffentliche Sozialversicherungen	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1453 in das Finanzvermögen.
654		Öffentliche Unternehmen	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1454 in das Finanzvermögen.
655		Private Unternehmen	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1455 in das Finanzvermögen.
656		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1456 in das Finanzvermögen.
657		Private Haushalte	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1457 in das Finanzvermögen.
658		Ausland	– Übertragung von Beteiligungen des Kontos 1458 in das Finanzvermögen.
66		**Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge**	– Investitionsbeiträge des öffentlichen Gemeinwesens an Dritte müssen unter Umständen bei Zweckentfremdung der finanzierten Investition zurückbezahlt werden. Da Investitionsbeiträge planmässig abgeschrieben werden, wird nur der noch vorhandene Restbuchwert als Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge gebucht, der übersteigende Betrag wird in der Erfolgsrechnung in Sachgruppe 4690 erfasst.
660		Bund	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1460.
661		Kantone und Konkordate	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1461.
662		Gemeinde und Gemeindezweckverbände	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1462.
663		Öffentliche Sozialversicherungen	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1463.
664		Öffentliche Unternehmen	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1464.
665		Private Unternehmen	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1465.
666		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1466.
667		Private Haushalte	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1467.
668		Ausland	– Rückzahlung von Investitionsbeiträgen des Kontos 1468.
67		**Durchlaufende Investitionsbeiträge**	– Durchlaufende Investitionsbeiträge gibt das öffentliche Gemeinwesen an Dritte weiter. Das öffentliche Gemeinwesen hat diese Mittel von einem anderen öffentlichen Gemeinwesen erhalten. Die Zugänge werden in Sachgruppe 67 erfasst. Die Sachgruppen 57 und 67 müssen am Ende der Rechnungsperiode übereinstimmen, dazu sind Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen. – Als durchlaufende Investitionsbeiträge sind dieselben Geschäftsfälle zu buchen wie im HRM1.
670		Bund	– Durchlaufende Investitionsbeiträge vom Bund, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
671		Kantone und Konkordate	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von Kantonen, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
672		Gemeinde und Gemeindezweckverbände	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von Gemeinden, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
673		Öffentliche Sozialversicherungen	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von öffentlichen Sozialversicherungen, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
674		Öffentliche Unternehmen	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von öffentlichen Unternehmen, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
675		Private Unternehmen	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von privaten Unternehmen, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
676		Private Organisationen ohne Erwerbszweck	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von privaten Organisationen ohne Erwerbszweck, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
677		Private Haushalte	– Durchlaufende Investitionsbeiträge von privaten Haushalten, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
678		Ausland	– Durchlaufende Investitionsbeiträge aus dem Ausland, welche an andere öffentliche Gemeinwesen oder Dritte weitergeleitet werden.
68		**Ausserordentliche Investitionseinnahmen**	– In keiner Art und Weise vorhersehbare, der Einflussnahme und Kontrolle entzogene, nicht durch den betrieblichen Leistungserstellungsprozess verursachte Investitionseinnahmen.
680		Ausserordentliche Investitionseinnahmen für Sachanlagen	– Ausserordentliche Investitionseinnahmen für Sachanlagen. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 60 entsprechen.
682		Ausserordentliche Investitionseinnahmen für immaterielle Anlagen	– Ausserordentliche Investitionseinnahmen für immaterielle Anlagen. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 62 entsprechen.
683		Ausserordentliche Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	– Ausserordentliche Investitionsbeiträge für eigene Rechnung. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 63 entsprechen.
684		Ausserordentliche Rückzahlung von Darlehen	– Ausserordentliche Rückzahlungen von Darlehen. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 64 entsprechen.
685		Ausserordentliche Übertragungen von Beteiligungen	– Ausserordentliche Übertragungen von Beteiligungen und Grundkapitalien. Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 65 entsprechen.
686		Ausserordentliche Rückzahlungen eigener Investitionsbeiträge	– Ausserordentliche Rückzahlungen von eigenen Investitionsbeiträgen. Die Detailkonten sollten der Struktur der Sachgruppe 66 entsprechen.
689		Übrige ausserordentliche Investitionseinnahmen	– Ausserordentliche übrige Investitionseinnahmen. Detailkonten sollten eindeutig einem Bilanzkonto zugeordnet werden können, wegen der Passivierung.
69		**Übertrag an Bilanz**	
690		Aktivierungen	– Abschluss der Investitionsrechnung in zwei Varianten (Fachempfehlung 10, Ziffer 3): – Die Ausgaben der Sachgruppen 50, 52-56 und 58 werden im „Soll“ der entsprechenden Bilanz-Sachgruppen 14 Verwaltungsvermögen gebucht. Die Gegenbuchung im „Haben“ erfolgt auf dieser Sachgruppe 690. – Die Option 2 der Fachempfehlung 10, Ziffer 3, bezieht sich nur auf die unterschiedliche Abschlussbuchung der Sachgruppe 63 Investitionsbeiträge für eigene Rechnung. – Die Sachgruppen 51/61 sowie 57/67 gleichen sich in der Rechnungsperiode aus und werden deshalb nicht bilanziert.

Gruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
699			– Position wird durch die eidg. Finanzstatistik belegt. Sie darf für Kontopläne der Gemeinden und Kantone nicht verwendet werden.
9		**Abschlusskonten**	
90		**Abschluss Erfolgsrechnung**	– Abschluss der Erfolgsrechnung einschliesslich der Sondervermögen.
900		Abschluss allgemeiner Haushalt	– Abschlusskonten. – Der Saldo der Erfolgsrechnung des allgemeinen Haushaltes wird beim Abschluss der Rechnungsperiode in die Bilanz auf das Konto 2990 Jahresergebnis übertragen. – Der Nachweis der Finanzierung wird mit der Geldflussrechnung erbracht, er wird nicht in den Abschlusskonten nachgewiesen.
	9000	Ertragsüberschuss	– Abschlussbuchung, um den Ertragsüberschuss an die Bilanz, Konto 2990 Jahresergebnis, zu buchen.
	9001	Aufwandüberschuss	– Abschlussbuchung, um den Aufwandüberschuss an die Bilanz, Konto 2990 Jahresergebnis, zu buchen.
901		Abschluss Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals	– Abschluss der Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals.
	9010	Abschluss Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals, Ertragsüberschuss	– Abschlussbuchung, um den Ertragsüberschuss der Spezialfinanzierung resp. des Fonds des Eigenkapitals an die Bilanz, Konto 2900 Spezialfinanzierungen des Eigenkapitals resp. Konto 2910 Fonds des Eigenkapitals, zu buchen.
	9011	Abschluss Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals, Aufwandüberschuss	– Abschlussbuchung, um den Aufwandüberschuss der Spezialfinanzierung resp.des Fonds des Eigenkapitals an die Bilanz, Konto 2900 Spezialfinanzierungen des Eigenkapitals resp. Konto 2910 Fonds des Eigenkapitals, zu buchen.
902		Abschluss Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des Eigenkapitals	– Abschluss der Legate und Stiftungen des Eigenkapitals.
	9020	Abschluss Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des Eigenkapitals, Ertragsüberschuss	– Abschlussbuchung, um den Ertragsüberschuss von Legaten und Stiftungen des Eigenkapitals an die Bilanz, Konto 2911 Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des Eigenkapitals, zu buchen.
	9021	Abschluss Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des Eigenkapitals, Aufwandüberschuss	– Abschlussbuchung, um den Aufwandüberschuss von Legaten und Stiftungen des Eigenkapitals an die Bilanz, Konto 2911 Legate und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des Eigenkapitals, zu buchen.
903		Abschluss übrige zweckgebundene Eigenmittel	– Abschluss der übrigen zweckgebundenen Eigenmittel (Gegenkonto 298).

Anhang B
Funktionale Gliederung

Dieser Anhang zeigt die Funktionale Gliederung, wie sie von der Fachempfehlung 03 vorgesehen ist. Diese Funktionale Gliederung wird regelmässig (im Prinzip jährlich) aktualisiert. Aus diesem Grund ist es wichtig, dass die öffentlichen Gemeinwesen immer im Besitze der neusten Version dieses Anhangs sind, bzw. die von ihnen benützte Funktionale Gliederung regelmässig aktualisieren. Den kantonalen Aufsichtstellen über die Gemeindefinanzen wird ebenfalls empfohlen, die Weisungen auf diesem Gebiet regelmässig zu aktualisieren.

Die neuste Fassung steht auf der Homepage des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums des öffentlichen Sektores (www.srs-cspcp.ch) unentgeltlich zur Verfügung. Auf der Homepage findet man ebenfalls ein Dokument, welches erlaubt, alle Änderungen zu verfolgen, welche an der Funktionalen Gliederung seit ihrer ersten Veröffentlichung im 2008 vorgenommen wurden, sowie ein Stichwortregister zur Funktionalen Gliederung.
Die funktionale Gliederung ist mit der internationalen Nomenklatur, der Klassifikation der Aufgabenbereiche des Staates (COFOG, *Classification of the Functions of Government*), kompatibel. Sie baut auf der früheren Struktur des HRM1 auf. Die vorliegende Nomenklatur beruht auf der Vernehmlassung, die bei der FkF (Fachgruppe für kantonale Finanzfragen), der Aufsichtsstelle für Gemeindefinanzen, der KORSTAT (Konferenz der regionalen statistischen Ämter der Schweiz), dem Bundesamt für Statistik, dem Bundesamt für Sozialversicherung sowie der Eidgenössischen Finanzverwaltung, insbesondere der Projektleitung NFA (Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen), durchgeführt worden war. Sie nimmt ebenfalls auf die Bedürfnisse der Hauptnutzer von statistischen Daten Rücksicht.
Die funktionale Gliederung dient der Zuordnung der Positionen der Erfolgs- und der Investitionsrechnung zu den Aufgabengebieten des Staates. Auch wenn die Gegenbuchung zu Investitionsrechnungspositionen im Verwaltungsvermögen der Bilanz erfolgt und in dieser den Positionen des Verwaltungsvermögens keine Funktion zugeordnet wird, so müssen gleichwohl den Positionen der Investitionsrechnung zwingend Funktionen zugeordnet werden. Denn nur so lassen sich die Gesamtausgabenfür verschiedene konsolidierte, öffentliche Haushalte (Bund, Kanton, Stadt, Gemeinden eines Kantons, öffentliche Sozialversicherung) nach Aufgabengebiet miteinander vergleichen. Für aussagekräftige Vergleiche öffentlicher Haushalte nach Aufgabengebiet sind die Netto-Gesamtausgaben (Gesamtausgaben abzüglich der Gesamteinnahmen) oft die sinnvollere Zielgrösse als die Gesamtausgaben. Damit wird man der föderalen Struktur und der damit einhergehenden unterschiedlichen Organisationsstruktur der Schweiz oft besser gerecht.
Aus der Sicht des nationalen Finanzausgleichs (NFA) ist es zwingend, dass die Finanzströme der Ausgleichsinstrumente (Ressourcen-, Lasten- und Härteausgleich) zwischen Bund und Kantonen in

der Finanzstatistik abgebildet werden. Ausserdem sollten diejenigen Funktionen in der Finanzstatistik ausgewiesen werden, welche gemäss BV Art. 48a Gegenstand der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich sind. Diese Informationen sind für den alle vier Jahre zu erstellenden Wirksamkeitsbericht des NFA von Bedeutung. Wie für den nationalen Finanzausgleich gelten dieselben Anforderungen auch für die kantonalen Finanzausgleichsysteme, wobei in diesem Fall die kantonalen Regelungen zum Zuge kommen.

Mit der vermehrten Einführung von NPM-Methoden (*New Public Management*) auf allen staatlichen Gebietsebenen wird die staatliche Leistungserbringung zunehmend rund um Produkte und Produktegruppen organisiert. Wegen dem verstärkten Bedürfnis, interkantonale Vergleiche anzustellen und Benchmarkstudien in Auftrag zu geben, ist zwingend sicherzustellen, dass die Produkte und Produktegruppen auf die funktionale Gliederung abgebildet werden können. Vernünftige interkantonale Vergleiche können nur unter der Bedingung erstellt werden, wenn sich die im Produktedefinitionssystem abgegrenzten Produkte auf die funktionale Gliederung des HRM2 beziehen. Auch ist darauf hinzuweisen, dass aussagekräftige interkantonale Vergleiche auf funktionaler Ebene von Vorteil anhand des in der Statistik der öffentlichen Finanzen der Schweiz (Finanzstatistik) ermittelten Aggregates „Kantone und ihre Gemeinden“ durchgeführt werden sollten; dies wegen der von einem Kanton zum anderen unterschiedlichen Aufgabenteilung zwischen dem jeweiligen Kanton und seinen Gemeinden. Die Finanzstatistik gewährleistet soweit möglich, dass für alle Kantone und Gemeinden die gleichen Abgrenzungskriterien (u.a. für den Konsolidierungskreis) verwendet werden.

Funktionale Gliederung

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
0			**ALLGEMEINE VERWALTUNG**	
	01		Legislative und Exekutive	
		011	Legislative	– Gesetzgebende Gewalt; – Parlamente, ständige und ad hoc Kommissionen, Wahlen, Abstimmungen.
		012	Exekutive	– Ausführende Gewalt; – Bundes-, Staats-, Regierungs- und Gemeinderäte. Umfasst nicht: – Generalsekretariate; Sekretariate der Departementschefs auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene; departementsübergreifende Kommissionen, die mit einer bestimmten Aufgabe betraut sind (Einteilung gemäss deren Aufgabengebiet).
	02		Allgemeine Dienste	
		021	Finanz- und Steuerverwaltung	– Verwaltung der öffentlichen Mittel; Anwendung von Besteuerungssystemen (inkl. Steuerbussen); – Finanzämter, Zollbehörden, Dienstleistungen des Rechnungswesens und der Rechnungsprüfung; – Finanz- und Steuerverwaltung und entsprechende Dienstleistungen auf allen staatlichen Verwaltungsebenen. Umfasst nicht: – Verwaltung von Vermögen und Schulden (96); Bankenaufsicht (860); Rechnungsprüfungskommissionen (011) – Betreibungskosten (Funktion des entsprechenden Geschäftsfalls); – Bank- und Postkontogebühren (Spesen, Kommissionen), Gebühren für den gesamten elektronischen Zahlungsverkehr (969); – Emissionskosten (962).
		022	Allgemeine Dienste, übrige	– Allgemeine Verwaltung; – Dienstleistungen, die keiner bestimmten Funktion zugeordnet werden können.
		023	Meteorologie und Landestopografie	– Diese Funktion betrifft den Bund. – Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung im meteorologischen Bereich wie Meteorologische Weltorganisation in Genf; Europäische Organisation Betrieb Wettersatelliten Darmstadt; Europ. Zentrum für mittelfristige Wettervorhersage; – Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung im Bereich der Landestopografie.
		029	Verwaltungsliegenschaften, n.a.g.	– Verwaltungsliegenschaften, die keiner bestimmten Funktion zugeordnet werden können (Mehrfachnutzung).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	03		Beziehungen zum Ausland	Diese Funktion betrifft den Bund.
		031	Politische Beziehungen	– Verwaltung der auswärtigen Angelegenheiten und entsprechende Dienstleistungen; – Betrieb des Amtes für auswärtige Angelegenheiten und von diplomatischen und konsularischen Vertretungen im Ausland oder am Sitz internationaler Organisationen; Erbringung oder Unterstützung von bestimmten Informations- und Kulturdienstleistungen im Ausland; Betrieb oder Unterstützung von Bibliotheken, Lesesälen und Dokumentationsdiensten im Ausland; – Reguläre Mitglieds- und Sonderbeiträge zur Abdeckung der allgemeinen Betriebskosten von internationalen Organisationen. Umfasst nicht: – Wirtschaftshilfe für Entwicklungs- und Übergangsländer (033 oder 034) – Wirtschaftshilfemissionen, die bei ausländischen Regierungen akkreditiert sind (033 oder 034); – Beiträge zu Wirtschaftshilfeprogrammen internationaler oder regionaler Organisationen (033); – Militärische Einheiten, die im Ausland stationiert sind (161); – Militärhilfe für das Ausland (163); – Allgemeine Angelegenheiten der Aussenwirtschaft (850); – Angelegenheiten und Dienstleistungen des Fremdenverkehrs (840).
		032	Zivile Konfliktbearbeitung	– Humanitäre Hilfe. Umfasst nicht: – Friedensförderung (163).
		033	Wirtschaftliche Beziehungen	– Verwaltung der über internationale Organisationen geleisteten Wirtschaftshilfe; – Beiträge in Form von Geld- oder Sachleistungen zu Fonds für Entwicklungshilfe, die von internationalen, regionalen oder multinationalen Organisationen geführt werden. Umfasst nicht: – Hilfe für internationale friedenssichernde Massnahmen (163).
		034	Entwicklungszusammenarbeit	– Verwaltung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit mit Entwicklungsländern; – Betrieb von Wirtschaftshilfemissionen, die bei ausländischen Regierungen akkreditiert sind; Betrieb oder Unterstützung von technischen Hilfsprogrammen, Schulungsprogrammen, Forschungsprojekten und Stipendienprogrammen; – Wirtschaftshilfe in der Form von Zuschüssen (in Geld- oder Sachleistungen) oder Darlehen (ungeachtet der Zinsbelastungen). Umfasst nicht: – Beiträge zu wirtschaftlichen Entwicklungsfonds internationaler oder regionaler Organisationen (033); – Militärhilfe für das Ausland (163).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		035	Transitionsländer / Osthilfe	– Verwaltung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit mit Übergangsländern; – Betrieb von Wirtschaftshilfemissionen, die bei ausländischen Regierungen akkreditiert sind; Betrieb oder Unterstützung von technischen Hilfsprogrammen, Schulungsprogrammen, Forschungsprojekten und Stipendienprogrammen; – Wirtschaftshilfe in der Form von Zuschüssen (in Geld- oder Sachleistungen) oder Darlehen (ungeachtet der Zinsbelastungen). Umfasst nicht: – Beiträge zu wirtschaftlichen Entwicklungsfonds internationaler oder regionaler Organisationen (033); – Militärhilfe für das Ausland (163).
	08		F&E in allgemeine Verwaltung	
		080	F&E in allgemeine Verwaltung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Allgemeine Verwaltung.
1			**ÖFFENTLICHE ORDNUNG UND SICHERHEIT, VERTEIDIGUNG**	
	11		Öffentliche Sicherheit	
		111	Polizei	– Einsatz von Polizeikräften und polizeilichen Hilfskräften, von Hafen-, Grenzwachen, anderen polizeilichen Sondereinheiten, die von öffentlichen Behörden unterhalten werden; – Polizeischule. Umfasst nicht: – Verkehrssicherheit (112).
		112	Verkehrssicherheit	– Regelung und Kontrolle des Strassenverkehrs. Umfasst nicht: – Verkehrsicherheit in den Bereichen Luft- und Raumfahrt (632).
		113	Strassenverkehrs- und Schifffahrtsamt	– Kantonales Strassenverkehrs- und Schifffahrtsamt.
	12		Rechtssprechung	
		120	Rechtsprechung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung von Zivil-, Straf- und Versicherungsgerichten sowie des Justizwesens; – Verordnung von Geldbussen und gerichtlich verhängten Abfindungssummen sowie der bedingten Haftentlassung und Bewährung; – Prozessvertretung und Rechtsauskunft im Auftrag des Staates oder Dritter, welche vom Staat finanziert oder zur Verfügung gestellt werden. Umfasst nicht: – Strafvollzug (130).
	13		Strafvollzug	
		130	Strafvollzug	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung von Gefängnissen und anderen Einrichtungen für die Haft und Wiedereingliederung von Verbrechern wie Gefängnis-Bauernhöfen, Erziehungsanstalten, Heimen für jugendliche Straftäter, psychiatrische Anstalten für strafrechtlich Unzurechnungsfähige usw.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	14		Allgemeines Rechtswesen	
		140	Allgemeines Rechtswesen	– Verwaltung, Bereitstellung oder Unterstützung von Aktivitäten wie Ausarbeitung, Durchführung, Koordination und Überwachung der Gesamtpolitik, Pläne, Programme und Budgets in Bezug zur öffentlichen Ordnung und Sicherheit; Vorbereitung und Durchsetzung von Gesetzgebung betreffend öffentliche Ordnung und Sicherheit; – Dienstleistungen im Bereich des allgemeinen Rechtswesens; – Ombudsmänner und dergleichen; – Kataster- und Vermessungswesen; – Behördenkosten KESB; – Angelegenheiten und Dienstleistungen öffentlicher Ordnung und Sicherheit, die nicht in den Funktionen 11, 12, 13, 15, 16 oder 18 enthalten sind. Umfasst nicht: – Umsetzung von Massnahmen der KESB in Funktion 544 (Kinder- und Jugendschutz) oder 545 (Erwachsenenschutz).
	15		Feuerwehr	
		150	Feuerwehr	– Verwaltung von Angelegenheiten und Dienstleistungen der Feuerverhütung und Feuerbekämpfung und weitere der Feuerwehr zugeordnete Aufgaben; – Betrieb von Berufsfeuerwehren und Unterstützung der freiwilligen Feuerwehren sowie von Feuerverhütungs- und Feuerbekämpfungsdiensten; Bereitstellung oder Unterstützung von Ausbildungsprogrammen zur Feuerverhütung und -bekämpfung. Umfasst nicht: – Zivile Verteidigung (162); – Kräfte, die speziell für die Bekämpfung und Verhütung von Waldbränden ausgebildet sind (820).
	16		Verteidigung	
		161	Militärische Verteidigung	– Verwaltung von Angelegenheiten und Dienstleistungen der militärischen Verteidigung; – operationelle Dienstleistungen für Ingenieurwesen, Transport, Kommunikation, Nachrichtendienst. Umfasst nicht: – Militärische Hilfsaktionen (163).
		162	Zivile Verteidigung	– Verwaltung von Angelegenheiten und Dienstleistungen der zivilen Verteidigung (insb. des Zivilschutzes); Erarbeitung von Katastrophenplänen; Organisation von Übungen unter Einbezug ziviler Institutionen und der Zivilbevölkerung; – Operationelle Dienstleistungen oder Unterstützung ziviler Verteidigungskräfte. Umfasst nicht: – Feuerwehr (150); – Einkauf und Lagerung von Lebensmitteln, Ausrüstung und andern Versorgungsgütern für den Gebrauch in Notsituationen und Katastrophen in Friedenszeiten (850).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		163	Militärische Hilfe im Ausland, Friedensförderung	– Verwaltung der militärischen Hilfe und Durchführung von militärischen Hilfsaktionen, welche von ausländischen Regierungen anerkannt sind oder in Verbindung stehen zu internationalen militärischen Organisationen oder Bündnissen; – Militärische Hilfe in Form von öffentlichen Übertragungen oder Darlehen in Form von Ausrüstung; – Beiträge an internationale friedenserhaltende Massnahmen, einschliesslich der Bereitstellung von Personal.
	18		F&E in Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung	
		181	F&E in Öffentliche Ordnung und Sicherheit	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Öffentliche Ordnung und Sicherheit. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
		182	F&E in Verteidigung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Verteidigung. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
2			**BILDUNG**	Die Gliederung im Bildungsbereich basiert auf der vom Bundesamt für Statistik (BFS), der Konferenz der kantonalen Erziehungsdirektorinnen und -direktoren (EDK) sowie dem Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation (SBFI) definierten statistischen Klassifikation des schweizerischen Bildungssystems.
	21		Obligatorische Schule	– In den Kantonen gibt es verschiedene Modelle für die obligatorische Schule. Die Schulpflicht dauert gemäss HarmoS-Konkordat elf Jahre. Die Primarstufe dauert acht Jahre und die Sekundarstufe I in der Regel drei Jahre.
		211	Primarstufe 1-2 (Kindergarten)	– Die Primarstufe 1–2 (Kindergarten) entspricht dem 1. und 2. Jahr der obligatorischen Schule. Je nach Kanton umfasst sie den Kindergarten oder die ersten beiden Jahre der Eingangsstufe bzw. des 1. Zyklus; – Unterrichtsdienstleistungen für Lernende in der Regelschule, einschliesslich für Lernende mit Lernschwierigkeiten, und für Lernende in Sonderklassen der Regelschule (Integrationsklassen, Klassen für fremdsprachige Lernende oder andere Sonderklassen) auf Primarstufe 1–2 (Kindergarten); – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung von Schulen und anderen Institutionen, die auf Primarstufe 1 – 2 (Kindergarten) Unterrichtsdienstleistungen bereitstellen. Umfasst nicht: – Leistungen der Funktionen 214, 218, 219 oder 220.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		212	Primarstufe 3-8	– Die Primarstufe 3 – 8 entspricht dem 3. bis 8. Jahr der obligatorischen Schule. Je nach Kanton umfasst sie die Primarschule, bzw. die letzten beiden Jahre der Eingangsstufe (1. Zyklus) und die Mittelstufe (2. Zyklus); – Unterrichtsdienstleistungen für Lernende in der Regelschule, einschliesslich für Lernende mit Lernschwierigkeiten, und für Lernende in Sonderklassen der Regelschule (Integrationsklassen, Klassen für fremdsprachige Lernende oder andere Sonderklassen) auf Primarstufe 3 – 8 – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung von Schulen oder anderen Institutionen, die auf Primarstufe 3 – 8 Unterrichtsdienstleistungen bereitstellen. Umfasst nicht: – Leistungen der Funktionen 214, 218, 219 oder 220.
		213	Sekundarstufe I	– Die Sekundarstufe I entspricht dem 9. bis 11. Jahr der obligatorischen Schule. Je nach Kanton wird sie als Sekundarschule, Bezirksschule, Realschule, Pro-Gymnasium usw. bezeichnet; – Unterrichtsdienstleistungen für Lernende in der Regelschule, einschliesslich für Lernende mit Lernschwierigkeiten, und für Lernende in Sonderklassen der Regelschule (Integrationsklassen, Klassen für fremdsprachige Lernende oder andere Sonderklassen) auf Sekundarstufe I; – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung von Schulen und anderen Institutionen, die auf Sekundarstufe I Unterrichtsdienstleistungen bereitstellen; – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen zur Unterstützung von Lernenden, die eine Ausbildung auf Sekundarstufe I absolvieren Umfasst nicht: – Leistungen der Funktionen 214, 218, 219 oder 220.
		214	Musikschulen	– Musikschulen auf der Stufe der obligatorischen Schule.
		217	Schulliegenschaften	– Verwaltung, Bau, Betrieb und Unterhalt von Schulgebäuden.
		218	Tagesbetreuung	– Ausserfamiliäre Tagesbetreuung (inkl. Verpflegung) von Kindern und Jugendlichen, ohne die stationäre Unterbringung, Schulmahlzeitendienst. Umfasst nicht: – Kinderhorte und -krippen (545).
		219	Obligatorische Schule, n.a.g.	– Aufgaben im Bereich der obligatorischen Schule (21), die keiner spezifischen Funktion zugeordnet werden können; – Verwaltung der obligatorischen Schule.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	22		Sonderschulen	
		220	Sonderschulen	– Unterrichtsdienstleistungen für Lernende in Sonderschulen bzw. heilpädagogischen Schulen und Schulen für Lernende mit Behinderungen gemäss kantonalen Schul- oder Erziehungsgesetzen und den dazugehörenden Verordnungen und Ausführungsbestimmungen sowie weiteren Gesetzen (kantonales Sozialhilfegesetz, Behindertengleichstellungsgesetz, usw.); – Leistungen in den Bereichen der heilpädagogischen Früherziehung, der pädagogisch-therapeutischen Massnahmen (inkl. Unterkunft und Verpflegung) sowie der Transporte; – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung von Sonderschulen, die Unterrichtsdienstleistungen bereitstellen. Umfasst nicht: – Unterrichtsdienstleistungen für Lernende in der Regelschule, einschliesslich für Lernende mit Lernschwierigkeiten, und für Lernende in Sonderklassen der Regelschule (Integrationsklassen, Klassen für fremdsprachige Lernende oder andere Sonderklassen) (21); – Nachhilfe- und Logopädieunterricht, Aufgabenhilfen, usw. (21).
	23		Berufliche Grundbildung	
		230	Berufliche Grundbildung	– Unterrichtsdienstleistungen auf Sekundarstufe II im Bereich der beruflichen Grundbildung; – Eidgenössisches Berufsattest (EBA), Eidgenössisches Fähigkeitszeugnis (EFZ), Berufsmaturität, Übergangsausbildungen Sek. I – Sek. II (z. B. Vorlehre, Integrationsvorlehre); – Die berufliche Grundbildung kann im dualen System: (Schule und Betrieb) oder als Vollzeitschule absolviert werden; – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung von Schulen oder anderen Institutionen, die auf Stufe der beruflichen Grundbildung Unterrichtsdienstleistungen bereitstellen; – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen zur Unterstützung von Personen in der beruflichen Grundbildung.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	25		Allgemeinbildende Schulen	
		251	Gymnasiale Maturitätsschulen	– Unterrichtsdienstleistungen auf Sekundarstufe II an gymnasialen Maturitätsschulen; – Ausbildungen, die mit einer gymnasialen Maturität abgeschlossen werden, Passerellen und andere Übergangsausbildungen Sek. II – Tertiärstufe; – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung von Schulen und anderen Institutionen, die auf Stufe der gymnasialen Maturitätsschulen Unterrichtsdienstleistungen bereitstellen; – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen zur Unterstützung von Personen, die eine Ausbildung auf Stufe der gymnasialen Maturitätsschulen absolvieren; – Ausserschulische Unterrichtsdienstleistungen für Erwachsene und junge Menschen im oberen Sekundarbereich. Umfasst nicht: – Unterrichtsdienstleistungen am Gymnasium auf Sekundarstufe I (z. B, Progymnasium) (213) – Berufsmaturität (230).
		252	Fachmittelschulen und andere allgemeinbildende Schulen	– Unterrichtsdienstleistungen auf Sekundarstufe II an Fachmittelschulen, anderen allgemeinbildenden Schulen und schulischen Brückenangeboten (12. Schuljahr); – Ausbildungen, die mit einer Fachmaturität abgeschlossen werden; – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung von Schulen oder anderen Institutionen, die auf Stufe der Fachmittelschulen oder anderen allgemeinbildenden Schulen Unterrichtsdienstleistungen bereitstellen; – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen zur Unterstützung von Personen, die eine Ausbildung auf Stufe der Fachmittelschulen oder anderen allgemeinbildenden Schulen absolvieren. Umfasst nicht: – Berufsmaturität (230); – Gymnasiale Maturitätsschulen (251).
	26		Höhere Berufsbildung	
		260	Höhere Berufsbildung	– Unterrichtsdienstleistungen auf der beruflichen Tertiärstufe; – Höhere Fachschulen sowie Vorbereitung auf die eidgenössischen Berufsprüfungen (Eidgenössischer Fachausweis) und die höheren Fachprüfungen (Eidgenössisches Diplom); – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung von Institutionen, die auf Stufe der höheren Berufsbildung Unterrichtsdienstleistungen bereitstellen; – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen zur Unterstützung von Personen in der höheren Berufsbildung.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	27		Hochschulen	
		271	Universitäre Hochschulen	– Unterrichtsdienstleistungen auf Tertiärstufe an kantonalen Universitäten, Eidgenössischen Technischen Hochschulen und universitären Instituten; – Bachelor, Master, Diplom und Doktorat; – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung der universitären Hochschulen; – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen Geldzuwendungen zur Unterstützung von Personen, die eine Ausbildung auf Stufe der universitären Hochschulen absolvieren. Umfasst nicht: – Erwachsenenbildung, Weiterbildung, Berufsberatung (299)
		272	Pädagogische Hochschulen	– Unterrichtsdienstleistungen auf Tertiärstufe an pädagogischen Hochschulen; – Bachelor, Master und Diplom; – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung der pädagogischen Hochschulen; – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen zur Unterstützung von Personen, die eine Ausbildung auf Stufe der pädagogischen Hochschulen absolvieren. Umfasst nicht: – Erwachsenenbildung, Weiterbildung, Berufsberatung (299).
		273	Fachhochschulen	– Unterrichtsdienstleistungen auf Tertiärstufe an Fachhochschulen; – Bachelor, Master und Diplom; – Verwaltung, Aufsicht, Betrieb oder Unterstützung der Fachhochschulen; – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen zur Unterstützung von Personen, die eine Ausbildung auf Stufe der Fachhochschulen absolvieren. Umfasst nicht: – Erwachsenenbildung, Weiterbildung, Berufsberatung (299).
	28		Forschung	
		281	Grundlagenforschung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung in Form von Beiträgen oder Investitionszuschüssen nicht staatlicher Institutionen wie Forschungsinstitute und Universitäten. Umfasst nicht: – Forschung und Entwicklung in den Funktionsbereichen.
		282	F&E in Bildung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Bildung. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	29		Übriges Bildungswesen	
		291	Verwaltung	– Betrieb oder Unterstützung von Bildung, sowie Koordination und Monitoring aller Schulpolitiken, Pläne, Programmen und Budgets; – Verwaltung und Dienstleistungen der Erziehungsdepartemente; – Vergabe von Bewilligungen für Bildungsinstitutionen. Umfasst nicht: – Verwaltung der obligatorischen Schule (219); – Verwaltung, Bau, Betrieb und Unterhalt von Schulgebäuden (219).
		299	Bildung, n.a.g.	– Übrige, nicht einer bestimmten Bildungsstufe zuzuteilende Aufgaben (Erwachsenenbildung, Weiterbildung, Berufsberatung); – Stipendien, Zuschüsse, Darlehen und Geldzuwendungen, die nicht an eine Bildungsstufe gebunden sind.
3			**KULTUR, SPORT UND FREIZEIT, KIRCHE**	Nachfolgende Gliederung ermöglicht eine strikte Trennung der Bereiche Kultur und Medien von Sport, Freizeit und Kirche sowie eine Annäherung an die von Eurostat verwendete Klassifikation im Bereich Kultur.
	31		Kulturerbe	
		311	Museen und bildende Kunst	– Verwaltung, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von verschiedenen Museen (inkl. Freilichtmuseen), ~~historische Archive~~, Kunstgalerien (Skulpturen, Gemälden, Fotografien), Ausstellungshallen, usw.; – Förderung von bildenden Künstlern (Bildhauer, Maler, Fotografen, Designer usw.) – Förderung von kulturellen Organisationen im Bereich der bildenden Kunst (Kunstvereine, Museumsvereine usw.) Umfasst nicht: – Archivierung (022); – Kulturelle Veranstaltungen im Rahmen der politischen Beziehungen (031); – Nationale, regionale oder lokale Festlichkeiten, hauptsächlich für Tourismuswerbung (840).
		312	Denkmalpflege und Heimatschutz	– Verwaltung, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von historischen, schützenwerten oder archäologischen Bauten und Stätten. Umfasst nicht: – Nationale, regionale oder lokale Festlichkeiten, hauptsächlich für Touristenwerbung (840).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	32		Kultur, übrige	
		321	Bibliotheken und Literatur	– Verwaltung, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von Bibliotheken – Verwaltung, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von historischen und Literaturarchiven (Handschriften, Chroniken, Karten, Grafiken, usw.); – Förderung oder Unterstützung von Lesegesellschaften und anderen kulturellen Organisationen im Bibliotheks- und Archivbereich. – Förderung von Büchern und Bücherausstellungen und Literaturfestivals sowie von Kulturschaffenden und Organisationen im Bereich der Literatur (Schriftsteller, Literaturübersetzer, Buchhandlungen, Verlage usw.) Umfasst nicht: – Archivierung von Verwaltungsdokumenten (022) – Allgemeine Übersetzungen.
		322	Musik und Theater	– Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von Konzert und Theater; – Förderung von Musik, Tanz, Theater, Musicals, Opern, Zirkus. – Förderung von Kulturschaffenden im Musik- und Theaterbereich (Musiker, Komponisten, Sänger, Theaterschauspieler, Theaterregisseure, usw.); – Förderung von kulturellen Organisationen im Musik- und Theaterbereich (Orchester, Chöre, Musikvereine, Theatervereine, usw.). Umfasst nicht: – Unterstützung von Musikschulen (214)
		329	Kultur, n.a.g.	– Allgemeine, nicht spartenspezifische Kulturförderung; – Förderung von kulturellen Anlässen und kulturellen Organisationen, die nicht in den Funktionen 311, 312, 321, 322, 331 oder 332 enthalten sind; – Zoologische oder botanische Gärten, Aquarien, Waldlehrpfade und ähnliche Institutionen;
	33		Medien	
		331	Film und Kino	– Förderung von Filmproduktion und -vertrieb; – Unterstützung von Filmfestivals. – Förderung von Kulturschaffenden im Filmbereich (Filmschauspieler, Filmregisseure, usw.) – Förderung von kulturellen Organisationen im Filmbereich (Filmvereine, Kinovereine, Filmverleih, usw.) Umfasst nicht: – Werbefilme / Auftragsfilme für Tourismuswerbung (840)
		332	Massenmedien	– Förderung von kulturellem Material, das für die Verbreitung über Fernsehen, Internet und Radio bestimmt ist sowie Multimediaproduktion; – Förderung von Zeitungen, Presse, Medien~~,~~ Umfasst nicht: – Druckzentralen der öffentlichen Haushalte (022); – Lehrmittelverlage (219); – Bereitstellung von Material für Aufgaben im Bereich Bildung (2); – Infrastruktur für die Übermittlung und Verbreitung von Radio, Fernsehen, usw. (640).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	34		Sport und Freizeit	
		341	Sport	– Verwaltung, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von Sporteinrichtungen – Aufsicht von und Erlassung von Vorschriften für Sportstätten; – Förderung oder Unterstützung von sportlichen Aktivitäten und Sportveranstaltungen. Umfasst nicht; – Sporteinrichtungen, die mit Institutionen des Bildungswesens verbunden sind (klassifiziert in der entsprechenden Klasse des Bildungsbereichs 2).
		342	Freizeit	– Verwaltung, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von Dienstleistungen im Bereich der Freizeitgestaltung; – Betrieb oder Unterstützung von Einrichtungen für die Freizeitaktivitäten; (Parks, Campingplätze und verbundene, auf nicht-gewerblicher Basis eingerichtete Logierplätze, usw.). Umfasst nicht: – Zoologische oder botanische Gärten, Aquarien, Waldlehrpfade und ähnliche Institutionen (329); – Freizeiteinrichtungen, die mit Institutionen des Bildungswesens verbunden sind (klassifiziert in der entsprechenden Klasse des Bildungsbereichs 2).
	35		Kirchen und religiöse Angelegenheiten	
		350	Kirchen und religiöse Angelegenheiten	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung von Kirchen und religiösen Angelegenheiten.
	38		F&E in Kultur, Sport und Freizeit, Kirche	
		381	F&E in Kultur und Medien	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Kultur und Medien. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
		382	F&E in Sport und Freizeit, Kirche	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Sport, Freizeitgestaltung und Religion. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
4			**GESUNDHEIT**	
	41		Spitäler, Kranken- und Pflegeheime	
		411	Spitäler	– Bau, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von Anstalten, die der stationären Behandlung akuter Krankheiten oder der stationären Durchführung von Massnahmen der medizinischen Rehabilitation dienen. Diese Anstalten gelten sowohl nach Artikel 39 Absatz 1 KVG als auch in der Krankenhausstatistik des BFS als Spitäler. – Gemeinwirtschaftliche Leistungen (GWL).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		412	Kranken-, Alters- und Pflegeheime	– Bau, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von Institutionen mit 24-Stunden-Betrieb, in denen Personen zur stationären Behandlung oder Betreuung aufgenommen werden. Die Einweisung kann aus medizinischen und/oder sozialen Gründen erfolgen und ist in der Regel auf einen längerfristigen Zeitraum angelegt (Definition gemäss der Statistik der sozialmedizinischen Institutionen des BFS).
		413	Psychiatrische Kliniken	– Bau, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von Spitäler oder Kliniken, welche sich auf den medizinischen Fachbereich der Psychiatrie spezialisiert haben.
	42		Ambulante Krankenpflege	
		421	Ambulante Krankenpflege	– Spitalexterne Krankenpflege, Heimpflege, Samaritervereine, Mahlzeitendienst (nicht subventioniert) usw.
		422	Rettungsdienste	– Ambulanzen, Sanitätspolizei, Rega, urgence médicale usw.
	43		Gesundheitsprävention	
		431	Alkohol- und Drogenprävention	– Prophylaktische und therapeutische Massnahmen. Umfasst nicht: – Soziale Unterstützung von Alkohol- und Drogenabhängigen (579).
		432	Krankheitsbekämpfung, übrige	– Verwaltung, Kontrolle, Betrieb oder Unterstützung eines öffentlichen Gesundheitsdienstes wie Betrieb von Blutbanken (Sammeln, Verarbeiten, Lagerung, Versand), Krankheitsfeststellung (Krebs, Tuberkulose, Geschlechtskrankheiten), Prävention (Immunisierung, Impfungen), Überwachung (Kinderernährung, Kindergesundheit) und Sammeln von epidemiologischen Daten, usw.; – Erstellung und Verbreitung von Informationen über Angelegenheiten des öffentlichen Gesundheitsdienstes; – Öffentlicher Gesundheitsdienst, der von spezialisierten Teams am Arbeitsplatz oder anderen nicht medizinischen Niederlassungen bereitgestellt wird; – Öffentlicher Gesundheitsdienst, der nicht mit einem Krankenhaus, Klinik oder Arzt verbunden ist.
		433	Schulgesundheitsdienst	– Öffentlicher Gesundheitsdienst, der von spezialisierten Teams an Schulen bereitgestellt wird (z.B. Schulzahnpflege).
		434	Lebensmittelkontrolle	– Durchführung von Inspektionen in Betrieben; – Durchführung von Laboruntersuchungen; – Kontrolle der Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften.
	48		F&E in Gesundheit	
		480	F&E in Gesundheit	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich des Gesundheitswesens; – Labors, die mit der Feststellung der Ursachen von Krankheiten beschäftigt sind. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	49		Gesundheitswesen, n.a.g.	
		490	Gesundheitswesen, n.a.g.	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung von Aktivitäten wie Ausarbeitung, Durchführung, Koordination und Überwachung einer umfassenden Gesundheitspolitik, Plänen, Programmen und Budgets; – Vorbereitung und Durchsetzung von Gesetzgebung und Normen bezüglich Vorschriften im Bereich des Gesundheitswesens, wie z.B. die Konzessionierung von medizinischen Einrichtungen, Zulassungsbestimmungen für das ärztliche und das nicht-ärztliche medizinische Personal; Zulassungsbestimmungen für Medikamente; – Angelegenheiten des Gesundheitswesens, die nicht anderweitig zugeordnet werden können.
5			**SOZIALE SICHERHEIT**	Dieser Aufgabenbereich basiert nach sozialen Risiken. In Abweichung zu COFOG wird keine Abgrenzung zwischen Alter und Hinterlassenen gemacht. Die Gesamtrechnung der Sozialen Sicherheit folgt den Vorgaben des Europäischen Systems der Integrierten Sozialschutzstatistik (ESSOSS) von Eurostat.
	51		Krankheit und Unfall	
		511	Krankenversicherung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung gemäss Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG, SR 832.10). Umfasst nicht: – Prämienverbilligungen (512); – Übernahme von nicht bezahlten Prämien (579).
		512	Prämienverbilligungen	– Beiträge zur Verbilligung von Prämien der obligatorischen Kranken- und Unfallversicherung. Umfasst nicht: – Übernahme von nicht bezahlten Prämien (579).
		513	Unfallversicherungen	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung gemäss Bundesgesetz vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung (UVG, SR 832.20). Umfasst nicht: – Arbeitgebendenbeiträge (sind nach Aufgabenbereichen zugeordnet).
		514	Militärversicherung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung gemäss Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über die Militärversicherung (MVG, SR 833.1).
	52		Invalidität	
		521	Invalidenversicherung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung gemäss Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters- Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG, SR 831.30). – Beiträge der öffentlichen Hand. Umfasst nicht: – Arbeitgebendenbeiträge (sind nach Aufgabenbereichen zugeordnet).
		522	Ergänzungsleistungen IV	– Ergänzungsleistungen des Bundes und der Kantone gemäss Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters- Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG, SR 831.30). Umfasst nicht: – Kantonale Beihilfen zur IV (571); – Gemeindezuschüsse zu kantonalen Beihilfen (571).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		523	Invalidenheime	– Bau, Betrieb, Unterhalt oder Unterstützung von Einrichtungen für die Unterbringung, Beschäftigung, Betreuung und Förderung von invaliden Menschen; – Invalidenheime.
		524	Leistungen an Invalide	– Leistungen an Invalide, die nicht in den Funktionen 521 bis 523 enthalten sind.
	53		Alter + Hinterlassene	
		531	Alters- und Hinterlassenversicherung AHV	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung gemäss Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG, SR 831.10); – Beiträge der öffentlichen Hand; – Ausgleichskassen und kommunale Zweigstellen. Umfasst nicht: – Arbeitgebendenbeiträge (sind nach Aufgabenbereichen zugeordnet).
		532	Ergänzungsleistungen AHV	– Ergänzungsleistungen des Bundes und der Kantone gemäss Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters- Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG, SR 831.30) Umfasst nicht: – Kantonale Beihilfen zur AHV (571); – Gemeindezuschüsse zu den kantonalen Beihilfen (571).
		533	Leistungen an Pensionierte	– Ruhegehälter, Überbrückungsrenten, Teuerungszulagen für Pensionierte. Umfasst nicht: – Leistungen an das Alter (535).
		534	Wohnen im Alter (ohne Pflege)	– Altersheime, Altersresidenzen, Alterswohnungen, Alterssiedlungen (ohne medizinische Betreuung und ohne Pflege). Umfasst nicht: – Pflegeheime, Altersheime mit Fokus Pflege (412).
		535	Leistungen an das Alter	– Dienstleistungen und Beiträge für das Alter, die nicht den Funktionen 531 bis 534 enthalten sind; – Unterstützung von Institutionen für das Alter (z.B. Pro Senectute).
	54		Familie und Jugend	Im Rahmen der Gesamtrechnung der Sozialen Sicherheit nach Eurostat wird eine Untergliederung in „544 Jugendschutz“ und „545 Leistungen an Familien“ vorgenommen.
		541	Familienzulagen	– Familienzulagen gemäss Bundes- und kantonaler Gesetzgebung; – Familienzulagen in der Landwirtschaft. Umfasst nicht: – Mutterschaftsversicherung (542);
		542	Mutterschaftsversicherung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung gemäss Bundesgesetz vom 25. September 1952 über den Erwerbsersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft (Erwerbsersatzgesetz, EOG, SR 834.1) sowie kantonalen Gesetzen.
		543	Alimentenbevorschussung und -inkasso	– Bevorschussung von ausbleibenden Alimentenzahlungen und -inkassohilfe.
		544	Kinder- und Jugendschutz	– Massnahmen zum Schutz der Kinder und Jugendlichen. z.B. Jugendfürsorge, Kinderheime, Pro Juventute, KESB Kinderschutz. Umfasst nicht: – KESB Erwachsenenschutz (545); – Behördenkosten KESB (140).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		545	Leistungen an Familien	– Massnahmen zum Schutz und zur Unterstützung von Familien. z.B. Familienberatung, Mutterschaftsbeihilfen, Geburtsbeihilfen; Kinderhorte und –krippen, KESB Erwachsenenschutz (Berufsbeistandschaften). Umfasst nicht: – Mutterschaftsversicherung (542) – KESB Kinder- und Jugendschutz (544); – Behördenkosten KESB (140).
	55		Arbeitslosigkeit	Die Unterteilung in „551 Arbeitslosenversicherung“ und „552 Leistungen an Arbeitslose“ ist auf Anforderung der Sozialhilfestatistik erfolgt.
		551	Arbeitslosenversicherung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung gemäss Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetz, AVIG, SR 837.0); – Beiträge der öffentlichen Hand. Umfasst nicht: – Arbeitgebendenbeiträge (sind nach Aufgabenbereichen zugeordnet).
		552	Leistungen an Arbeitslose	– Individuelle Leistungen an Arbeitslose, die nicht in der Funktion 551 enthalten sind; u.a. Überbrückungsleistungen. Umfasst nicht: – Regionale Arbeitsvermittlungszentren.
		559	Arbeitslosigkeit, n.a.g.	– Verwaltung und Dienstleistungen im Bereich der Arbeitslosigkeit nicht anderweitig genannt; Regionale Arbeitsvermittlungszentren.
	56		Sozialer Wohnungsbau	
		560	Sozialer Wohnungsbau	– Verwaltung, Bau, Unterhalt und Betrieb von Sozialwohnungen; – Unterstützungen in Form von Leistungen wie z.B. Mietzinszuschüsse, Zahlungen, um die gegenwärtigen Wohnkosten für Eigenheimbesitzer zu erleichtern (d.h. Beiträge an Hypothekentilgungen und Zinszahlungen). Umfasst nicht: – Wohnbauförderung (790).
	57		Sozialhilfe und Asylwesen	
		571	Beihilfen	– Kantonale Beihilfen zu AHV/IV; – Gemeindezuschüsse zu den kantonalen Beihilfen. Umfasst nicht: – Ergänzungsleistungen IV gemäss Bundesgesetz vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG, SR 831.20) (522) – Ergänzungsleistungen AHV gemäss Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG, SR 831.10) (532).
		572	Wirtschaftliche Hilfe	– Unterstützung gemäss kantonaler Sozialhilfegesetzgebung.
		573	Asylwesen	– Dienstleistungen oder Unterstützung im Bereich des Asyl- und Flüchtlingswesens.
		579	Fürsorge, n.a.g.	– Aufgaben im Bereich Fürsorge, die keiner spezifischen Funktion zugeordnet werden können.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	58		F&E in soziale Sicherheit	
		580	F&E in soziale Sicherheit	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich soziale Sicherheit. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
	59		Soziale Wohlfahrt, n.a.g.	
		591	Erwerbsersatzordnung EO	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung gemäss Bundesgesetz vom 25. September 1952 über den Erwerbsersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft (Erwerbsersatzgesetz, EOG, SR 834.1); – Beiträge der öffentlichen Hand. Umfasst nicht: – Arbeitgebendenbeiträge (sind nach Aufgabenbereichen zugeordnet).
		592	Hilfsaktionen im Inland	– Leistungen mit Hilfscharakter, Patenschaft für bedrängte Gemeinden im Inland.
		593	Hilfsaktionen im Ausland	– Beiträge an gemeinnützige, im Ausland tätige Institutionen (Caritas, HEKS, IKRK, usw.).
6			**VERKEHR UND NACHRICHTENÜBERMITTLUNG**	
	61		Strassenverkehr	
		611	Nationalstrassen	– Verwaltung, Dienstleistungen, Betrieb, Bau, Unterhalt im Zusammenhang mit dem Nationalstrassennetz. Umfasst nicht: – Verkehrssicherheit (112); Strassenverkehrsamt (113).
		612	Hauptstrassen nach Bundesrecht	– Verwaltung, Dienstleistungen, Betrieb, Bau, Unterhalt im Zusammenhang mit dem Hauptstrassennetz gemäss Bundesgesetz vom 22. März 1985 über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer (MinVG, SR 725.116.2). Umfasst nicht: – Verkehrssicherheit (112); Strassenverkehrsamt (113).
		613	Kantonsstrassen, übrige	– Verwaltung, Dienstleistungen, Betrieb, Bau, Unterhalt im Zusammenhang mit den Kantonsstrassen, die nicht zur Funktion 612 gehören. Umfasst nicht: – Verkehrssicherheit (112); Strassenverkehrsamt (113).
		615	Gemeindestrassen	– Verwaltung, Dienstleistungen, Betrieb, Bau, Unterhalt. – Gemeindeeigene Parkplätze, Parkhäuser, Park and Ride, Parkuhren usw. inkl. Verkehrseinrichtungen; Strassenschmuck, Weihnachtsbeleuchtung, Rabatten usw.
		618	Privatstrassen	
		619	Strassen, n.a.g.	– Verwaltung, Dienstleistungen, Betrieb, Bau, Unterhalt im Zusammenhang mit Strassen, die keiner anderen Funktion zugewiesen weden können ~~sowie Parkplätzen, Park and Ride~~. – Stand- / Durchgangsplätze für Fahrende

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	62		Öffentlicher Verkehr	
		621	~~Bahninfrastruktur~~ Öffentliche Verkehrsinfrastruktur	– Infrastruktur für den öffentlichen Verkehr (Bau, Unterhalt, Beschaffungen). Umfasst nicht: – Betriebskosten und Betriebsbeiträge von öffentlichen Verkehrsunternehmen (622).
		622	Regional- und Agglomerationsverkehr	– Betriebsbeiträge des Bundes und der Kantone an die SBB und konzessionierte Transportunternehmen im Regionalverkehr. Umfasst nicht: – Infrastruktur (621)
		629	Öffentlicher Verkehr n.a.g	– Aufgaben und Beiträge im Bereich des öffentlichen Verkehrs (62), die keiner spezifischen Funktion zugeordnet werden können.
	63		Verkehr, übrige	
		631	Schifffahrt	– Verwaltung oder Unterstützung von Angelegenheiten betreffend Betrieb, Nutzung, Errichtung und Instandhaltung von Schifffahrtsnetzen.
		632	Luft- und Raumfahrt	– Aufsicht und Erlassung von Vorschriften, Verwaltung oder Unterstützung von Angelegenheiten betreffend Betrieb, Nutzung von Luftverkehrsnetzen und -einrichtungen.
		633	Sonstige Transportsysteme	– Verwaltung oder Unterstützung von Angelegenheiten betreffend Betrieb, Gebrauch, Errichtung und Instandhaltung anderen Beförderungssystemen (Seilbahnen, Kabelbahnen, Drahtseilbahnen, usw.)
		634	Verkehrsplanung allgemein	– Übrige Aufgaben, die nicht einer bestimmten Funktion im Bereich des Verkehrs zugeordnet werden können.
	64		Nachrichtenübermittlung	
		640	Nachrichtenübermittlung	– Verwaltung oder Unterstützung von Angelegenheiten betreffend Errichtung, Ausbau, Verbesserung, Betrieb und Instandhaltung von Nachrichtenübermittlungssystemen (postalische, telefonische, telegrafische, drahtlose Übermittlungssysteme und durch Satelliten); – Erlassung von Vorschriften für den Betrieb von Nachrichtenübermittlungssystemen (Erteilung von Konzessionen; Zuteilung von Frequenzen, Spezifikationen der zu versorgenden Märkte und der zu erhebenden Tarife, usw.). Umfasst nicht: – Radio- und Satellitennavigationssysteme für Schifffahrt (631); – Radio- und Satellitennavigationssysteme für Luftverkehr (632).
	68		F&E in Verkehr und Nachrichtenübermittlung	
		681	F&E in Verkehr	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Verkehr. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		682	F&E in Nachrichtenübermittlung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Nachrichtenübermittlung. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
7			**UMWELTSCHUTZ UND RAUMORDNUNG**	Dieser Aufgabenbereich lehnt sich an die Klassifikation der Umweltschutzaktivitäten und –ausgaben (CEPA 2000) an.
	71		Wasserversorgung	
		710	Wasserversorgung	– Verwaltung oder Unterstützung von Angelegenheiten der Wasserversorgung; – Aufsicht und Erlassung von Vorschriften von sämtlichen Aspekten der Trinkwasserversorgung, einschliesslich Wasserreinheit, Preis- und Mengenkontrollen; – Errichtung oder Betrieb von nicht-gewerblichen Wasserversorgungssystemen. Umfasst nicht: – Bewässerungssysteme der Landwirtschaft (81); – Sammlung und Behandlung von Abwasser (720).
	72		Abwasserbeseitigung	
		720	Abwasserbeseitigung	– Verwaltung, Aufsicht, Kontrolle, Bau, Unterhalt, Betrieb oder Unterstützung von Abwassersystemen und Abwasserbehandlungseinrichtungen.
	73		Abfallwirtschaft	
		730	Abfallwirtschaft	– Verwaltung, Aufsicht, Kontrolle, Betrieb oder Unterstützung von Systemen zur Sammlung, Behandlung und Beseitigung von Abfällen; – Unterstützung für Betrieb, Errichtung, Instandhaltung oder Ausbau von solchen Systemen. – Sammlung, Behandlung und Beseitigung von Nuklearabfällen.
	74		Verbauungen	
		741	Gewässerverbauungen	– Unterstützung für Betrieb, Errichtung, Instandhaltung oder Ausbau von Gewässerverbauungen.
		742	Schutzverbauungen, übrige	– Unterstützung für Betrieb, Errichtung, Instandhaltung oder Ausbau von Verbauungen zum Schutz von Lawinen, Steinschlag, Murgängen usw. – Aufforstungen zum Zwecke der Lawinenverbauungen.
	75		Arten- und Landschaftsschutz	
		750	Arten- und Landschaftsschutz	– Massnahmen und Aktivitäten, die auf den Schutz und die Wiederansiedlung von Tier- und Pflanzenarten, den Schutz und die Wiederherstellung von Ökosystemen und Lebensräumen sowie den Schutz und die Wiederherstellung von natürlichen und seminatürlichen Landschaften abzielen. – Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung von Naturparks und -reservaten Umfasst nicht: – Schutz und Wiederherstellung von Geschichtsdenkmälern (312); – Unkrautbekämpfung in der Landwirtschaft (81); – Schutz der Wälder vor Waldbränden, sofern dabei wirtschaftliche Überlegungen im Vordergrund stehen (820).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	76		Bekämpfung von Umweltverschmutzung	
		761	Luftreinhaltung und Klimaschutz	– Massnahmen und Aktivitäten zur Verringerung von Luftemissionen oder von Luftschadstoffkonzentrationen sowie Massnahmen und Aktivitäten zur Bekämpfung der Emissionen von Treibhausgasen und Gasen, die sich nachteilig auf die stratosphärische Ozonschicht auswirken.
		769	Übrige Bekämpfung von Umweltverschmutzung,	– Massnahmen und Aktivitäten zum Schutz und zur Sanierung von Boden und Grundwasser; – Massnahmen und Aktivitäten zum Lärm- und Erschütterungsschutz; – Massnahmen und Aktivitäten zum Strahlenschutz; – Angelegenheiten der Bekämpfung von Umweltverschmutzung, die nicht anderweitig zugeordnet werden können. Umfasst nicht: – Lärm- und Erschütterungsschutz der ausschliesslich dem Arbeitschutz (850).
	77		Übriger Umweltschutz	
		771	Friedhof und Bestattung	– Verwaltung, Aufsicht, Kontrolle oder Unterstützung im Bestattungswesen; – Verwaltung, Aufsicht, Kontrolle, Bau, Unterhalt, Betrieb von Friedhöfen.
		779	Umweltschutz n.a.g.	– Angelegenheiten des Umweltschutzes, die nicht anderweitig zugeordnet werden können.
	78		F&E in Umweltschutz und Raumordnung	
		781	F&E in Umweltschutz	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Umweltschutz. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
		782	F&E in Raumordnung	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Raumordnung. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
	79		Raumordnung	
		790	Raumordnung	– Verwaltung von Angelegenheiten der Raumplanung; Verwaltung von Bauordnungen, Flächennutzungsplänen und Bauvorschriften. – Wohnbauförderung Umfasst nicht: – Sozialer Wohnungsbau (560).
8			**VOLKSWIRTSCHAFT**	
	81		Landwirtschaft	
		811	Verwaltung, Vollzug und Kontrolle	– Verwaltung, Aufsicht und Erlassung von Vorschriften der Agrarwirtschaft.
		812	Strukturverbesserungen	– Massnahmen zur Verbesserung der Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse im ländlichen Raum, Unterstützung in Form von Investitionshilfen.
		813	Produktionsverbesserungen Vieh	– Verwaltung, Dienstleistungen oder Förderung im Bereich der Viehzuchtverbesserungen; – Aufsicht und Kontrolle im Bereich der Tierhaltung und Tierseuchenbekämpfung.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		814	Produktionsverbesserungen Pflanzen	– Verwaltung, Dienstleistungen oder Förderung im Bereich des Pflanzenbaus; – Aufsicht und Kontrolle im Bereich des Pflanzenbaus.
		815	Wirtschaftliche Massnahmen	– Betrieb oder Unterstützung von Programmen und Projekten zur Stabilisierung oder Verbesserung der Preise für Agrarprodukte und landwirtschaftlicher Einkommen; – Absatzförderung von Agrarprodukten.
		816	Direktzahlungen	– Unterstützung gemäss Verordnung vom 7. Dezember 1998 über die Direktzahlungen an die Landwirtschaft (Direktzahlungsverordnung, DZV, SR 910.13).
		817	Soziale Massnahmen	– Begleitmassnahmen zur sozialen Abfederung des Strukturwandels wie Betriebshilfedarlehen; Darlehen zur Umschuldung bestehender verzinslicher Schulden; Umschulungsbeihilfen in einen nichtlandwirtschaftlichen Beruf; Umfasst nicht: – Familienzulagen in der Landwirtschaft (541).
		818	Alpwirtschaft	– Betrieb, Bau und Unterhalt von Alpwirtschaft im Verwaltungsvermögen.
	82		Forstwirtschaft	
		820	Forstwirtschaft	– Verwaltung oder Unterstützung von Angelegenheiten und Dienstleistungen der Forstwirtschaft; – Aufsicht und Regulierung von Tätigkeiten der Forstwirtschaft; – Betrieb oder Unterstützung von Aufforstungsarbeiten, Seuchen- und Krankheitskontrollen, Bekämpfung von Waldbränden und Brandverhütung und Dienstleistungen der Waldflächenerweiterung. Umfasst nicht: – Aufforstungen zum Zwecke der Lawinenverbauungen (742).
	83		Jagd und Fischerei	
		830	Jagd und Fischerei	– Diese Klasse umfasst sowohl erwerbsmässige Fischerei und Jagd als auch Fischerei und Jagd als Sport. – Verwaltung von Angelegenheiten der Fischerei und Jagd; Schutz, Vermehrung und rationelle Nutzung von Fisch- und Wildbeständen; Aufsicht und Regulierung der Süsswasserfischerei, Fischfarmen, Jagd wildlebender Tiere und Vergabe von Angel- und Jagdlizenzen; – Betrieb von Fischzuchten oder Unterstützung von Erweiterungs-, Bestückungs- und Fischausleseaktivitäten, usw.; – Unterstützung erwerbsmässiger Fischerei- und Jagdaktivitäten, einschliesslich Errichtung und Betrieb von Fischzuchtanstalten. Umfasst nicht: – Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung von Naturparks und -reservaten (750).

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	84		Tourismus	
		840	Tourismus	– Verwaltung von Angelegenheiten des Fremdenverkehrs; Förderung und Entwicklung des Fremdenverkehrs; Zusammenarbeit mit der Verkehrs-, Beherbergungs- und Gaststättenwirtschaft und anderen Wirtschaftszweigen, die vom Vorhandensein des Fremdenverkehrs profitieren; – Betrieb von Fremdenverkehrsbüros im In- und Ausland, usw.; Organisation von Werbekampagnen, einschliesslich der Erstellung und Verbreitung von Werbebroschüren und ähnlichem.
	85		Industrie, Gewerbe, Handel	
		850	Industrie, Gewerbe, Handel	– Verwaltung, Betrieb, Regulierung oder Unterstützung von Angelegenheiten der Wirtschaft wie der gesamten Aus- und Einfuhr, Waren- und Kapitalmärkte, Festlegung von Einkommensstandards, allgemeine Massnahmen zur Förderung der Wirtschaft, allgemeine Erlassung von Vorschriften über Monopole und sonstige Beschränkungen des Handels und des Marktzuganges, usw; Formulierung und Durchführung allgemeiner Wirtschaftspolitik; – Betrieb oder Unterstützung von Einrichtungen, die mit Patenten, Warenzeichen und Urheberrechten beschäftigt sind; – Konsumenteninformation und -schutz; – Formulierung und Durchführung allgemeiner Beschäftigungspolitik; Überwachung und Regulierung der Arbeitsbedingungen und Arbeitnehmendenschutz; – Einkauf und Lagerung von Lebensmitteln, Ausrüstung und andern Versorgungsgütern für den Gebrauch in Notsituationen und Katastrophen in Friedenszeiten. Umfasst nicht: – Regionale Arbeitsvermittlungszentren (559); – Leistungen an Arbeitslose (552).
	86		Banken und Versicherungen	
		860	Banken und Versicherungen	– Finanzmarktaufsicht; – Bankenaufsicht; – Dotationskapital an Banken, Gewinnbeteiligungen von Banken.
	87		Brennstoffe und Energie	
		871	Elektrizität	– Verwaltung, Aufsicht und Regulierung, Unterstützung von Angelegenheiten betreffend Erzeugung, Verteilung und Vertrieb von Elektrizität; – Errichtung oder Betrieb von Elektrizitätsversorgungssystemen; – Unterstützung der Elektrizitätsversorgungsindustrie, wie auch von Ausgaben für die Errichtung von Dämmen und anderen Anlagen (z.B. Wind oder Sonne).
		872	Erdöl und Gas	– Verwaltung, Aufsicht oder Unterstützung von Angelegenheiten betreffend die Verarbeitung bzw. Erzeugung, Verteilung und Vertrieb von Erdöl und Gas.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		873	Nichtelektrische Energie	– Verwaltung oder Unterstützung von Angelegenheiten betreffend nichtelektrische Energie, welche hauptsächlich Produktion, Vertrieb und Verwertung von Wärme in Form von Dampf, heissem Wasser oder heisser Luft betrifft; – Errichtung oder Betrieb von Versorgungssysteme nichtelektrischer Energie; – Erdwärme; – nichtelektrische Energie, die von Wind- oder Sonnenwärme produziert wird.
		879	Energie, n.a.g	– Verwaltung oder Unterstützung von Angelegenheiten betreffend andere Brennstoffe (wie Alkohol, Holz und Holzabfälle, ausgepresstes Zuckerrohr und andere, kommerziell nicht verwertete Brennstoffe) sowie Angelegenheiten im Bereich von Energie, die keiner anderen Funktion zugewiesen werden können. Umfasst nicht: – Entsorgung von radioaktiven Abfällen (730); – Wind und Sonnenwärme (871) oder (873); – Geothermische Energie (873).
	88		F&E in Volkswirtschaft	
		881	F&E in Landwirtschaft	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Landwirtschaft. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
		882	F&E in Forstwirtschaft, Jagd und Fischerei	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Forstwirtschaft, Jagd und Fischerei. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
		883	F&E in Brennstoffe und Energie	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Brennstoffe und Energie. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
		884	F&E in Übrige Volkswirtschaft	– Verwaltung, Betrieb oder Unterstützung angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung im Bereich Übrige Volkswirtschaft. Umfasst nicht: – Grundlagenforschung (281).
	89		Sonstige gewerbliche Betriebe	–
		890	Sonstige gewerbliche Betriebe	– Angelegenheiten der Volkswirtschaft, die nicht anderweitig zugeordnet werden können.
9			**FINANZEN UND STEUERN**	
	91		Steuern	
		910	Steuern	– Die Aufteilung der Steuerarten erfolgt nach dem Kontenplan HRM2. Umfasst nicht: – Finanz- und Steuerverwaltung (021). – Steuerbussen (021).
	92		Steuerabkommen	
		920	Steuerabkommen	– Staatsvertragliche Steuerrückerstattungen an öffentliche Gemeinwesen anderer Staaten.

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
	93		Finanz- und Lastenausgleich	
		930	Finanz- und Lastenausgleich	– Ausgleich der finanziellen Leistungsfähigkeit; – Die Aufteilung auf die verschiedenen Arten des Finanz- und Lastenausgleiches erfolgt nach dem Kontenplan HRM2.
	94		Ertragsanteile an Bundeseinnahmen	
		940	Ertragsanteile an Bundeseinnahmen ohne Zweckbindung	– Nur für nicht zweckgebundene Ertragsanteile verwenden; für zweckgebunden Ertragsanteile ist die entsprechende Funktion zu wählen; – Die Aufteilung der nicht zweckgebundenen Ertragsanteile an Bundeseinnahmen erfolgt nach dem Kontenplan HRM2. – Es handelt sich um nicht zweckgebundene Ertragsanteile an Bundeseinnahmen, die weder dem Finanz- und Lastenausgleich (Funktion 930) noch einem anderen Aufgabengebiet (Funktion) zugeordnet werden können und die dem öffentlichen Gemeinwesen zur freien Verfügung stehen.
	95		Ertragsanteile, übrige,	
		950	Ertragsanteile, übrige, ohne Zweckbindung	– Nur für nicht zweckgebundene Ertragsanteile verwenden; für zweckgebunden Ertragsanteile ist die entsprechende Funktion zu wählen; – Die Aufteilung der nicht zweckgebundenen Ertragsanteile an Bundeseinnahmen erfolgt nach dem Kontenplan HRM2. – Es handelt sich um nicht zweckgebundene übrige Ertragsanteile, die weder dem Finanz- und Lastenausgleich (Funktion 930) noch einem anderen Aufgabengebiet (Funktion) zugeordnet werden können und die dem öffentlichen Gemeinwesen zur freien Verfügung stehen.
	96		Vermögens- und Schuldenverwaltung	
		961	Zinsen	– Aktiv- und Passivzinsen. Umfasst nicht: – Verwaltungskosten der Staatsschuldenpolitik (021); – Mietzinsen auf Liegenschaften.
		962	Emissionskosten	– Kommissionen, Abgaben und Spesen auf Wertpapieren.
		963	Liegenschaften des Finanzvermögens	– Liegenschaften als Kapitalanlagen, die veräusserbar sind und nicht der Verwaltungstätigkeit dienen.
		969	Finanzvermögen, n.a.g.	– Finanzvermögen, die keiner bestimmten Funktion zugeordnet werden können; – Negativzinsen – Kursgewinne und –verluste auf Fremdwährungen; – Bank- und Postkontogebühren (Spesen, Kommissionen), Gebühren für den gesamten elektronischen Zahlungsverkehr.
	97		Rückverteilungen	
		971	Rückverteilungen aus CO2-Abgabe	
	99		Nicht aufgeteilte Posten	
		990	Nicht aufgeteilte Posten	– Nicht zuteilbare buchmässige Posten

Funktion: Stufe S1	S2	S3	Bezeichnung	Kontierung
		995	Neutrale Aufwendungen und Erträge	
		999	Abschluss	

Anhang C
Finanzkennzahlen: Definitionen und Berechnung

Die Tabellen in diesem Anhang beschreiben die Details der Berechnung der acht Kennzahlen, welche von der Fachempfehlung 18 vorgesehen werden. Die Tabellen von Teil 1 zeigen die Formeln zur Berechnung der Kennzahlen der 1. Priorität und diejenigen von Teil 2 die Formeln zur Berechnung der Kennzahlen der 2. Priorität. Teil 3 enthält die genaue Definition der Basiszahlen, welche zur Berechnung der Kennzahlen benötigt werden.

Teil 1 Kennzahlen 1. Priorität (alphabetische Reihenfolge)

Tabelle C.1 Nettoverschuldungsquotient

Nettoverschuldungsquotient	
Berechnung	Nettoschulden I 40 Fiskalertrag
Basiszahl	Nettoschulden I, vgl. Tab. C.20
Bemerkungen	Als Bezugsgrösse wären auch nur die direkten Steuern der natürlichen Personen (400) und die direkten Steuern der juristischen Personen (401) denkbar. Aussergewöhnliche einmalige Steuererträge (Erbschafts- und Liegenschaftensteuern u.a.) können die Aussagekraft der Kennzahl beeinträchtigen.
Einheiten	Prozent
Richtwerte	< 100% gut 100% – 150% genügend > 150% schlecht
Adressat	Öffentlichkeit und Politik; Kapitalgeber; Finanzstatistik
Aussage	Diese Kennzahl gibt an, welcher Anteil der Fiskalerträge, bzw. wieviel Jahrestranchen erforderlich wären, um die Nettoschulden abzutragen.

Tabelle C.2 Selbstfinanzierungsgrad

Selbstfinanzierungsgrad	
Berechnung	$\frac{\text{Selbstfinanzierung x 100}}{\text{Nettoinvestitionen}}$
Basiszahlen	Selbstfinanzierung, vgl. Tab. C.23 Nettoinvestitionen, vgl. Tab. C.19
Bemerkungen	Je kleiner das öffentliche Gemeinwesen ist, desto grössere Schwankungen müssen bei dieser Kennzahl hingenommen werden.
Einheiten	Prozent
Richtwerte	Mittelfristig sollte der Selbstfinanzierungsgrad im Durchschnitt gegen 100% sein, wobei auch der Stand der aktuellen Verschuldung eine Rolle spielt. Je nach Konjunkturlage sollte der Selbstfinanzierungsgrad betragen: Hochkonjunktur > 100% Normalfall 80% – 100% Abschwung 50% – 80%
Adressat	Öffentlichkeit und Politik; Kapitalgeber
Aussage	Diese Kennzahl gibt an, welchen Anteil ihrer Nettoinvestitionen eine öffentliche Körperschaft aus eigenen Mitteln finanzieren kann.

Tabelle C.3 Zinsbelastungsanteil

Zinsbelastungsanteil	
Berechnung	$\frac{\text{Nettozinsaufwand x 100}}{\text{Laufender Ertrag}}$
Basiszahlen	Nettozinsaufwand, vgl. Tab. C.22 Laufender Ertrag, vgl. Tab. C.18
Bemerkungen	–
Einheiten	Prozent
Richtwerte	0% – 4% gut 4% – 9% genügend > 9% schlecht
Adressat	Öffentlichkeit und Politik, Kapitalgeber
Aussage	Die Kennzahl sagt aus, welcher Anteil des „verfügbaren Einkommens“ durch den Zinsaufwand gebunden ist. Je tiefer der Wert, desto grösser der Handlungsspielraum.

Teil 2 Kennzahlen 2. Priorität (alphabetische Reihenfolge)

Tabelle C.4 Bruttoverschuldungsanteil

Bruttoverschuldungsanteil	
Berechnung	Bruttoschulden x 100 Laufender Ertrag
Basiszahlen	Bruttoschulden, vgl. Tab. C.10 Laufender Ertrag, vgl. Tab. C.18
Bemerkungen	–
Einheiten	Prozent
Richtwerte	< 50% sehr gut 50% – 100% gut 100% – 150% mittel 150% – 200% schlecht > 200% kritisch
Adressat	Öffentlichkeit und Politik, Kapitalgeber
Aussage	Grösse zur Beurteilung der Verschuldungsituation bzw. der Frage, ob die Verschuldung in einem angemessenen Verhältnis zu den erwirtschafteten Erträgen steht.

Tabelle C.5 Investitionsanteil

Investitionsanteil	
Berechnung	Bruttoinvestitionen x 100 Gesamtausgaben
Basiszahlen	Bruttoinvestitionen, vgl. Tab. 18.9 Gesamtausgaben, vgl. Tab.18.11
Bemerkungen	–
Einheiten	Prozent
Richtwerte	< 10% schwache Investitionstätigkeit, 10% – 20% mittlere Investitionstätigkeit, 20% – 30% starke Investitionstätigkeit, > 30% sehr starke Investitionstätigkeit
Adressat	Öffentlichkeit und Politik; Kapitalgeber
Aussage	Zeigt die Aktivität im Bereich der Investitionen

Tabelle C.6 Kapitaldienstanteil

Kapitaldienstanteil	
Berechnung	Kapitaldienst x 100 Laufender Ertrag
Basiszahlen	Kapitaldienst, vgl. Tab. C.14 Laufender Ertrag, vgl. Tab. C.18
Bemerkungen	–
Einheiten	Prozent
Richtwerte	< 5% geringe Belastung, 5% – 15% tragbare Belastung, > 15% hohe Belastung.
Adressat	Öffentlichkeit und Politik, Kapitalgeber; Finanzstatistik
Aussage	Mass für die Belastung des Haushaltes durch Kapitalkosten. Die Kennzahl gibt Auskunft darüber, wie stark der Laufende Ertrag durch den Zinsendienst und die Abschreibungen (=Kapitaldienst) belastet ist. Ein hoher Anteil weist auf einen enger werdenden finanziellen Spielraum hin.

Tabelle C.7 Nettoschulden I oder II in Franken pro Einwohner

Nettoschuld I oder II in Franken pro Einwohner	
Berechnung	**I.** Nettoschulden I / Ständige Wohnbevölkerung Oder **II.** Nettoschulden II / Ständige Wohnbevölkerung
Basiszahlen	Nettoschulden I, vgl. Tab. C.20 Nettoschulden II, vgl. Tab. C.21 Ständige Wohnbevölkerung, vgl. Tab. C.24
Einheiten	Franken pro Einwohner
Richtwerte[1]	< 0 CHF Nettovermögen 0 – 1‘000 CHF geringe Verschuldung 1‘001 – 2‘500 CHF mittlere Verschuldung 2‘501 – 5‘000 CHF hohe Verschuldung > 5'000 CHF sehr hohe Verschuldung
Adressat	Öffentlichkeit und Politik; Kapitalgeber; Finanzstatistik
Aussagekraft	Diese Kennzahl hat nur beschränkte Aussagekraft, da es eher auf die Finanzkraft der Einwohner und nicht auf ihre Anzahl ankommt.

[1] Diese Richtwerte gelten für die Nettoschulden I pro Einwohner. Sie gelten sowohl für Kantone wie auch Gemeinden, aber nur dann, wenn die Aufgaben zwischen Kanton und Gemeinden ungefähr im Verhältnis 50% / 50% aufgeteilt sind. Ist die Aufgabenverteilung zwischen Kanton und Gemeinden anders, verschieben sich die Richtwerte entsprechend.

Tabelle C.8 Selbstfinanzierungsanteil

Selbstfinanzierungsanteil	
Berechnung	$\frac{\text{Selbstfinanzierung x 100}}{\text{Laufender Ertrag}}$
Basiszahlen	Selbstfinanzierung, vgl. Tab. C.23 Laufender Ertrag, vgl. Tab. C.18
Bemerkungen	–
Einheiten	Prozent
Richtwerte	> 20% gut 10% – 20% mittel < 10% schlecht
Adressat	Öffentlichkeit und Politik; Kapitalgeber
Aussage	Diese Kennzahl gibt an, welchen Anteil ihres Ertrages die öffentliche Körperschaft zur Finanzierung ihrer Investitionen aufwenden kann.

Teil 3 Basiszahlen (alphabetische Reihenfolge)

Tabelle C.9 Bruttoinvestitionen

Bruttoinvestitionen	
Berechnung	50 Sachanlagen + 51 Investitionsausgaben auf Rechnung Dritter + 52 Immaterielle Anlagen + 54 Darlehen + 55 Beteiligungen und Grundkapitalien + 56 Eigene Investitionsbeiträge + 58 Ausserordentliche Investitionsausgaben
Dazugehörige Kennzahl	Investitionsanteil, vgl. Tab. C.5
Dazugehörige Basiszahl	Nettoinvestitionen, vgl. Tab. C.19
Bemerkungen	Die durchlaufenden Investitionsbeiträge (57) werden nicht in die Basiszahl der Bruttoinvestitionen aufgenommen, da sie die Investitionsrechnung nur durchlaufen. Sie tragen dazu bei, die Investitionsrechnung „künstlich“ zu erhöhen und würden dem Vergleich zwischen öffentlichen Gemeinwesen schaden, falls sie nicht weggelassen würden. Die ausserordentlichen Investitionsausgaben (58) werden einbezogen, damit die Kennzahlen die Gesamtsicht wiedergeben. Diese Investitionen werden ausserdem in den Folgejahren planmässig abgeschrieben. Sie in die Berechnung der Investitionen einzubeziehen garantiert folglich den inhaltlichen Zusammenhang der Kennzahl des Selbstfinanzierungsgrades.

Tabelle C.10 Bruttoschulden

Bruttoschulden	
Berechnung	200 Laufende Verbindlichkeiten + 201 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten – 2016 Kurzfristige derivative Finanzinstrumente + 206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten – 2066 Langfristige derivative Finanzinstrumente – 2068 passivierte Investitionsbeiträge
Dazugehörige Kennzahl	Bruttoverschuldungsanteil, vgl. Tab. C.4
Bemerkungen	Die Bewertung der berücksichtigten Verbindlichkeiten für die Bruttoschulden erfolgt zum Nominalwert. Im Vergleich zu dieser Definition der Bruttoschulden ist das Konzept der Maastricht-Schuld der Europäischen Union enger definiert und umfasst einige Positionen weniger. Es handelt sich insbesondere um Anzahlungen und Handelskredite, welche in der internationalen Finanzstatistik den „übrigen Verbindlichkeiten“ zugeordnet werden, die nicht Bestandteil der Maastrichtschuld sind. Es ist zu beachten, dass, laut dieser Definition, die derivativen Finanzinstrumente nicht zu den Bruttoschulden gehören. Ausserdem muss ein öffentliches Gemeinwesen, welches die Investitionsbeiträge auf eigene Rechnung nach der Bruttomethode verbucht (Option 2 der Fachempfehlung 10), die passivierten Investitionsbeiträge von den langfristigen Finanzverbindlichkeiten in Abzug bringen. Ansonsten kann seine Bruttoschuld nicht mit derjenigen von öffentlichen Gemeinwesen, welche die Nettoverbuchung (Option 1) anwenden, verglichen werden.

Tabelle C.11 Gesamtausgaben

Gesamtausgaben	
Berechnung	Laufende Ausgaben + Bruttoinvestitionen
Dazugehörige Kennzahl	Investitionsanteil, vgl. Tab. C.5
Dazugehörige Basiszahlen	Laufende Ausgaben, vgl. Tab. C.15 Bruttoinvestitionen, vgl. Tab. C.9
Bemerkungen	-

Tabelle C.12 Gesamteinnahmen

Gesamteinnahmen	
Berechnung	Laufende Einnahmen + Investitionseinnahmen
Dazugehörige Basiszahlen	Laufende Einnahmen, vgl. Tab. C.17 Investitionseinnahmen, vgl. Tab. C.13
Bemerkungen	-

Tabelle C.13 Investitionseinnahmen

Investitionseinnahmen		
Berechnung	60	Uebertragung Sachanlagen in das Finanzvermögen
	+ 61	Rückerstattungen
	+ 62	Abgang immaterielle Anlagen
	+ 63	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung
	+ 64	Rückzahlung von Darlehen
	+ 65	Uebertragung von Beteiligungen
	+ 66	Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge
	+ 68	Ausserordentliche Investitionseinnahmen
Dazugehörige Kennzahl	-	
Dazugehörige Basiszahl	Nettoinvestitionen, vgl. Tab. C.19	
Bemerkungen	Investitionseinnahmen sind die Einnahmen für Investitionen oder Desinvestitionen. Die durchlaufenden Investitionsbeiträge (67) werden nicht in diese Basiszahl aufgenommen, da sie die Investitionsrechnung nur durchlaufen. Sie tragen dazu bei, die Investitionsrechnung „künstlich“ zu erhöhen und würden dem Vergleich zwischen öffentlichen Gemeinwesen schaden, falls sie nicht weggelassen würden. Die ausserordentlichen Investitionseinnahmen (68) werden einbezogen, damit eine Gesamtsicht wiedergegeben wird.	

Tabelle C.14 Kapitaldienst

Kapitaldienst	
Berechnung	340 Zinsaufwand – 440 Zinsertrag + 33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen + 364 Wertberichtigungen Darlehen VV + 365 Wertberichtigungen Beteiligungen VV + 366 Abschreibungen Investitionsbeiträge – 466 Auflösung passivierte Investitionsbeiträge.
Dazugehörige Kennzahl	Kapitaldienstanteil, vgl. Tab. C.6
Bemerkungen	Die zusätzlichen Abschreibungen (383) und (387) sowie die zusätzliche Auflösung passivierter Investitionsbeiträge (487) werden nicht eingerechnet.

Tabelle C.15 Laufende Ausgaben

Laufende Ausgaben	
Berechnung	30 Personalaufwand + 31 Sach- und übriger Betriebsaufwand – 3180 Wertberichtigungen auf Forderungen + 34 Finanzaufwand – 344 Wertberichtigungen Anlagen FV + 36 Transferaufwand – 364 Wertberichtigungen Darlehen VV – 365 Wertberichtigungen Beteiligungen VV – 366 Abschreibungen Investitionsbeiträge + 380 Ausserordentlicher Personalaufwand + 381 Ausserordentlicher Sach- und Betriebsaufwand + 3840 Ausserordentlicher Finanzaufwand (liquiditätswirksam) + 386 Ausserordentlicher Transferaufwand
Dazugehörige Basiszahl	Gesamtausgaben, vgl. Tab. C.11
Bemerkungen	Die Bezeichnung „laufende“ bezieht sich auf Elemente, die während eines einzigen Jahres nützlich sind, im Gegensatz zu den Investitionen, die während mehrerer Jahre nützlich sind. Der Ausdruck „Ausgaben“ bezieht sich auf Elemente, die einen Geldfluss generieren (mit Ausnahme der Abrenzung zwischen den Rechnungsjahren). Er schliesst geldflussunwirksame Operationen, welche aber im Aufwand enthalten sind, aus. Folglich werden die Abschreibungen des Verwaltungsvermögens (33), die Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen (35), die ausserordentlichen Wertberichtigungen (3841) und die internen Verrechnungen (39) nicht in die Basiszahl der Laufenden Ausgaben aufgenommen. Dasselbe geschieht mit den finanzpolitischen Operationen: zusätzliche Abschreibungen (383, 387) und Einlagen in das Eigenkapital (389). Die durchlaufenden Beiträge (37) werden, obwohl sie Ausgaben darstellen, nicht in die Basiszahl der Laufenden Ausgaben aufgenommen, da sie die Rechnung nur durchlaufen. Sie tragen dazu bei, Budget oder Rechnung „künstlich“ zu erhöhen und würden dem Vergleich zwischen öffentlichen Gemeinwesen schaden, falls sie nicht weggelassen würden. Der ausserordentlichen Aufwände (380, 381, 3840 und 386) werden in die Basiszahl aufgenommen, da sie Ausgaben darstellen und dazu beitragen, die Gesamtsicht wiederzugeben. Für den Bund muss zusätzlich der Rüstungsaufwand (32) angefügt werden

Tabelle C.16 Laufender Aufwand

Laufender Aufwand		
Berechnung	30	Personalaufwand
	+ 31	Sach- und übriger Betriebsaufwand
	+ 33	Abschreibungen VV
	+ 34	Finanzaufwand
	+ 35	Einlagen in Spezialfinanzierungen und Fonds
	– 351	Einlagen in Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals
	+ 36	Transferaufwand
	+ 380	Ausserordentlicher Personalaufwand
	+ 381	Ausserordentlicher Sach- und Betriebsaufwand
	+ 384	Ausserordentlicher Finanzaufwand
	+ 386	Ausserordentlicher Transferaufwand
Dazugehörige Kennzahl	-	
Bemerkungen	Die Bezeichnung „laufender“ bezieht sich auf Elemente, die während eines einzigen Jahres nützlich sind, Der Ausdruck „Aufwand“ bezieht sich auf alle Elemente, die einen Substanzverlust für das betroffene öffentliche Gemeinwesen verursachen, egal, ob sie geldflusswirksam (Ausgaben) oder –unwirksam sind. Die Einlagen in Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals (351) werden von der Basiszahl des laufenden Aufwands ausgeschlossen, da dieser Aufwand kein Substanzverlust für das betroffene öffentliche Gemeinwesen darstellt. Die durchlaufenden Beiträge (37) und die internen Verrechnungen (39) werden, obwohl sie Aufwände sind, nicht in die Basiszahl des Laufenden Aufwands aufgenommen, da sie die Rechnung nur durchlaufen. Sie tragen dazu bei, Budget oder Rechnung „künstlich“ zu erhöhen und würden dem Vergleich zwischen öffentlichen Gemeinwesen schaden, falls sie nicht weggelassen würden. Der ausserordentliche Aufwand wird in die Basiszahl aufgenommen, damit die Gesamtsicht wiedergegeben wird. Es ist jedoch wesentlich, Elemente auszuschliessen, die sich vorwiegend aus finanzpolitischen Überlegungen ergeben [zusätzliche Abschreibungen (383, 387) oder Einlagen in das Eigenkapital 389)]. Diese Elemente sind punktuell und würden dem Vergleich schaden. Für den Bund muss zusätzlich der Rüstungsaufwand (32) angefügt werden	

Tabelle C.17 Laufende Einnahmen

Laufende Einnahmen		
Berechnung	40	Fiskalertrag
	+ 41	Regalien und Konzessionen
	+ 42	Entgelte
	+ 430	Verschiedene Erträge
	+ 439	Uebrige Erträge (liquiditätswirksamer)
	– 4391	Aufwertungen VV
	+ 44	Finanzertrag
	– 444	Wertberichtigungen Anlagen FV
	+ 46	Transferertrag
	– 466	Auflösung passivierte Investitionsbeiträge
	+ 481	Ausserordentliche Erträge aus Konzessionen und Regalien
	+ 482	Ausserordentliche Entgelte
	+ 483	Ausserordentliche verschiedene Erträge
	+ 484	Ausserordentliche Finanzerträge
	+ 486	Ausserordentliche Transfererträge
Dazugehörige Kennzahl	-	
Dazugehörige Basiszahl	Gesamteinnahmen, vgl. Tab. C.12	
Bemerkungen	Die Bezeichnung „laufende“ bezieht sich auf Elemente, die während eines einzigen Jahres nützlich sind, im Gegensatz zu den Investitionen, die während mehrerer Jahre nützlich sind. Der Ausdruck „Einnahmen“ bezieht sich auf Elemente, die einen Geldfluss generieren (mit Ausnahme der Abrenzung zwischen den Rechnungsjahren). Er schliesst geldflussunwirksame Operationen, welche aber im Ertrag enthalten sind, aus. Folglich sind in den Laufenden Einnahmen nicht enthalten: die Aufwertungen des Verwaltungsvermögens (4391), die Wertberichtigungen der Anlagen des Finanzvermögens (444), die Auflösung passivierter Investitionsbeiträge (466), die Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Fonds (45), die zusätzliche Auflösung passivierter Investitionsbeiträge (487) und schlussendlich die Entnahmen aus dem Eigenkapital (489) und die internen Verrechnungen (49), da sie keinen Finanzfluss darstellen. Die ausserordentlichen Erträge (48) werden in die Basiszahl aufgenommen, damit die Gesamtsicht wiedergegeben wird.	

Tabelle C.18 Laufender Ertrag

Laufender Ertrag	
Berechnung	40 Fiskalertrag + 41 Regalien und Konzessionen + 42 Entgelte + 43 Verschiedene Erträge + 44 Finanzertrag + 45 Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Fonds – 451 Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals + 46 Transferertrag + 48 Ausserordentlicher Ertrag – 487 Zusätzliche Auflösung passivierter Investitionsbeiträge – 489 Entnahmen aus dem Eigenkapital + 4895 Entnahmen aus Aufwertungsreserve
Dazugehörige Kennzahlen	Zinsbelastungsanteil, vgl. Tab. C.3 Bruttoverschuldungsanteil, vgl. Tab. C.4 Kapitaldienstanteil, vgl. Tab. C.6 Selbstfinanzierungsanteil, vgl. Tab. C.8
Bemerkungen	Die Bezeichnung „laufender“ bezieht sich auf Elemente, die während eines einzigen Jahres nützlich sind. Der Ausdruck „Ertrag“ bezieht sich auf alle Elemente, die einen Substanzgewinn für das betroffene öffentliche Gemeinwesen verursachen, egal, ob sie geldflusswirksam (Einnahmen) oder –unwirksam sind. Die Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Fonds des Eigenkapitals (451) werden von der Basiszahl des laufenden Ertrags ausgeschlossen, da dieser Ertrag keinen Substanzgewinn für das betroffene öffentliche Gemeinwesen darstellt. Die durchlaufenden Beiträge (47) und die internen Verrechnungen (49) werden nicht in die Basiszahl des Laufenden Ertrags aufgenommen, da diese Erträge die Rechnung des öffentlichen Gemeinwesens nur durchlaufen. Sie tragen dazu bei, Budget oder Rechnung „künstlich“ zu erhöhen und würden dem Vergleich zwischen öffentlichen Gemeinwesen schaden, falls sie nicht weggelassen würden. Die ausserordentlichen Erträge werden aber einbezogen, damit die Gesamtsicht wiedergegeben wird. Es ist jedoch wesentlich, Elemente auszuschliessen, die sich vorwiegend aus finanzpolitischen Überlegungen ergeben, da diese punktuell sind und dem Vergleich schaden würden. Es handelt sich um die zusätzliche Auflösung passivierter Investitionsbeiträge (487), falls die dazugehörigen Investitionen, nach Bruttoprinzip verbucht, zusätzlich abgeschrieben werden. Es handelt sich ebenfalls um Entnahmen aus dem Eigenkapital (489), ausser den Entnahmen aus der Aufwertungsreserve (4895). Diese sind in der Tat das Gegenstück zu den zusätzlichen planmässigen Abschreibungen, die das öffentliche Gemeinwesen infolge der Aufwertung zu tragen hat. Diese Abschreibungen sind im laufenden Aufwand inbegriffen.

Tabelle C.19 Nettoinvestitionen

Nettoinvestitionen	
Berechnung	Bruttoinvestitionen – Investitionseinnahmen
Dazugehörige Kennzahl	Selbsfinanzierungsgrad, vgl. Tab. C.2
Dazugehörige Basiszahlen	Bruttoinvestitionen, vgl. Tab. C.9 Investitionseinnahmen, vgl. Tab. C.13
Bermerkungen	Diese Basiszahl entspricht dem Saldo der Investitionsrechnung

Tabelle C.20 Nettoschulden I

Nettoschulden I	
Berechnung	20 Fremdkapital – 2068 passivierte Investitionsbeiträge – 10 Finanzvermögen
Dazugehörige Kennzahl	Nettoverschuldungsquotient, vgl. Tab. C.1
Bemerkungen	Diese Berechnung ist identisch mit der Formel 14 Verwaltungsvermögen – 2068 passivierte Investitionsbeiträge – 29 Eigenkapitel Bei dieser Berechnungsart sind die Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens in den Nettoschulden enthalten. Ausserdem sind im Fremdkapital bzw. im Finanzvermögen auch die Verpflichtungen gegenüber Spezialfinanzierungen (Eigenkapital der Spezialfinanzierungen) bzw. Guthaben (Verlustvortrag in Spezialfinanzierungen) enthalten.

Tabelle C.21 Nettoschulden II

Nettoschulden II	
Berechnung	14 Verwaltungsvermögen – 144 Darlehen – 145 Beteiligungen, Grundkapitalien – 2068 passivierte Investitionsbeiträge – 29 Eigenkapital Diese Berechnung gilt unter der Prämisse, dass die Gruppen 144 und 145 grundsätzlich nicht abgeschrieben werden, sondern darauf allenfalls nur Wertberichtigungen erfolgen.
Dazugehörige Kennzahl	Nettoschulden in Franken pro Einwohner, vgl. Tab. C.7
Bemerkungen	Diese Berechnung ist identisch mit der Formel 20 Fremdkapital – 2068 passivierte Investitionsbeiträge – 10 Finanzvermögen – 144 Darlehen – 145 Beteiligungen, Grundkapitalien Unter dem Risikoaspekt ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den „Nettoschulden II“ um eine „weiche“ Schuldendefinition handelt: Zwar sind die Darlehen und Beteiligungen nicht abzuschreiben, dennoch stellen diese für die öffentlichen Gemeinwesen ein gewisses Risiko dar. Ausserdem sind im Fremdkapital bzw. im Finanzvermögen auch die Verpflichtungen gegenüber Spezialfinanzierungen (Eigenkapital der Spezialfinanzierungen) bzw. Guthaben (Verlustvortrag in Spezialfinanzierungen) enthalten.

Tabelle C.22 Nettozinsaufwand

Nettozinsaufwand	
Berechnung	340 Zinsaufwand – 440 Zinsertrag
Dazugehörige Kennzahl	Zinsbelastungsanteil, vgl. Tab. C.3
Bemerkungen	–

Tabelle C.23 Selbstfinanzierung

Selbstfinanzierung	
Berechnung	Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung + 33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen + 35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen – 45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen + 364 Wertberichtigungen Darlehen VV + 365 Wertberichtigungen Beteiligungen VV + 366 Abschreibungen Investitionsbeiträge – 466 Auflösung passivierte Investitionsbeiträge + 383 Zusätzliche Abschreibungen + 387 Zusätzliche Abschreibungen Darlehen/Beteiligungen/Invest.beiträge – 487 Zusätzliche Auflösung passivierte Investitionsbeiträge + 389 Einlagen in das Eigenkapital – 489 Entnahmen aus dem Eigenkapital – 4391 Aufwertungen VV
Dazugehörige Kennzahlen	Selbstfinanzierungsgrad, vgl. Tab. C.2 Selbstfinanzierungsanteil, vgl. Tab. C.8
Bemerkungen	Die Bildung bzw. Auflösung von Rückstellungen wird nicht berücksichtigt, da diese sehr wahrscheinlich in Zukunft einen Mittelabfluss darstellen, welcher direkt aus der Bilanzposition abfliesst und daher nicht in den Mittelabfluss der Erfolgsrechnung eingerechnet wird.

Tabelle C.24 Ständige Wohnbevölkerung

Ständige Wohnbevölkerung	
Definition	Zum Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses ist die Statistik der ständigen Wohnbevölkerung Ende Geschäftsjahr beim Bundesamt für Statistik verfügbar*. Bei der Budgetierung oder bei der Planung ist diese Zahl aber noch nicht verfügbar. Das öffentliche Gemeinwesen muss folglich die ständige Wohnbevölkerung schätzen. Sobald aber die Daten vorhanden sind, muss die Basiszahl aktualisiert werden.
* Quelle	http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/01/02/blank/data/01.html
Dazugehörige Kennzahl	Nettoschulden I und II in Franken pro Einwohner, vgl. Tab. C.7
Bermerkungen	-

Anhang D
Auslegungen zu den Fachempfehlungen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) ist das beauftragte Organ für die Förderung der Harmonisierung, der Vergleichbarkeit und der Transparenz der Rechnungslegung der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz.

Die Aufgabe des Rechnungslegungsgremiums ist es, falls notwendig, Anpassungen der Fachempfehlungen vorzunehmen. Es hat ebenfalls die Aufgabe, Auslegungen zu den Fachempfehlungen zu erarbeiten.

In diesem Anhang befinden sich alle Auslegungen, die vom Rechnungslegungsgremium eingebracht wurden. Die Auslegungen sind nach der Fachempfehlung, zu der sie gehören, gegliedert.

Betroffene Fachempfehlung		Thema der Auslegung	Version	Seite
01	Elemente des Rechnungsmodells	**Rechnungslegung der Beziehungen zwischen den Gemeinden und ihren Zweckverbänden**	16.02.2017	Anhang D | 01A
02	Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung	**Änderungen von Schätzungen und Korrrekturen von Fehlern**	14.12.2017	Anhang D | 02A
03	Kontenrahmen und funktionale Gliederung	**Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen**	03.12.2009	Anhang D | 03A
03	Kontenrahmen und funktionale Gliederung	**Bedingt rückzahlbare Darlehen**	23.05.2011	Anhang D | 03B
03	Kontenrahmen und funktionale Gliederung	**Interne Verrechnungen**	08.03.2022	Anhang D | 03C
03	Kontenrahmen und funktionale Gliederung	**Sachaufwand, Entschädigungen und Beiträge**	01.01.2025	Anhang D | 03D
04	Erfolgsrechnung	**Kriterien für ausserordentliche Buchungen**	03.06.2014	Anhang D | 04A
06 21	Wertberichtungen von Aktiven Finanzinstrumente	**Wertberichtigungen von Aktiven des Finanzvermögens**	09.03.2021	Anhang D | 06A
06 04	Wertberichtung von Aktiven Erfolgsrechnung	**Abschreibungen**	15.12.2022	Anhang D | 06B
08	Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen	**Vorfinanzierungen**	07.04.2011	Anhang D | 08A
08	Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen	**Spezialfinanzierungen**	15.12.2011	Anhang D | 08B
09	Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	**Pensionskassenverpflichtungen**	09.03.2021	Anhang D | 09A
09	Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	**Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten**	26.02.2016	Anhang D | 09B
10	Investitionsrechnung	**Abschluss der Investitionsrechnung**	09.09.2019	Anhang D | 10A
11	Bilanz	**Verkauf und Übertragung von Vermögenswerten**	17.12.2019	Anhang D | 11A

13	Konsolierte Betrachtungsweise	**Konsolidierte Betrachtungsweise**	10.06.2020	Anhang D | 13A
17	Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente	**Finanzpolitische Steuerung**	18.06.2015	Anhang D | 17A
19	Vorgehen beim Übergang zum HRM2	**Neubewertungsreserve Finanzvermögen**	24.06.2010	Anhang D | 19A
19	Vorgehen beim Übergang zum HRM2	**Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen**	07.03.2023	Anhang D | 19B

Rechnungslegung der Beziehungen zwischen den Gemeinden und ihren Zweckverbänden

Auslegung zur Fachempfehlung 01
Elemente des Rechnungsmodells

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 01 erarbeitet.

Version vom 16. Februar 2017

Zu Ziffern 1 bis 6 der Fachempfehlung 01

A Zweckverbände sind formelle Verbindungen selbstständiger Gemeinden zum Zweck der gemeinsamen Erfüllung autonomer oder übertragener Aufgaben. In der Regel handelt es sich um öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Als Synonyme für den Begriff Zweckverband gelten die Bezeichnungen Gemeindeverband, Gemeindezweckverband oder Regionalverband. Einige kantonale Gesetzgebungen differenzieren zwischen Zweckverbänden, die nur eine Aufgabe erfüllen, und Zweckverbänden, denen mehrere Aufgaben zugewiesen werden.

B Zweckverbände sind in der Regel eigenständige juristische Personen des öffentlichen Rechts. Sie sind Eigentümer der ihr von den Gemeinden für die Aufgabenerfüllung übertragenen oder an den selbst angeschafften oder hergestellten Vermögenswerten[1]. Ebenso haften die Zweckverbände für die eingegangenen Verpflichtungen.

C Die Rechnungslegung richtet sich bei den Zweckverbänden nach dem Harmonisierten Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM), soweit sie mit den Besonderheiten des Zweckverbands vereinbar sind[2].

Die Zweckverbände führen einen eigenständigen Finanzhaushalt mit den Hauptelementen des Rechnungsmodells HRM der Bilanz, der Erfolgsrechnung, der Investitionsrechnung, der Geldflussrechnung und dem Anhang. Die Anlagen (Verwaltungsvermögen) werden in der Bilanz des Zweckverbands geführt.

D Zweckverbände können in der Regel dem dritten Konsolidierungskreis zugeordnet werden; eine obligatorische Konsolidierung für die Verbandsgemeinden ist somit nicht vorgegeben. Es ist aber möglich, dass eine Konsolidierung stattfindet.

---

1 Die Zweckverbände sind in den einzelnen Kantonen sehr unterschiedlich ausgestaltet. Diese Auslegung bezieht sich auf Zweckverbände, welche Eigentum an den zur Aufgabenerfüllung notwendigen Vermögenswerten haben. Die Auslegung kann sinngemäss auch für Zweckverbände ohne Eigentum angewendet werden; es sind jeweils die kantonalen Rechtsgrundlagen zu beachten.

2 In einzelnen Kantonen ist es für Zweckverbände möglich, einen anderen Kontenrahmen (z.B. Kontenrahmen eines Branchenverbandes) als den Kontenrahmen HRM zu verwenden.

Werden Zweckverbände nicht konsolidiert, so weisen die Zweckverbände für den notwendigen finanziellen Gesamtüberblick im Anhang zur Jahresrechnung die Beteiligungsverhältnisse und die Verschuldungssituation gesondert aus:

Beteiligungsverhältnis: Ausweis der Beteiligungen der Gemeinden am Zweckverband (prozentualer Anteil am Eigenkapital; Stimmanteil).

Die Gemeinden haben die Beteiligung (falls bilanziert) am Zweckverband auf ihre Werthaltigkeit hin zu prüfen. Gewinne und Verluste des Zweckverbands verändern in der Folge den Beteiligungswert. Damit die Verbandsgemeinden Veränderungen, insbesondere Wertminderungen, nachvollziehen können, benötigen sie die Informationen zur Entwicklung des Eigenkapitals des Zweckverbands.

Verschuldungssituation: Ausweis der Nettoschuld des Zweckverbands pro Gemeinde.

Mit der Aufgabenübertragung der Gemeinden auf den Zweckverband können die Verbandsgemeinden allenfalls ihren Haushalt entlasten. Die Grösse respektive das Ausmass der Verschuldung kommt bei der Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eine bedeutende Rolle zu. Daher ist die Finanzkennzahl „Nettoschuld I“ über den gesamten Zweckverband und für jede beteiligte Gemeinde gemäss den Beteiligungsverhältnissen separat auszuweisen. Damit ist es möglich, einen Gesamtüberblick über die Verschuldung der Gemeinde unter Berücksichtigung des Anteils am Zweckverband zu erhalten.

E Zweckverbände und die Verbandsgemeinden haben die Vorgaben der Sektorisierung zu beachten, insbesondere der Abgrenzung der öffentlichen Unternehmen zu den öffentlichen Haushalten (Sektor Staat). Die öffentlichen Unternehmen gehören nicht zum Sektor Staat (vgl. dazu Grafik in Anhang A, Kontenrahmen, Sektorisierung).

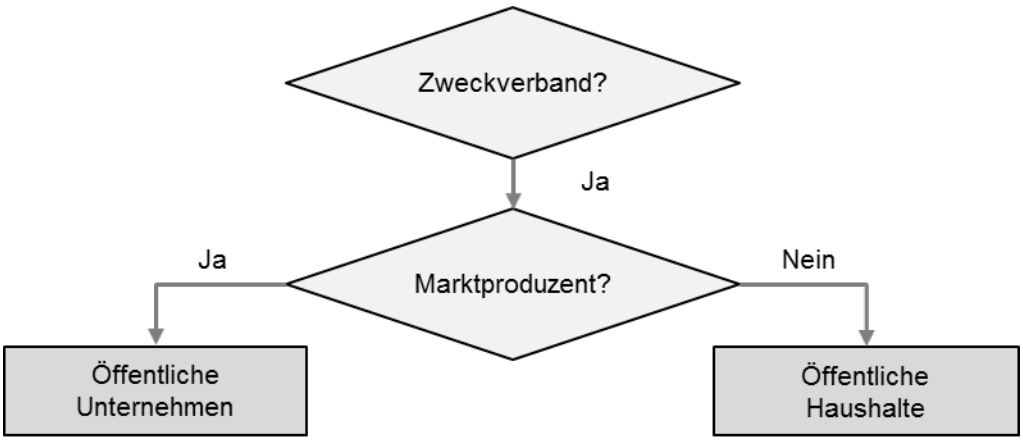
Als öffentliche Unternehmen gelten eigenständige Einheiten (Organisationen), die von der öffentlichen Hand (Bund, Kantonen, Gemeinden) beherrscht werden. Öffentliche Unternehmen sind Unternehmen und Anstalten, die zu mehr als 50% im Eigentum der öffentlichen Hand sind. Dies gilt unabhängig davon, ob das Unternehmen öffentliche Aufgaben erfüllt oder nicht. Beherrschung durch die öffentliche Hand kann auch bedeuten, dass ein einzelnes öffentliches Gemeinwesen zwar nicht allein die Kontrolle hat, dass aber mehrere zusammen einen Besitzanteil von über 50% haben.

Bei einem Zweckverband ist die Beherrschung durch die öffentliche Hand in der Regel gegeben.

Nebst der Beherrschung kommt kumulativ als zweites Kriterium für ein öffentliches Unternehmen die Deckung der Produktionskosten zu mehr als 50% über Entgelte (z.B. Gebühren und/oder Erlöse aus Verkäufen) hinzu; in diesem Fall wird die Einheit als Marktproduzent betrachtet. Ist dies nicht der Fall, so gilt diese Einheit als öffentlicher Haushalt (Sektor Staat), auch wenn sie im Einzelfall in der Rechnung des Gemeinwesens nicht mit dem Stammhaus konsolidiert wird.

Bei vielen Zweckverbänden (z.B. Zweckverband für die Abwasserreinigungsanlage, ARA) erfolgt der Gebührenbezug durch die Gemeinden. Der Zweckverband erhält seine Betriebskosten als Entschädigung gedeckt. In diesem Fall erfolgt die Deckung der Produktionskosten auch über Gebühren.

F Beurteilungskriterien zur Zuteilung der Zweckverbände zu den öffentlichen Unternehmen oder den öffentlichen Haushalten:



Öffentliche Unternehmen Hauptsächlich über Entgelte (z.B. Gebühren und/oder Erlöse aus Verkäufen) finanzierte kommunale Zweckverbände	**Öffentliche Haushalte (Sektor Staat)** Hauptsächlich steuerfinanzierte kommunale Zweckverbände
– Antennen- und Kabelanlagen, Kommunikationsnetzwerke, Glasfasernetze; – Wasserversorgung (Wasserwerk, Gruppenwasserversorgung, Seewasserwerk); – Abwasserentsorgung; – Abwasserreinigungsanlagen (ARA, Schlammbehandlung); – Abfallwirtschaft (Kehrichtorganisation, Deponien); – Kehrichtverbrennung (KVA, Abfallverwertung); – Öffentliche Spitäler; – Öffentliche Kranken-, Alters- und Pflegeheime; – Ambulante Krankenpflege (Spitex); – Betriebe des öffentlichen Verkehrs (Autobetrieb, Regionalbus, Verkehrsbetrieb);	– Allgemeine Verwaltung, Verwaltungsliegenschaften, Gemeindezentrum; – Öffentliche Ordnung und Sicherheit (Polizei, Feuerwehr, Militär, Schiessanlage Zivilschutz); – Gemeindeammannamt, Betreibungsamt; – Kindes- und Erwachsenenschutz (KESB); – Bildung (Schulzweckverband, Berufswahlschule, Schulpsychologischer Dienst, heilpädagogische Schule, Sonderschule); – Schulgesundheitsdienst; – Kultur, Sport und Freizeit (Schwimmbad, Sportanlage); – Bereich Soziales (Fürsorgeverband, Sozialdienst, Asylwesen); – Tierkörpersammelstelle; – Friedhof;

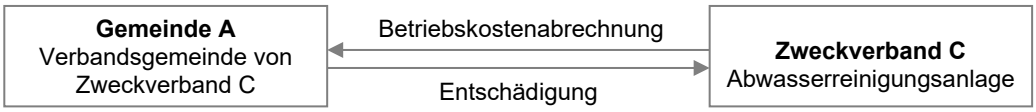
- Industrielle Betriebe (Energieproduktion);
- Elektrizitätswerke (EW);
- Gasversorgung;
- Fernwärmebetriebe.

- Raumordnung (Regionalplanung, Planungsgruppen);
- Forstwirtschaft (Forstrevier).

Beispiel 1 Der Gemeindezweckverband ist ein öffentliches Unternehmen

Die Gemeinden A und B betreiben gemeinsam eine Abwasserreinigungsanlage. Der ARA-Zweckverband C stellt der Gemeinde A Ende Jahr die Betriebskosten in Rechnung.

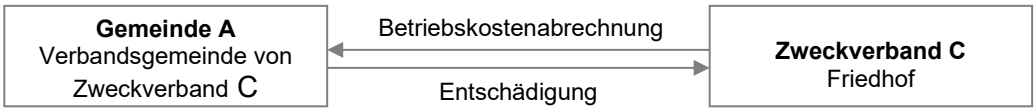
Gemäss den Kriterien der Sektorisierung gehört dieser Zweckverband (Beherrschung, Deckung der Kosten zu mehr als 50 % aus Entgelten) zu den öffentlichen Unternehmen. Der Kostenbeitrag ist somit bei den Gemeinden als 'Entschädigung an öffentliche Unternehmen' (3614) zu verbuchen:



Gemeinde A:	Aufwand		
	Funktion:	720	Abwasserbeseitigung
	Sachkonto:	**3614**	Entschädigung an öffentliche Unternehmen
Zweckverband C:	Ertrag		
	Funktion:	720	Abwasserbeseitigung
	Sachkonto:	4612	Entschädigung von Gemeinden

Beispiel 2 Der Gemeindezweckverband gehört zum Sektor Staat

Der Zweckverband C unterhält für die Gemeinden A und B (Eigentümer) einen Friedhof. Der Zweckverband C stellt der Gemeinde A Ende Jahr die Betriebskosten in Rechnung.
Gemäss den Kriterien der Sektorisierung gehört dieser Zweckverband (Beherrschung, Deckung der Kosten zu weniger als 50 % aus Gebühren [steuerfinanzierter Aufgabenbereich]) zu den öffentlichen Haushalten. Die Betriebskosten sind somit bei den Gemeinden als Entschädigung an 'Gemeindezweckverbände' (3612) zu verbuchen:



Gemeinde A:	Aufwand		
	Funktion:	771	Friedhof und Bestattung
	Sachkonto:	**3612**	Entschädigung an Gemeindezweckverbände
Zweckverband C :	Ertrag		
	Funktion:	771	Friedhof und Bestattung
	Sachkonto:	4612	Entschädigung von Gemeinden

Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern

Auslegung zur Fachempfehlung 02
Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 02 erarbeitet.

Version vom 14. Dezember 2017

Zu Ziffer 9 der Fachempfehlung 02

A Aufgrund der Anforderungen des HRM2 zur Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Erträgen und Aufwänden müssen die verwendeten Werte beim Abschluss teilweise geschätzt werden (z. B. Nutzungsdauer von Anlagen des Verwaltungsvermögens, Wertberichtigungen auf Forderungen). Dabei ist der Grundsatz der Zuverlässigkeit (vgl. Fachempfehlung 02 Ziffer 9) anzuwenden.

Kritische Annahmen und Schätzungen sollten im Zusammenhang mit den entsprechenden Rechnungslegungsgrundsätzen offengelegt werden.

Korrekturen von Fehlern werden getrennt von Änderungen von Schätzungen behandelt und offengelegt.

B Schätzungen sind nach bestem Wissen und Gewissen vorzunehmen. Sie basieren auf den neuesten verlässlich verfügbaren Informationen bzw. Entwicklungen und sind willkürfrei. Schätzungen sind für die Aufstellung von Abschlüssen unabdingbar, dürfen deren Verlässlichkeit aber nicht beeinträchtigen.

Eine Schätzung bedarf allenfalls einer Überarbeitung. Dies wenn sich die der Schätzung zugrundeliegenden Umstände ändern, basierend auf neuen Informationen oder aufgrund zunehmender Erfahrung. Da Schätzungen stets zukunftsbezogen sind, bezieht sich die Überarbeitung einer Schätzung nicht auf frühere Perioden und gilt auch nicht als Fehlerkorrektur. Beispiele sind die Anpassung aufgrund aktuellerer Informationen über die (voraussichtliche) Nutzungsdauer oder die «Neubewertung» einer bereits wertberichtigten Forderung im Licht einer gestiegenen Bonität des Schuldners.

C Als Fehler gilt das Weglassen oder die fehlerhafte Darstellung von Posten des Abschlusses in einer oder mehreren früheren Perioden. Sie entstehen durch das Nicht- oder Falschanwenden von verlässlichen Informationen. Diese Informationen mussten rechtzeitig verfügbar sein und hätten für die Erstellung und Darstellung des Abschlusses «vernünftigerweise» verwendet werden müssen.

Beispiele sind Rechenfehler, Nicht- oder Falschanwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen, Versehen, Fehlbeurteilungen von Sachverhalten oder Betrug.

D Bei der Korrektur von Fehlern sind zudem die jeweiligen Vorschriften des Finanzhaushaltrechts zu beachten (bspw. Genehmigungskompetenz).

E Änderungen von Schätzungen sowie Korrekturen von Fehlern werden grundsätzlich prospektiv vorgenommen, d. h. der Buchwert von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ist erfolgswirksam anzupassen. Die prospektive Korrektur von Fehlern verhindert grundsätzlich eine mögliche Umgehung der Ausgabenbewilligungsinstanz.

Die Änderungen von Schätzungen und deren Auswirkungen werden in der laufenden Periode (sofern die Änderung nur diese Periode betrifft) und in künftigen Perioden (z. B. bei Anpassungen der Nutzungsdauer) vorgenommen.

Hingegen werden die Korrekturen von Fehlern gesamthaft in der laufenden Periode vorgenommen, als ob die Fehler nie gemacht worden wären.

F Eine Anpassung der Vorjahreszahlen ist in der laufenden Jahresrechnung nicht notwendig. Dem Erfordernis der Vergleichbarkeit mit der Vorjahresperiode wird durch zusätzliche Offenlegungen Rechnung getragen.

G Es sind folgende Angaben im Anhang der Jahresrechnung bei wesentlichen Änderungen von Schätzungen und Fehlern zu machen:

- Art des Fehlers aus einer früheren Periode sowie die betragsmässige Berichtigung für jede einzelne betroffene Position des Abschlusses und, sofern durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode;
- Art der Änderung der Schätzung sowie deren Auswirkung auf künftige Perioden.

H In Fällen, die weder ausgabe- oder budgetrechtlich relevant sind, noch die Schuldenbremse (oder eine vergleichbare Vorschrift) betreffen, ist eine retrospektive, d.h. erfolgsneutrale Korrektur wesentlicher Fehler möglich. Ein solcher Fall könnte z.B. ein Fehler aus der Neubewertung von Liegenschaften – wie doppelt oder nicht erfasste Liegenschaften – bei der Erstanwendung von HRM2 sein; diese Ausnahme sollte nur zeitnah zum Umstellungstermin auf HRM2 angewendet werden.

I Die Rechnungslegung von HRM2 für Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern ist grundsätzlich IPSAS-konform mit Ausnahme der prospektiven Korrektur von wesentlichen Fehlern.

Beispiele

Beispiel 1 Änderungen von Schätzungen: Änderung der Nutzungsdauer von Anlagen des Verwaltungsvermögens

Während der Nutzung einer Anlage wird festgestellt, dass sich die Restnutzungsdauer verkürzt. Dies weil die Anlage z.B. durch einen Neubau früher ersetzt wird, als nach der betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauer erforderlich wäre. Es handelt sich um eine Schätzungsänderung.

Der Restbuchwert der Anlage wird über eine verkürzte Restnutzungsdauer abgeschrieben. Dadurch sind die planmässigen Abschreibungen der Folgeperioden erhöht.

01.01.x1 Inbetriebnahme einer Anlage des Verwaltungsvermögens mit einem Anschaffungswert 100, hinterlegte Nutzungsdauer 5 Jahre, lineare Abschreibung.

Erwartete Abschreibungen und Restbuchwerte:

	31.12.x1	**31.12.x2**	**31.12.x3**	**31.12.x4**	**31.12.x5**
Restbuchwert	80	60	40	20	0
Planmässige Abschreibung (Konto 3300)	20	20	20	20	20

01.01.x3 Das Gemeinwesen hat einen Ersatzneubau beschlossen, weshalb die Nutzung der Anlage vorzeitig per 31.12.x4 endet. Es handelt sich um eine Anpassung von Schätzungen der Nutzungsdauer. Der Restbuchwert iHv 60 wird prospektiv über die verbleibende Restnutzungsdauer von 2 Jahren verteilt (x3 und x4).

Angepasste Abschreibungen und Restbuchwerte:

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4
Restbuchwert	80	60	30	0
Planmässige Abschreibung (Konto 3300)	20	20	30	30

Beispiel 2 Retrospektive Fehlerkorrektur: Doppelt erfasstes Grundstück (Sonderfall)

Nach der Einführung von HRM2 wird festgestellt, dass ein Grundstück des Verwaltungsvermögens doppelt erfasst worden war. Wird dieser wesentliche Fehler zeitnah zum Umstellungstermin festgestellt, handelt es sich um einen Sonderfall gemäss H, wonach die Fehlerkorrektur retrospektiv, d.h. erfolgsneutral erfolgen kann.

01.01.x3 Einführung von HRM2 war in 01.01.x1. Der Wert des Grundstücks aus der Neubewertung nach HRM2 betrug 1 000 und ist zweimal in der Anlagenbuchhaltung enthalten.

Erfolgsneutrale Korrekturbuchung in Höhe von 1 000:

Aufwertungsreserve (295) an Verwaltungsvermögen (1400)

Beispiel 3 Prospektive Fehlerkorrektur: Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Anlage falsch erfasst

Während der Nutzung einer Anlage wird festgestellt, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Anlage in der Investitionsrechnung zu niedrig festgelegt wurden, da ein Teil der Herstellungskosten dem Aufwand belastet worden waren. Es handelt sich um eine Fehlerkorrektur, die prospektiv vorzunehmen ist.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden zunächst korrigiert. Anschliessend wird der Restbuchwert der Anlage ermittelt, der sich bei korrekter Rechnungslegung ergeben hätte. Danach wird der ausgewiesene Restbuchwert auf den korrekten Wert ausserplanmässig abgeschrieben. Der neue Restbuchwert wird nun über verbleibende Restnutzungsdauer abgeschrieben.

01.01.x1 Inbetriebnahme einer Anlage des Verwaltungsvermögens mit Anschaffungs- und Herstellungskosten von 200, hinterlegte Nutzungsdauer 5 Jahre, lineare Abschreibung.

Erwartete Abschreibungen und Restbuchwerte:

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
Anschaffungs- und Herstellungskosten (Referenzwert)	200	200	200	200	200
Restbuchwert	160	120	80	40	0
Planmässige Abschreibung (Konto 3300)	40	40	40	40	40

01.01.x3 Das Gemeinwesen stellt fest, dass im Jahr x1 Herstellungskosten der Anlage von 150 nicht aktiviert worden waren. Die korrekten gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten hätten 350 (200 + 150) betragen. Es handelt sich um eine Fehlerkorrektur der aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten. Der korrekte Restbuchwert per 01.01.x3, der sich bei korrekter Aktivierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ergeben hätte, beläuft sich auf 210. Dieser resultiert aus den ursprünglichen 350 abzüglich planmässiger Abschreibungen von 70 (350/5) für die Rechnungsjahre x1 und x2, d.h. 350 – (2 × 70) = 210. Unter Berücksichtigung der effektiv verbuchten planmässigen Abschreibungen von je 40 der Rechnungsjahre x1 und x2 würde per 01.01.x3 der Restbuchwert 270 betragen, d.h. 350 – (2 x 40) = 270. Um einen überbewerteten Restbuchwertwert am 31.12.x3 zu vermeiden, muss der nach Korrektur der Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgewiesene Restbuchwert von 270 auf den korrekten Restbuchwert von 210 ausserplanmässig iHv 60 abgeschrieben werden. Der neue Restbuchwert von 210 wird über die verbleibende Restnutzungsdauer von 3 Jahren linear, d.h. 70 pro Jahr, abgeschrieben.

Angepasste Abschreibungen und Restbuchwerte:

	2.1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
Anschaffungs- und Herstellungskosten (Referenzwert)	200	200	350	350	350
Restbuchwert	160	120	140	70	0
Planmässige Abschreibung (Kontengruppe 3300)	40	40	70	70	70
Ausserplanmässige Abschreibung (Konto 3301)			60		

Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen

Auslegung zur Fachempfehlung 03
Kontenrahmen und funktionale Gliederung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 03 erarbeitet.

Version vom 3. Dezember 2009

Zu Ziffer 1 der Fachempfehlung 03

1. Ausgangslage

Seit dem 1. Januar 2008 ist der neue Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen in Kraft. An die Stelle der bisherigen Ausgleichsmechanismen bei den Kantonsanteilen an Bundeseinnahmen und zweckgebundenen Beiträgen tritt ein Ausgleichssystem, welches ausschliesslich aus zweckfreien vertikalen und horizontalen Transfers zwischen dem Bund und den Kantonen besteht. Es werden folgende Ausgleichszahlungen unterschieden:

- *Horizontaler Ressourcenausgleich*

  Finanzausgleich von ressourcenstarken zu ressourcenschwachen Kantonen, basierend auf dem Ressourcenindex. Kantone mit Ressourcenindex grösser als 100 gelten als ressourcenstark, Kantonen mit Ressourcenindex unter 100 als ressourcenschwach. Bei den ressourcenstarken Kantonen sind diese Transfers als Aufwand, bei den ressourcenschwachen Kantonen als Ertrag zu verbuchen. Der Bund dient bei diesem horizontalen Ausgleichsinstrument lediglich als Clearingstelle. In der Bundesrechnung wird deshalb der horizontale Teil des Ressourcenausgleichs nicht verbucht, jedoch im Kommentar ausgewiesen.

- *Vertikaler Ressourcenausgleich*

  Finanzausgleich vom Bund an die ressourcenschwachen Kantone, basierend auf dem Ressourcenindex. Anspruchberechtigt sind lediglich Kantone mit Ressourcenindex kleiner als 100. Bei den entsprechenden Kantonen sind diese Transfers als Ertrag, beim Bund als Aufwand zu verbuchen.

- *Soziodemografischer Lastenausgleich*

  Finanzausgleich vom Bund an Kantone mit so genannten soziodemografischen Sonderlasten, basierend auf spezifischen Indikatoren. Dabei wird unterschieden zwischen Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur und Sonderlasten der Kernstädte. Bei den anspruchsberechtigten Kantonen sind diese Transfers als Ertrag, beim Bund als Aufwand zu verbuchen.

- *Geografisch-topografischer Lastenausgleich*

  Finanzausgleich vom Bund an Kantone mit so genannten geografisch-topografischen Sonderlasten, basierend auf spezifischen Indikatoren. Bei den anspruchsberechtigten Kantonen sind diese Transfers als Ertrag, beim Bund als Aufwand zu verbuchen.

– *Härteausgleich*

Finanzausgleich an ressourcenschwache Kantone, welche beim Übergang vom alten Finanzausgleich zur NFA netto belastet wurden. Der Härteausgleich bleibt die ersten acht Jahre fix und reduziert sich anschliessend um jährlich 5 Prozent des Anfangsbetrags. Begünstigte Kantone, welche während der Dauer des Härteausgleichs ressourcenstark werden, verlieren ihren Anspruch auf Härteausgleich für immer. Der Härteausgleich wird zu 1/3 von den Kantonen (gemäss Bevölkerung) und zu 2/3 vom Bund finanziert. Er beinhaltet somit ein horizontales und ein vertikales Element. Die Finanzierung ist bei sämtlichen Kantonen und beim Bund als Aufwand, der Erhalt bei den begünstigten Kantonen als Ertrag zu verbuchen. Beim von den Kantonen finanzierten horizontalen Teil des Härteausgleichs dient der Bund – analog zum horizontalen Ressourcenausgleich – lediglich als Clearing-Stelle. Der horizontale Härteausgleich wird deshalb auch in der Rechnung des Bundes nicht verbucht, sondern lediglich im Kommentar ausgewiesen.

2. Umsetzung des Finanzausgleichs im Harmonisierten Rechnungsmodell HRM2

Im HRM2-Kontenplan sind für sämtliche Transaktionen des neuen Finananzausgleichs Konti vorhanden. In den Rechnungen der Kantone kann deshalb der neue Finanzausgleich detailliert und transparent ausgewiesen werden. Die korrekten Daten werden von der Sektion Finanzausgleich der Eidg. Finanzverwaltung vor Beginn des jeweiligen Rechnungsjahres ermittelt und können dort bezogen werden. Diese Beiträge stehen somit im Voraus fest, weshalb in den Rechnungen von Bund und Kantonen die von der EFV vorgebenen Zahlen verbucht werden sollten. Die von der Sektion Finanzausgleich ermittelten Beträge werden ebenfalls in der Finanzstatistik der Eidg. Finanzverwaltung ausgewiesen. Weichen die Beträge in den massgebenden Konten zum Finanzausgleich von den Vorgaben ab, werden in der Finanzstatistik Korrekturen vorgenommen, womit Differenzen zwischen den einzelnen Rechnungen und der Finanzstatistik entstehen. Damit die Finanzausgleichzahlen von Bund und Kantonen in den jeweiligen Rechnungen den tatsächlichen Werten entsprechen, empfiehlt das SRS-CSPCP, sich bei der Buchführung strikte an diese Vorgaben zu halten und allfällige nachträglichen Korrekturen gemäss dem hier beschriebenen Vorgehen vorzunehmen.
Die Tabellen mit den korrekten Werten werden von der Eidg. Finanzverwaltung unter www.efv.admin.ch, Thema Finanzausgleich, veröffentlicht.
Als Beispiel werden der vorliegenden Empfehlung im Anhang die Tabellen für die Rechnungsjahre 2008 und 2009 (provisorisch) beigefügt. Im Jahr 2008 sind grundsätzlich die Daten der Tabelle „Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen)“ relevant (vgl. Anhang I). Des Weiteren sind zeitliche Abgrenzungen und Fehlerkorrekturen in den Folgejahren zu berücksichtigen (mehr dazu in Abschnitt 3).

3. Accrual Accounting und Fehlerkorrektur

Die Grössenordnungen der Ausgleichszahlungen des neuen Finanzausgleichs sind zwar – wie oben erwähnt – bereits im Vorjahr des Rechnungsjahres bekannt. Das bedeutet, dass die Guthaben und Verpflichtungen des Bundes und der Kantone budgetiert und in den Staatsrechnungen abschliessend ausgewiesen werden können. Bei den Ausgleichzahlungen des Jahres 2008 wurde jedoch im Rahmen der Qualitätssicherung nachträglich festgestellt, dass der Kanton St. Gallen fehlerhafte Daten lieferte, was zu tiefe Ausgleichszahlungen an diesen Kanton zur Folge hatte. Der Bundesrat hat beschlossen, die Ausgleichszahlungen nachträglich entsprechend zu korrigieren und im vorliegenden Fall die Korrekturzahlungen auf die Jahre 2009-2011 zu verteilen. Dies hat zur Folge, dass die effektiven Guthaben und Verpflichtungen im Finanzausgleich 2008 je nach Kanton tiefer bzw. höher liegen als ursprünglich berechnet und ausbezahlt wurde. Insbesondere für die anderen ressourcenschwachen Kantone bedeutet dies, dass sie im Jahr 2008 zu viel ausbezahlt erhielten. Auch für die ressourcenstarken Kantone ergeben sich aufgrund der Interdependenz des Systems geringfügige Verschiebungen. Dadurch werden Korrekturzahlungen notwendig. Diese Zahlungen erfolgen jedoch erst später verteilt auf mehrere Jahre. Diese sind deshalb zeitlich abzugrenzen. Für die Rechnungsführung bedeutet dies, dass die Daten in den Rechnungen der Kantone im Hinblick auf die zeitliche Abgrenzung zu überprüfen und gegebenenfalls zu bereinigen sind. Die Bereinigung hat zum Ziel, dass in jedem Rechnungsjahr Aufwand und Ertrag den effektiv geschuldeten und beanspruchten finanziellen Mitteln nach allfälligen Fehlerkorrekturen entsprechen. Für die Ausgleichsbeträge insgesamt und somit auf die Zahlungen des Bundes haben diese Anpassungen keine Auswirkungen.
Da in der Bilanz die Strukturierung nach der Fristigkeit von hoher Bedeutung ist, empfiehlt das SRS-CSPCP, dass bei nachträglichen Fehlerkorrekturen Nachzahlungen der Geberkantone im Finanzausgleich bzw. Guthaben bei den Empfängerkantonen nach den tatsächlichen Fristen ausgewiesen werden. Dies bedeutet, dass für zeitliche Abgrenzungen bei Korrekturen in den Kantonsrechnungen bei anstehenden Forderungen die Position 1029 „übrige kurzfristige Finanzanlagen“ für den Korrekturbetrag im ersten Jahr und 1079 „übrige langfristige Finanzanlagen“ für den Restbetrag in den Folgejahren verwendet werden soll. Entsprechend haben Buchungen bei den Gegenparteien in den Positionen 2019 „kurzfristige Finanzverbindlichkeiten“ und 2069 „übrige langfristige Finanzverbindlichkeiten“ zu erfolgen. Um die Struktur der Fristigkeiten einzuhalten, sind jeweils die Korrekturbeträge der Tranche des übernächsten Jahres von der langfristigen in die kurzfristige Position der Forderungen oder Verbindlichkeiten umzubuchen.
Im Folgenden werden anhand des Beispiels der fehlerhaften Ausgleichzahlungen an den Kanton St. Gallen im Jahre 2008 und dem daraufhin erfolgten Korrekturbeschluss des Bundesrates für ausgewählte Kantone die zu tätigenden Korrekturbuchungen in den Jahren 2008 und 2009 aufgezeigt. Als Vorgabe dienen wiederum die Daten in den oben angegebenen Finanzausgleichstabellen.

4. Beispiele 2008

Beispiel 1 Kanton Zürich 2008

Gemäss der Tabelle „Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen)“ (vgl. Anhang I) beträgt der Aufwand des Kantons Zürich für den Ressourcenausgleich 2008 nach der Berücksichtigung der Fehlerkorrektur St. Gallen CHF 507'284'540. Effektiv bezahlt hat jedoch der Kanton Zürich im Jahr 2008 gemäss der Tabelle „Aus- und Einzahlungen Kantone 2008“ (vgl. Anhang II) lediglich CHF 505'737'735. Die Differenz von CHF 1'546'805 wird der Kanton Zürich in den Jahren 2009-2011 begleichen müssen (vgl. Tabelle „Fehlerkorrektur“, Anhang III). Bei den anderen Ausgleichsgefässen entsprechen die Zahlungen den effektiven Guthaben und Verpflichtungen. Die korrekten Buchungen für das Jahr 2008 sind in Tabelle 3 ersichtlich, wobei der Korrekturbetrag von CHF 1'546'805 für den Kanton Zürich in der Bilanz des Jahres 2008 in eine kurzfristige Verpflichtung von CHF 515'602 und eine langfristige von CHF 1'031203 aufzuteilen ist. Der im Jahr 2009 zusätzlich zu begleichende Korrekturbetrag ist der Tabelle „Verbuchungen bei den Kantonen 2009“ (vgl. Anhang IV) ersichtlich.

Tabelle 3 Finanzausgleich 2008: Buchungen des Kantons Zürich gemäss HRM2

Soll		Haben		Betrag
36211	NFA Ressourcenausgleich	2001	Kontokorrente mit Dritten	505'737'735
36211	NFA Ressourcenausgleich	2019	kurzfristige Finanz-verbindlichkeiten	515'602
36211	NFA Ressourcenausgleich	2069	übrige langfristige Finanzverbindlichkeiten	1'031'203
1011	Kontokorrente mit Dritten	46202	NFA soziodemografischer Ausgleich	93'087'477
36214	NFA Härteausgleich	2001	Kontokorrente mit Dritten	20'625'767

Beispiel 2 Kanton Genf 2008

Gemäss der Tabelle „Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen)“ (vgl. Anhang I) beträgt der Aufwand des Kantons Genf für den Ressourcenausgleich 2008 CHF 327'336'670. Bezahlt hat jedoch der Kanton Genf im Jahr 2008 gemäss der Tabelle „Aus- und Einzahlungen Kantone 2008“ (vgl. Anhang II) bereits CHF 329'334'729. Die Differenz von CHF -1'998'059 wird dem Kanton Genf in den Jahren 2009-2011 verrechnet (vgl. Tabelle „Fehlerkorrektur“, Anhang III). Dieser Korrekturbetrag ist wiederum in eine kurz- und langfristige Forderung von CHF 666'020 resp. CHF 1'332'039 aufzuteilen. Bei den anderen Ausgleichsgefässen entsprechen die Zahlungen den effektiven Guthaben und Verpflichtungen. Die korrekten Buchungen für das Jahr 2008 sind in Tabelle 2 ersichtlich.

Tabelle 4 Finanzausgleich 2008: Buchungen des Kantons Genf gemäss HRM2

Soll		Haben		Betrag
36211	NFA Ressourcenausgleich	2001	Kontokorrente mit Dritten	329'334'729
1029	übrige kurzfristige Finanzanlagen	36211	NFA Ressourcenausgleich	666'020
1079	übrige langfristige Finanzanlagen	36211	NFA Ressourcenausgleich	1'332'039
1011	Kontokorrente mit Dritten	46202	NFA soziodemografischer Ausgleich	100'103'955
36214	NFA Härteausgleich	2001	Kontokorrente mit Dritten	6'896'917

Beispiel 3 Kanton St. Gallen 2008

Gemäss der Tabelle „Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen)“ (vgl. Anhang I) beträgt der Ertrag des Kantons St. Gallen nach der Fehlerkorrektur zu seinen Gunsten CHF 155'541'002 aus dem horizontalen und CHF 222'201'432 aus dem vertikalen Ressourcenausgleich. Ausbezahlt wurden dem Kanton St. Gallen jedoch im Jahr 2008 lediglich CHF 119'620'706 bzw. CHF 170'886'723 (vgl. Tabelle „Aus- und Einzahlungen Kantone 2008“, Anhang II). Die gesamte Differenz von CHF 87'235'005 wird dem Kanton in den Jahren 2009-2011 ausbezahlt (vgl. Tabelle „Fehlerkorrektur“, Anhang III). Wie bei den Ausgleichsbeträgen selbst ist zwischen dem horizontalen und vertikalen Anteil zu unterscheiden, wobei zusätzlich zwischen kurz- und langfristigen Forderungen zu unterscheiden ist. Die Buchungen sind in Tabelle 5 ersichtlich.

Tabelle 5 Finanzausgleich 2008: Buchungen des Kantons St. Gallen gemäss HRM2

Soll		Haben		Betrag
1011	Kontokorrente mit Dritten	46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	170'886'723
1029	übrige kurzfristige Finanzanlagen	46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	17'104'903
1079	übrige langfristige Finanzanlagen	46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	34'209'806
1011	Kontokorrente mit Dritten	46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	119'620'706
1029	übrige kurzfristige Finanzanlagen	46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	11'973'432
1079	übrige langfristige Finanzanlagen	46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	23'946'864
1011	Kontokorrente mit Dritten	46203	NFA geografisch-topografischer Lastenausgleich	1'984'750
36214	NFA Härteausgleich	2001	Kontokorrente mit Dritten	7'575'621

Beispiel 4 Kanton Bern 2008

Gemäss der Tabelle „Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen)“ (vgl. Anhang I) beträgt der Ertrag des Kantons Bern nach Fehlerkorrektur SG CHF 321'193'519 aus dem horizontalen und CHF 458'847'884 aus dem vertikalen Ressourcenausgleich. Ausbezahlt wurden dem Kt. Bern hingegen bereits CHF 331'539'575 und CHF 473'627'964 (vgl. Tabelle “Aus- und Einzahlungen Kantone 2008“, Anhang II). Die Differenz von insgesamt CHF -25'126'135 wird dem Kanton in den Jahren 2009-2011 verrechnet (vgl. Tabelle „Fehlerkorrektur“, Anhang III). Wie bei den Ausgleichsbeträgen selbst ist zwischen dem horizontalen und vertikalen Anteil zu unterscheiden. Wiederum ist zwischen kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten zu unterscheiden. Die Buchungen sind in Tabelle 6 ersichtlich.

Tabelle 6 Finanzausgleich 2008: Buchungen des Kantons Bern gemäss HRM2

Soll		Haben		Betrag
1011	Kontokorrente mit Dritten	46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	473'627'964
46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	2019	übrige kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	4'926'693
46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	2069	übrige langfristige Finanzverbindlichkeiten	9'853'387
1011	Kontokorrente mit Dritten	46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	331'539'575
46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	2019	übrige kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	3'448'685
46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	2069	übrige langfristige Finanzverbindlichkeiten	6'897'371
1011	Kontokorrente mit Dritten	46202	NFA soziodemografischer Lastenausgleich	16'354'082
1011	Kontokorrente mit Dritten	46203	NFA geografisch-topografischer Lastenausgleich	23'439'032
36214	NFA Härteausgleich	2001	Kontokorrente mit Dritten	16'093'294
1011	Kontokorrente mit Dritten	46204	NFA Härteausgleich vertikal	34'756'440
1011	Kontokorrente mit Dritten	46214	NFA Härteausgleich horizontal	17'378'220

Beispiel 5 Finanzausgleich 2009

Im Jahr 2009 werden neben den ordentlichen Ausgleichszahlungen auch ein Drittel der Korrekturzahlungen aus der Fehlerkorrektur SG fällig. Bis zum heutigen Datum liegen noch keine Hinweise auf weitere Fehlerkorrekturen vor, obwohl solche nicht ganz ausgeschlossen werden können. Die Ausgleichszahlungen dürften demzufolge den entsprechend berechneten Guthaben und Verpflichtungen des Finanzausgleichs 2009 entsprechen. Die (provisorische) Tabelle für das Jahr 2009 finden Sie im Anhang IV.

Die zu erwartenden Buchungen im Jahr 2009 sind z.B. für den Kanton Bern in Tabelle 7 ersichtlich. Dabei betreffen die achte und neunte Buchung die Fehlerkorrekturen für den vertikalen und den horizontalen Finanzausgleich im Jahr 2009 (1/3 des Gesamtbetrags resp. CHF 8'375'378). Die letzten vier Buchungen entsprechen den erforderlichen Umbuchungen, damit die im zweiten und dritten Korrekturjahr fälligen Buchungen korrekt in Bezug auf deren Fristigkeit ausgewiesen werden. Im vorliegenden Beispiel ist in der Bilanz des Jahres 2009, der im Jahr 2010 fällige Betrag von der Position 2069 „übrigen langfristigen Finanzverbindlichkeiten“ auf die Position 2019 „übrige kurzfristige Finanzverbindlichkeiten“ umzubuchen. Wobei auch hier zwischen dem vertikalen und horizontalen Finanzausgleich zu unterscheiden ist.

Tabelle 7 Finanzausgleich 2009: Buchungen des Kantons Bern gemäss HRM2

Soll		Haben		Betrag
1011	Kontokorrente mit Dritten	46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	458'723'875
1011	Kontokorrente mit Dritten	46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	323'996'473
1011	Kontokorrente mit Dritten	46202	NFA soziodemografischer Lastenausgleich	18'067'562
1011	Kontokorrente mit Dritten	46203	NFA geografisch-topografischer Lastenausgleich	24'213'928
36214	NFA Härteausgleich	2001	Kontokorrente mit Dritten	16'093'294
1011	Kontokorrente mit Dritten	46204	NFA Härteausgleich vertikal	34'756'440
1011	Kontokorrente mit Dritten	46214	NFA Härteausgleich horizontal	17'378'220
2019	übrige kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	2001	Kontokorrente mit Dritten	4'926'693
2019	übrige kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	2001	Kontokorrente mit Dritten	3'448'685
46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	2019	übrige kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	4'926'693
46201	NFA Ressourcenausgleich vertikal	2069	übrige langfristige Finanzverbindlichkeiten	-4'926'693
46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	2019	übrige kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	3'448'685
46211	NFA Ressourcenausgleich horizontal	2069	übrige langfristige Finanzverbindlichkeiten	-3'448'685

Verbuchungen bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen)

Annexe I

in CHF

		Ressourcenausgleich 2008			Lastenausgleich 2008		Härteausgleich 2008		
		horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal (= vom Bund): Ertrag	Soziodemografischer Lastenausgleich: Ertrag	Geografisch-topografischer Lastenausgleich: Ertrag	horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal: Ertrag
		Aufwand	Ertrag				Aufwand	Ertrag	
FS-Konto:		36211	46211	46201	46202	46203	36214	46214	46204
1	ZH	507'284'540	0	0	93'087'477	0	20'625'767	0	0
2	BE	0	321'193'519	458'847'884	16'354'082	23'439'032	16'093'294	17'378'220	34'756'440
3	LU	0	121'459'258	173'513'226	0	6'484'968	5'835'055	7'897'356	15'794'712
4	UR	0	26'119'741	37'313'916	0	10'549'275	584'920	0	0
5	SZ	48'475'612	0	0	0	5'885'954	2'159'363	0	0
6	OW	0	19'550'865	27'929'807	0	5'295'722	543'418	3'147'189	6'294'377
7	NW	14'646'966	0	0	0	1'437'291	623'280	0	0
8	GL	0	20'110'604	28'729'435	155'903	4'995'485	647'460	2'722'919	5'445'838
9	ZG	177'231'260	0	0	0	0	1'658'042	0	0
10	FR	0	94'312'000	134'731'428	0	11'678'518	4'006'599	45'760'010	91'520'020
11	SO	0	87'416'650	124'880'929	0	0	4'098'486	0	0
12	BS	113'094'527	0	0	47'162'042	0	3'251'481	0	0
13	BL	15'964'657	0	0	0	0	4'343'147	0	0
14	SH	0	1'456'001	2'080'001	3'186'309	0	1'237'986	2'213'426	4'426'853
15	AR	0	17'240'607	24'629'438	0	17'101'793	902'001	0	0
16	AI	0	4'090'815	5'844'021	0	7'942'849	247'218	0	0
17	SG	0	155'541'002	222'201'432	0	1'928'814	7'575'621	0	0
18	GR	0	45'330'947	64'758'496	0	133'174'307	3'185'869	0	0
19	AG	0	52'930'517	75'615'024	0	0	9'132'828	0	0
20	TG	0	94'887'001	135'552'858	0	3'622'721	3'842'546	0	0
21	TI	0	3'595'685	5'136'694	17'965'567	13'372'817	5'186'590	0	0
22	VD	54'963'723	0	0	51'177'988	0	10'612'818	0	0
23	VS	0	153'651'826	219'502'608	0	67'906'833	4'612'693	0	0
24	NE	0	2'764'814	3'949'734	11'914'498	22'183'060	2'815'159	36'277'575	72'555'151
25	GE	327'336'670	0	0	100'103'955	0	6'896'917	0	0
26	JU	0	37'346'103	53'351'576	0	4'108'380	1'140'654	6'462'518	12'925'036
Total		**1'258'997'955**	**1'258'997'955**	**1'798'568'507**	**341'107'820**	**341'107'820**	**121'859'214**	**121'859'214**	**243'718'428**

RI = Ressourcenindex; RA = Ressourcenausgleich; SLA = Soziodemografischer Lastenausgleich, A-C = Bereiche Armut, Alter, Ausländerintegration, F = Kernstadtproblematik; GLA = Geografisch-topografischer Lastenausgleich: SSE = Standardisierter Steuerertrag

Aus- und Einzahlungen Kantone 2008

Annexe II

in CHF

		Ressourcenausgleich 2008			Lastenausgleich 2008		Härteausgleich 2008		
		horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal (= vom Bund): Einnahmen	Soziodemografischer Lastenausgleich: Einnahmen	Geografisch-topografischer Lastenausgleich: Einnahmen	horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal: Einnahmen
		Ausgaben	Einnahmen				Ausgaben	Einnahmen	
	FS-Konto:	36211	46211	46201	46202	46203	36214	46214	46204
1	ZH	505'737'735	0	0	93'087'477	0	20'625'767	0	0
2	BE	0	331'539'575	473'627'964	16'354'082	23'439'032	16'093'294	17'378'220	34'756'440
3	LU	0	125'305'399	179'007'713	0	6'484'968	5'835'055	7'897'356	15'794'712
4	UR	0	26'473'778	37'819'683	0	10'549'275	584'920	0	0
5	SZ	48'454'114	0	0	0	5'885'954	2'159'363	0	0
6	OW	0	19'880'265	28'400'378	0	5'295'722	543'418	3'147'189	6'294'377
7	NW	14'649'689	0	0	0	1'437'291	623'280	0	0
8	GL	0	20'483'374	29'261'963	155'903	4'995'485	647'460	2'722'919	5'445'838
9	ZG	178'580'767	0	0	0	0	1'658'042	0	0
10	FR	0	97'128'322	138'754'746	0	11'678'518	4'006'599	45'760'010	91'520'020
11	SO	0	90'126'897	128'752'710	0	0	4'098'486	0	0
12	BS	113'595'316	0	0	47'162'042	0	3'251'481	0	0
13	BL	14'974'057	0	0	0	0	4'343'147	0	0
14	SH	0	1'658'335	2'369'050	3'186'309	0	1'237'986	2'213'426	4'426'853
15	AR	0	17'803'160	25'433'085	0	17'101'793	902'001	0	0
16	AI	0	4'237'972	6'054'246	0	7'942'849	247'218	0	0
17	SG	0	119'620'706	170'886'723	0	1'928'814	7'575'621	0	0
18	GR	0	47'122'621	67'318'030	0	133'174'307	3'185'869	0	0
19	AG	0	57'170'100	81'671'571	0	0	9'132'828	0	0
20	TG	0	97'573'777	139'391'111	0	3'622'721	3'842'546	0	0
21	TI	0	4'258'823	6'084'032	17'965'567	13'372'817	5'186'590	0	0
22	VD	53'671'548	0	0	51'177'988	0	10'612'818	0	0
23	VS	0	157'227'395	224'610'564	0	67'906'833	4'612'693	0	0
24	NE	0	3'185'485	4'550'693	11'914'498	22'183'060	2'815'159	36'277'575	72'555'151
25	GE	329'334'729	0	0	100'103'955	0	6'896'917	0	0
26	JU	0	38'201'971	54'574'245	0	4'108'380	1'140'654	6'462'518	12'925'036
Total		**1'258'997'955**	**1'258'997'955**	**1'798'568'507**	**341'107'820**	**341'107'820**	**121'859'214**	**121'859'214**	**243'718'428**

RI = Ressourcenindex; RA = Ressourcenausgleich; SLA = Soziodemografischer Lastenausgleich, A-C = Bereiche Armut, Alter, Ausländerintegration, F = Kernstadtproblematik; GLA = Geografisch-topografischer Lastenausgleich: SSE = Standardisierter Steuerertrag

Fehlerkorrektur **Annexe III**

in CHF

		Ressourcenausgleich 2008			Lastenausgleich 2008		Härteausgleich 2008		
		horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal (= vom Bund): Einnahmen	Soziodemografischer Lastenausgleich: Einnahmen	Geografisch-topografischer Lastenausgleich: Einnahmen	horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal: Einnahmen
		Ausgaben	Einnahmen				Ausgaben	Einnahmen	
1	ZH	1'546'805	0	0	0	0	0	0	0
2	BE	0	-10'346'056	-14'780'080	0	0	0	0	0
3	LU	0	-3'846'141	-5'494'487	0	0	0	0	0
4	UR	0	-354'037	-505'767	0	0	0	0	0
5	SZ	21'498	0	0	0	0	0	0	0
6	OW	0	-329'400	-470'571	0	0	0	0	0
7	NW	-2'723	0	0	0	0	0	0	0
8	GL	0	-372'770	-532'528	0	0	0	0	0
9	ZG	-1'349'507	0	0	0	0	0	0	0
10	FR	0	-2'816'323	-4'023'318	0	0	0	0	0
11	SO	0	-2'710'246	-3'871'781	0	0	0	0	0
12	BS	-500'790	0	0	0	0	0	0	0
13	BL	990'600	0	0	0	0	0	0	0
14	SH	0	-202'334	-289'049	0	0	0	0	0
15	AR	0	-562'553	-803'647	0	0	0	0	0
16	AI	0	-147'157	-210'225	0	0	0	0	0
17	SG	0	35'920'296	51'314'709	0	0	0	0	0
18	GR	0	-1'791'674	-2'559'534	0	0	0	0	0
19	AG	0	-4'239'583	-6'056'547	0	0	0	0	0
20	TG	0	-2'686'777	-3'838'253	0	0	0	0	0
21	TI	0	-663'137	-947'339	0	0	0	0	0
22	VD	1'292'176	0	0	0	0	0	0	0
23	VS	0	-3'575'569	-5'107'956	0	0	0	0	0
24	NE	0	-420'671	-600'959	0	0	0	0	0
25	GE	-1'998'059	0	0	0	0	0	0	0
26	JU	0	-855'868	-1'222'669	0	0	0	0	0
Total		**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**

Bedingt rückzahlbare Darlehen

Auslegung zur Fachempfehlung 03
Kontenrahmen und funktionale Gliederung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 03 erarbeitet.

Version vom 23. Mai 2011

Zu Ziffer 1 der Fachempfehlung 03

A Die Finanzdirektorenkonferenz hat dem SRS-CSPCP beantragt, eine Empfehlung für die einheitliche Verbuchung der bedingt rückzahlbaren Darlehen unter HRM2 zu erarbeiten. Eine Umfrage bei den Kantonen hat gezeigt, dass in der Praxis verschiedene Formen von bedingt rückzahlbaren Darlehen mit unterschiedlichen vertraglichen Regelungen bestehen. Eine einheitliche Praxis sowohl betreffend Bilanzierung und Bewertung besteht gegenwärtig nicht. In einzelnen Rechnungen werden bedingt rückzahlbare Darlehen direkt in der Laufenden Rechnung (um den HRM1-Begriff zu verwenden) erfasst, in anderen wiederum werden diese über die Investitionsrechnung gebucht. Nach erfolgter Aktivierung wird entweder eine sofortige Abschreibung vorgenommen oder eine Wertberichtigung eingestellt, wobei diese sofort 100 Prozent beträgt oder - über mehrere Jahre verteilt - aufgebaut wird.

B In der Fachempfehlung 03 ist die Fragestellung gegenwärtig im Kontenrahmen HRM2, Kontengruppe 54 „Darlehen“ geregelt. Bedingt rückzahlbare, unverzinsliche Darlehen mit unbeschränkter Laufzeit sind gemäss dieser Kontierungsanweisung als Investitionsbeiträge zu betrachten. Die Rechnungslegung der Investitionsbeiträge ist in der Fachempfehlung 10 betreffend die Investitionsrechnung, Ziffer 3 und Erläuterungen umfassend geregelt. Zusätzliche Kontierungsanweisungen finden sich bei Kontengruppe 144 „Darlehen“. Unbefristet gewährte Darlehen ohne Rückzahlungspflicht, ausser im Fall einer Zweckentfremdung des Betrages, werden als Staatsbeitrag verbucht. Die Differenz zwischen Buchwert und Nominalwert wird als Eventualguthaben ausgewiesen, solange die Zweckentfremdungsklausel gilt.

C Bei den bedingt rückzahlbaren Darlehen lassen sich drei Hauptgruppen unterscheiden:

Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn können verzinslich oder unverzinslich gewährt werden. Ein Merkmal solcher Darlehen ist, dass der Darlehensgeber aktiv die Rückzahlung bestimmen kann. Diese Bedingungen sind gesetzlich geregelt oder vertraglich vereinbart.

Bedingt rückzahlbare Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung führen bei Nichtbeachtung des Darlehenszwecks (Entfremdung, zum Beispiel Umnutzung des Gebäudes) zu einer Rückzahlung. Einem Verbot der Zweckentfremdung gleich zu setzen, ist die faktische Unmöglichkeit, ein Anlagegut für andere Zwecke einzusetzen als ursprünglich geplant war (zum Beispiel Hochwasserschutz). Die Geldmittel werden beim Darlehensnehmer für den Erwerb von

dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet. Es obliegt dem Darlehensgeber, die Vertragsklausel betreffend Zweckentfremdung zu überwachen und bei Nichteinhaltung eine Rückzahlung zu verlangen. Meist wird bei der Rückzahlung berechnet, wie viel die gesamte Nutzungsdauer beträgt und diese dann ins Verhältnis zur bereits erfolgten Nutzung gesetzt. Ein wichtiges Merkmal solcher Darlehen liegt darin, dass der Darlehensnehmer aktiv die Rückzahlung bestimmen kann, indem er eine Zweckentfremdung vermeidet. Der Darlehensgeber hat mit der Zweckentfremdungsklausel Bedingungen geschaffen, um dauerhaft auf die Mittelverwendung Einfluss zu nehmen.

Bei den **bedingt rückzahlbaren Darlehen – Typ „A-fonds perdus“** handelt es sich auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht um Darlehen, sondern um einen Staatsbeitrag. Ein solches Darlehen sieht kein Verbot einer Zweckentfremdung vor oder verfügt über eine explizite Rückzahlungsverzichtsvereinbarung seitens des Darlehensgebers. Eine Rückzahlung kann ausgeschlossen werden.

D Bilanzierung beim Darlehensgeber:

Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn sind in der Kontengruppe 144 „Darlehen“ zu bilanzieren. Werteinbussen im Zeitpunkt der Gewährung aufgrund einer Verzinsung unter dem Marktniveau kann mittels Abzinsung der Zinsdifferenz Rechnung getragen werden (Effektivzinsmethode).

Bedingt rückzahlbare Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung sind in der Kontengruppe 146 „Investitionsbeiträge“ zu bilanzieren. Als Voraussetzung dafür gilt, dass die Geldmittel beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet werden.

Die **bedingt rückzahlbaren Darlehen – Typ „A-fonds perdus“** sind im Zeitpunkt der Darlehensgewährung im Transferaufwand (Kontengruppe 363 Beiträge an öffentliche Gemeinwesen und Dritte) zu verbuchen. Dies gilt auch in den Fällen, wo die Geldmittel beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet werden, weil der Darlehensgeber keinen dauerhaften Einfluss auf die Mittelverwendung ausüben kann.

E Bilanzierung beim Darlehensnehmer:

Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn sind in der Kontengruppe 2064 „Darlehen“ zu bilanzieren. Ein innert 360 Tagen rückzahlbarer Anteil wird in die Kontengruppe 2014 „kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten“ umgebucht. Im Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens kann einer Verzinsung unter dem Marktniveau mittels Aufzinsung der Zinsdifferenz Rechnung getragen werden (Effektivzinsmethode).

Bedingt rückzahlbare Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung gelten als erhaltene Investitionsbeiträge, sofern die Geldmittel beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauer-

haften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet werden. Gemäss Fachempfehlung 10 Ziffer 10 bestehen beim Darlehensnehmer grundsätzlich zwei Verbuchungsoptionen. Option 1: Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrages in den Sachanlagen. Option 2: Aktivierung des Bruttoinvestitionsbetrags (Sachanlagen) und gleichzeitige Passivierung des Investitionsbeitrages als langfristige Finanzverbindlichkeit (Kontengruppe 2068). Weitere Erläuterungen zur Verbuchung sind in Fachempfehlung 10, Ziffer 11 enthalten.

Die **bedingt rückzahlbaren Darlehen – Typ „A-fonds perdus“** sind im Zeitpunkt der Darlehensgewährung in der Regel im Transferertrag (Kontengruppe 463 Beiträge von öffentlichen Gemeinwesen und Dritten) zu verbuchen. Wenn der Geldfluss beim Darlehensnehmer für den Erwerb von dauerhaften Vermögenswerten mit Investitionscharakter verwendet wird, ist eine Verbuchung analog der bedingt rückzahlbaren Darlehen mit Verbot einer Zweckentfremdung vorzunehmen, um eine periodengerechte Verteilung über die Nutzungsdauer zu erreichen (diese Ausnahme gilt nicht bei vollständiger Umsetzung der IPSAS Standards, wo im Zeitpunkt der Darlehensgewährung immer ein Transferertrag zu verbuchen ist).

Interne Verrechnungen

Auslegung zur Fachempfehlung 03
Kontenrahmen und Funktionale Gliederung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 03 erarbeitet

Version vom 13. Juni 2019

Zu Ziffern 1 und 2 der Fachempfehlung 03

A Bei einer internen Verrechnung werden einer Verwaltungseinheit (Organisationseinheit) bzw. einer Funktion die internen Kosten belastet, welche von einer anderen Einheit desselben öffentlichen Gemeinwesens bereitgestellt werden. Gleichzeitig wird derselbe Betrag der Einheit, welche die Leistung erbringt als Ertrag verbucht.

Eine interne Verrechnung wird vorgenommen, wenn ein Aufwand (oder ein Ertrag) nicht von Beginn weg in der Einheit bzw. Funktion verbucht wird, welche die erbrachte Leistung ursprünglich verursacht.

Eine interne Verrechnung ist eine rein buchhalterische Transaktion. Sie hat keinen Einfluss auf die flüssigen Mittel; es gibt weder Einzahlungen noch Auszahlungen.

B Interne Verrechnungen kommen vor, wenn die Aufwände, welche für die Erbringung einer dienststellenübergreifenden Leistung verursacht werden, zuerst zentral verbucht werden, bevor sie ganz oder teilweise intern an die Leistungsbezüger innerhalb des Gemeinwesens verrechnet werden müssen. Folgende Aufwandarten sind betroffen: Personalaufwand (Kontengruppe 30), Sach- und Betriebsaufwand (31), Abschreibungen des Verwaltungsvermögens (33) und der Finanzaufwand (34)[1].

Interne Verrechnungen erlauben auch, die Gesamtkosten der Supportservices (Logistik im Bereich der Informatik, der Administration, der Finanzen, der Gebäude) unter den begünstigten Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) zu verteilen. In diesem Fall wird nicht mehr eine spezifische Kontenart (30, 31, 33 oder 34) verteilt, sondern es werden die Vollkosten der angebotenen Dienstleistung, d.h. der Gesamtaufwand (unter Abzug eventueller Einnahmen) verrechnet.

[1] Wird eine Rechnung von Beginn weg auf die verschiedenen betroffenen Einheiten und Funktionen verteilt, handelt es sich nicht um interne Verrechnungen. In diesem Fall wird nämlich der Betrag nicht zentral verbucht. Nehmen wir den Fall eines öffentlichen Gemeinwesens, das eine Rechnung für Büromaterial über CHF 10‘000 erhält und 3 Zahlungen verbucht; eine über CHF 2‘000, eine andere über CHF 5‘000 und die letzte über CHF 3‘000; dies als Belastung der 3 betroffenen Dienststellen (Funktionen) und in der Kontenart 3100 (im Gegensatz zur Kontenart 390x, welche bei einer internen Verrechnung verwendet würde).

Gewisse Erträge werden manchmal ebenfalls zentral erfasst und müssen danach ganz oder teilweise verrechnet werden. Es kann sich um folgende Ertragsarten handeln: Regalien und Konzessionen (41), Entgelte (42), verschiedene Erträge (43), Finanzertrag (44).

Durch interne Verrechnungen können auch kalkulatorische Aufwendungen und Erträge in die Gesamtkosten einbezogen werden. Dabei kann es sich um kalkulatorische Passivzinsen handeln, die beispielsweise auf dem selbstfinanzierten Anteil der Nettoinvestitionen berech-net werden. Es kann sich auch um kalkulatorische Passivzinsen handeln, die auf den Ver-pflichtungen des Gemeinwesens gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Eigen- oder Fremdkapital berechnet werden. Symmetrisch dazu kann es sich auch um kalkulatori-sche Aktivzinsen handeln, die auf den Vorschüssen des Gemeinwesens auf Spezialfinanzie-rungen und Fonds berechnet werden.

C Die Steuererträge (40), die Einlagen in und Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen (35 und 45), Transferaufwände und –erträge (36 und 46), die durchlaufenden Beiträge (37 und 47) sowie die ausserordentlichen Aufwände und Erträge (38 und 48) dürfen nicht intern verrechnet werden.

D Der harmonisierte Kontenrahmen sieht die Kontengruppe 39 für die Erfassung der internen Aufwände und die Kontengruppe 49 für die Erfassung der internen Erträge vor. Innerhalb dieser Gruppen sieht der Kontenrahmen mehrere Untergruppen vor, um eine feinere Kategorisierung internen Verrechnungen zu ermöglichen. Die Liste findet sich im Anhang A des Handbuches HRM2.

Es ist unerlässlich diese Kontenarten –und keine anderen– für die Verbuchung der internen Verrechnungen zu verwenden. Auf diese Weise können diese eindeutig zugeteilt werden, und eine Doppelzählung der betroffenen Aufwände und Erträge wird vermieden. Aus diesem Grund wird ja in der mehrstufigen Erfolgsrechnung der Fachempfehlung 04 weder die Kontengruppe 39 noch die Kontengruppe 49 aufgeführt. Somit wird verhindert, dass die Betriebsaufwände und –erträge künstlich aufgebläht werden.

Da die gleichen Beträge gleichzeitig sowohl als Aufwand wie auch als Ertrag verbucht werden, ist, auf der Ebene des ganzen Gemeinwesens, das Total der Kontenart 39 genau gleich gross wie das Total der Kontenart 49. Die Tatsache, dass diese beiden Kontenarten nicht in der gestuften Erfolgsrechnung erscheinen, verfälscht deshalb das gesamte operative Ergebnis nicht.

Im Gegensatz dazu, ist der Betrag dieser beiden Kontenarten nicht identisch, wenn die Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) und die Funktionen separat betrachtet werden. Die internen Verrechnungen beeinflussen deshalb das individuelle Resultat der betroffenen Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) und der Funktionen. Dies ist auch deren Ziel.

E Die internen Verrechnungen betreffen alle Transaktionen und Beziehungen zwischen den Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) desselben öffentlichen Gemeinwesens, zum Beispiel desselben Kantons oder derselben Gemeinde. Sie betreffen ebenfalls die Transaktionen und Beziehungen mit den Spezialfinanzierungen (Eigenwirtschaftsbetrieben) oder mit Sonderrechnungen, welche Verwaltungseinheiten des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens sind.

F Im Gegensatz dazu dürfen Transaktionen des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens mit juristisch unabhängigen Dritteinheiten (öffentliches Unternehmen, Einheit des Privatsektors oder anderer öffentlicher Haushalt) unter keinen Umständen in den Kontengruppen 39 und 49 verbucht werden. Es müssen die anderen Kontenarten des Kontenplans verwendet werden.

G Interne Verrechnungen erlauben, die Kosten der öffentlichen Leistungen im Budget und in der Jahresrechnung genauer zu herauszustreichen.

Dies ist typischerweise bei Spezialfinanzierungen der Fall, wo es wichtig ist zu wissen, ob die Kostendeckung angemessen ist, d.h. ob der Betrag des erhobenen kausalen Beitrags den Kosten der erbrachten Leistung entspricht. In den Gemeinden betrifft dies vor allem die Abfallwirtschaft, die Wasserversorgung sowie die Abwasserbeseitigung.

Die Richtigkeit interner Verrechnungen ist zudem auch unerlässlich für die Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit statistischer Auswertungen der Kantone und des Bundes, wie beispielsweise für den Gebührenindex.

H Eine interne Verrechnung sollte allerdings nur erfasst werden, wenn der Betrag des durch eine eventuelle Verteilung betroffenen Aufwands oder Ertrags wesentlich ist. Mit anderen Worten, wenn bei Nichterfassung einer internen Verrechnung das Kostenbild einer Leistung verfälscht wird, muss eine interne Verrechnung vorgenommen werden.

I Die internen Verrechnungen dürfen nur zur Verteilung von betrieblichen Aufwänden und Erträgen verwendet werden. Sie dürfen nicht zur Verteilung der Kosten von Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) für selbst erbrachte Leistungen zur Schaffung oder Erstellung von Sach- und immateriellen Anlagen verwendet werden. Der Ertrag als Gegenstück aus solchen Kosten muss in der Sachgruppe 431 „Aktivierung von Eigenleistungen“ verbucht werden.

J Die internen Verrechnungen, Aufwände und Erträge, müssen in den betroffenen Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) bzw. Funktionen budgetiert werden.

K Gemäss Art. 21, Abs. 2, Ziff. 28, Bst a des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG), sind Leistungen zwischen Organisationseinheiten (Verwaltungseinheiten) des gleichen Gemeinwesens von dieser Steuer ausgenommen.

L Die IPSAS-Normen regeln die internen Verrechnungen als solche nicht. Aber sie schliessen sie auch nicht aus. Aus diesem Grund ist die Verwendung von internen Verrechnungen IPSAS-konform.

Beispiele

Beispiel 1 Verrechnung von Büromaterial, das zentral eingekauft wurde

Die allgemeine Verwaltung der Gemeinde A kauft Büromaterial für alle Dienststellen der Gemeindeverwaltung. In einem ersten Schritt wird der Aufwand von CHF 10‘000 gesamthaft und zentral verbucht. Danach wird ein Teil des Aufwands den einzelnen Dienststellen, d.h. der Finanzverwaltung und dem Fremdenverkehrsbüro aufgrund eines Verteilschlüssels verrechnet.

Verbuchung

Der Kauf von Büromaterial durch die allgemeine Verwaltung wird im Aufwandkonto **3100**, **Funktion 022** zu CHF 10‘000 verbucht. Aufgrund des Verteilschlüssels verbucht die Finanzverwaltung (**Funktion 021**) eine interne Verrechnung für einen Aufwand von CHF 5‘000 im Konto **390x** und die allgemeine Verwaltung (**Funktion 022**) für einen Ertrag desselben Betrags im Konto **490**x. Das Fremdenverkehrsbüro (**Funktion 084**) verbucht eine interne Verrechnung für einen Aufwand von CHF 2‘000 im Konto **390x** und die allgemeine Verwaltung (**Funktion 022**) für einen Ertrag desselben Betrags im Konto **490x**.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Kauf von Büromaterial durch die allgemeine Verwaltung	**022.3100** Büromaterial	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	10’000
Der Finanzverwaltung verrechnetes Büromaterial	**021.390x** Waren- und Materialbezüge	**022.490x** Waren- und Materialbezüge	5’000
Dem Fremdenverkehrsbüro verrechnetes Büromaterial	**084.390x** Waren- und Materialbezüge	**022.490x** Waren- und Materialbezüge	2’000

Beispiel 2 Gebrauch der Turnhalle für die Sitzungen der Legislative der Gemeinde

Die Legislative der Gemeinde A tagt in der gemeindeeigenen Turnhalle. Die Benützungskosten werden der Legislative, pro rata nach den benützten Stunden, belastet.

Verbuchung

Die Gemeinde A verbucht einen Aufwand im Konto **392x** in der **Funktion 011** (Legislative); gleichzeitig verbucht sie einen Ertrag im Konto **492x** in der **Funktion 217** (Schulliegenschaften).

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gebrauch der Turnhalle durch die Legislative	**011.392x** Pacht, Mieten, Benützungskosten	**217.492x** Pacht, Mieten, Benützungskosten	600

Beispiel 3 Bereitstellung von Trinkwasser für die Primarschule

Das Wasserwerk der Gemeinde A liefert der gemeindeeigenen Primarschule Trinkwasser zu einem jährlichen Betrag von CHF 5‘000. Während des Jahres erhält das Wasserwerk Informatik- und administrativen Support von der Finanzverwaltung für die interne Wasserverrechnung und die Rechnungsstellung an die externen Benutzer. Ende Jahr werden die Kosten der Finanzverwaltung aufgrund des Volumens der Datentransfers und der Arbeitszeitblätter des Verwaltungspersonals verteilt.

Verbuchung

Das Wasserwerk der Gemeinde A verbucht eine interne Verrechnung für einen Ertrag von CHF 5‘000 im Konto **490x** in der **Funktion 710** (Wasserversorgung); die Primarschule verbucht eine interne Verrechnung für einen Aufwand desselben Betrags im Konto **390x** in der **Funktion 212** (Primarstufe). Ende Jahr verbucht das Wasserwerk eine interne Verrechnung für einen Aufwand von CHF 500 im Konto **393x** für die Informatikdienstleistungen und von CHF 3‘000 im Konto **391x** für die Leistungen des Verwaltungspersonals in der **Funktion 710**. Die Finanzverwaltung verbucht eine interne Verrechnung für einen Ertrag von CHF 500 im Konto **493x** für die Informatikdienstleistungen und von CHF 3‘000 im Konto **491x** für die Leistungen des Verwaltungspersonals in der **Funktion 022** (Allgemeine Dienste, übrige)

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Bereitstellung von Trinkwasser für die Primarschule	**212.390x** Material- und Warenbezüge	**710.490x** Material- und Warenbezüge	5’000
Kostenanteil Informatik	**710.393x** Betriebs- und Verwaltungskosten	**022.493x** Betriebs- und Verwaltungskosten	500
Kostenanteil Personal	**710.391x** Dienstleistungen	**022.491x** Dienstleistungen	3’000

Weiter stellt das Wasserwerk der Gemeinde A des Gemeindeverbandes für die Sekundarschule ebenfalls Trinkwasser bereit. Dieser Gemeindeverband ist eine Dritteinheit. Aus diesem Grund erstellt die Gemeinde A eine Rechnung und verbucht diesen Verkauf als Ertrag im **Konto 4240** (Benützungsgebühren und Dienstleistungen) in der **Funktion 710** (Wasserversorgung). Der Gemeindeverband seinerseits verbucht den Aufwand im **Konto 3120** (Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV) in der **Funktion 213** (Sekundarstufe I).

Beispiel 4 Abschreibung von Heizanlagen

Mit der Heizanlage der Maturitätsschule des Kantons B wird ebenfalls die benachbarte Berufsschule geheizt. Beide Schulen hängen rechtlich vom Kanton B ab. Die Abschreibung dieser Anlage wird entsprechend der Gebäudefläche verteilt.

Verbuchung

Der Kanton B schreibt die Heizanlage der Maturitätsschule nach der Lebensdauer über das **Konto 3300** in der **Funktion 251** (Gymnasiale Maturitätsschulen) ab. Nachher wird der Abschreibungsanteil der Berufsschule als Aufwand im **Konto 395x** in der **Funktion 230** (Berufliche Grundbildung) und als Ertrag im **Konto 495x** in der **Funktion 251** intern verrechnet.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Ordentliche Abschreibung der Heizanlage	**251.3300** Planmässige Abschreibungen Sachanlagen	**1404** Hochbauten VV	75’000
Abschreibungsanteil der Berufsschule	**230.395x** Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen	**251.495x** Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen	30’000

Sachaufwand, Entschädigungen und Beiträge

Auslegung zur Fachempfehlung 03
Kontenrahmen und Funktionale Gliederung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 03 erarbeitet.

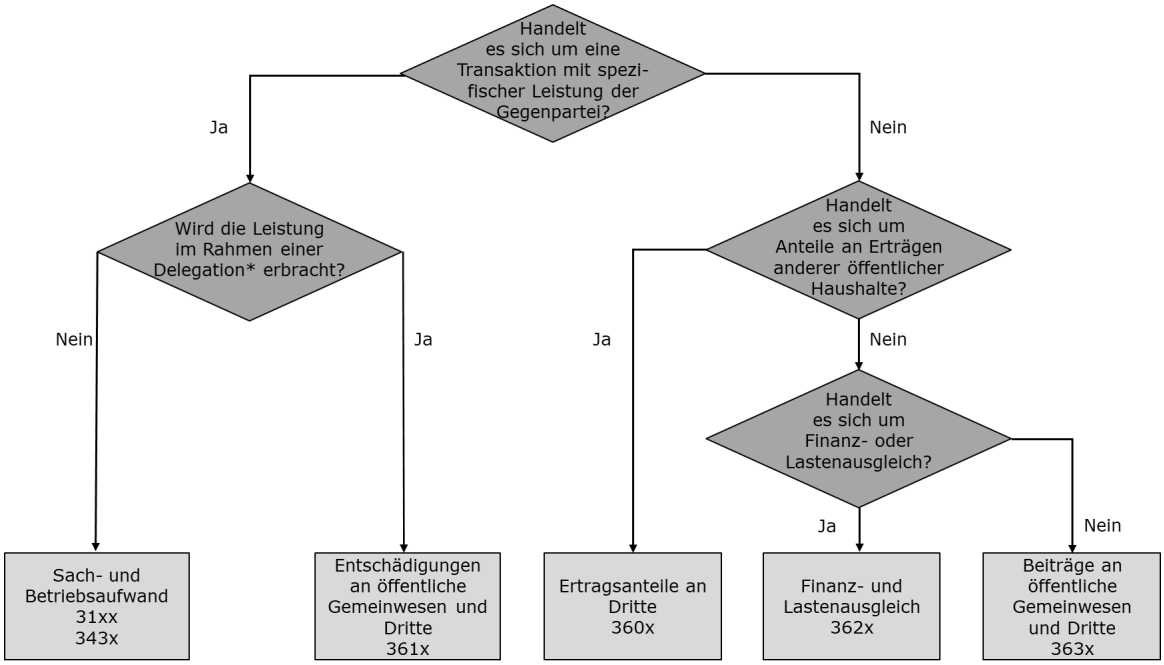
Version vom 1. Januar 2025

Zur Ziffer 1 der Fachempfehlung 03

A Der Kontenrahmen HRM2 bietet Kontengruppen für den Sach- und übrigen Betriebsaufwand, (im Folgenden als S&B-Aufwand bezeichnet, Kontengruppe 31), für Entschädigungen (361) und für Beiträge/Subventionen (363). Diese Auslegung klärt die Unterscheidungen zwischen diesen Kontengruppen, damit die Anwenderinnen und Anwender des HRM2 auf eine Systematik für die Verbuchung der betreffenden wirtschaftlichen Sachverhalte zurückgreifen können.

B Die zu treffenden Unterscheidungen entsprechen dem untenstehenden Entscheidungsschema. Zunächst muss unterschieden werden zwischen (a) Transaktionen, die eine spezifische Leistung der Gegenpartei beinhalten, und (b) Transaktionen,

Abbildung 1 Entscheidungsdiagramm zur Unterscheidung von Sachaufwand, Entschädigungen und Beiträgen



* Die Delegation einer öffentlichen Aufgabe ist die Übertragung der Verantwortung der Erfüllung einer Aufgabe an einen Dritten (beauftragte Einheit), die anstelle oder im Auftrag des Gemeinwesens die entsprechenden Leistungen direkt erbringen soll.

die keine spezifische Leistung der Gegenpartei beinhalten. Die Gegenpartei kann ein öffentliches oder privates Unternehmen, ein privater oder ein öffentlicher Haushalt, eine private Organisation ohne Erwerbszweck oder das Ausland sein.

C Transaktionen, die typischerweise keine spezifische Leistung beinhalten, sind Transfers, die sich aus anderen mit öffentlichen Haushalten geteilten Erträgen ergeben. Diese Anteile sind Transfers, die in der Kontengruppe 360 Ertragsanteile an Dritte erfasst werden (bzw. 460 Ertragsanteile von Dritten, für das empfangende Gemeinwesen). Diese Kategorisierung birgt keine besonderen Schwierigkeiten und wird in dieser Auslegung nicht weiter behandelt.

Die Transfers im Rahmen des Finanz- und Lastenausgleichs beinhalten auch keine spezifische Leistung. Sie werden in der Kontengruppe 362 verbucht und sind ebenfalls nicht Gegenstand der vorliegenden Auslegung.

D Wenn eine Transaktion eine spezifische Leistung der Gegenpartei beinhaltet, muss unterschieden werden, ob (a) die Gegenpartei eine Leistung an den öffentlichen Auftraggeber erbringt, der diese verwendet, um der Öffentlichkeit eine Leistung anzubieten, oder ob (b) die Gegenpartei eine spezifische öffentliche Leistung im Rahmen einer Delegation durch den öffentlichen Auftraggeber, in der Regel direkt für Dritte (Haushalte, Unternehmen usw.) erbringt. Wird eine öffentliche Aufgabe an eine beauftragte Einheit delegiert, erbringt diese die entsprechende Leistung anstelle oder im Auftrag des Gemeinwesens. Die Delegation ist in den geltenden gesetzlichen Bestimmungen (Gesetz, Verordnung, Reglement) vorgesehen. Die Terminologie ist unterschiedlich. Diese Bestimmungen sehen jedoch insbesondere den Abschluss eines verwaltungsrechtlichen Vertrags (synonym mit öffentlich-rechtlichem Vertrag) vor, der manchmal als Zusammenarbeitsvereinbarung oder auch als Leistungsvertrag zwischen dem Gemeinwesen und der beauftragten Einheit bezeichnet wird. Der Abschluss eines privatrechtlichen Vertrags (z. B. eines Werkvertrags, eines Expertenvertrags, eines Vertrags über die Wartung von Computern usw.) entspricht nicht einer Delegation.

Im Fall (a) ist die Transaktion unter dem Sach- und übrigen Betriebsaufwand zu verbuchen. Im Fall (b) ist die Transaktion als Entschädigung (an die delegierende Einheit) zu verbuchen.

Sach- und übriger Betriebsaufwand, Fall (a)

E Der Sach- und übrige Betriebsaufwand stellt eine Gegenleistung für eine spezifische Leistung dar, die für das betreffende Gemeinwesen erbracht wird. In diesem Fall ist es das Gemeinwesen selbst, das die Waren oder Dienstleistungen erhält. Das Gemeinwesen wird diese Waren oder Dienstleistungen verwenden, um eine Leistung zu erbringen, die es anschlies-

send der Öffentlichkeit anbietet. Dieser S&B-Aufwand entspricht also den Inputs, die das Gemeinwesen benötigt, um selbst eine Leistung für die Öffentlichkeit zu erbringen (Inputs in seinen Prozess der Produktion von Leistungen für die Öffentlichkeit).

F Bei der Verbuchung wird nicht unterschieden, ob die Gegenpartei dem privaten oder dem öffentlichen Sektor angehört. Ein und derselbe wirtschaftliche Sachverhalt darf nicht in einer Gruppe von Konten unterschiedlicher Art verbucht werden, nur weil der Leistungserbringer einem anderen Sektor (privat oder öffentlich) angehört. Jeder S&B-Aufwand wird in der Kontengruppe 31[1] verbucht.

G Es muss sichergestellt werden, dass die Einheit, die die Leistung erhält, und die Einheit, die die Leistung erbringt, die Verbuchung nach derselben Logik vornehmen. Dies ist besonders wichtig, wenn beide Einheiten dem Sektor der öffentlichen Haushalte angehören: Wird der Aufwand von der empfangenden Einheit in Kontengruppe 31 verbucht, muss der Ertrag vom Leistungserbringer in Kontengruppe 42 oder 43 verbucht werden.

H Beispiele für S&B-Aufwand durch öffentliche Gemeinwesen sind der Kauf von Salz zur Schneeräumung der Strassen des eigenen Gemeinwesens, entweder von einem anderen Gemeinwesen oder von einem privaten Anbieter, Honorare für Gutachten, die bei einem öffentlichen Unternehmen, einem privaten Unternehmen oder einer Einheit, die Teil eines öffentlichen Haushalts ist (z. B. einer Universität), in Auftrag gegeben werden.

Der Kauf von Wasser durch eine Gemeinde, die es dann über ihr eigenes Netz transportiert und verteilt, ist ebenfalls S&B-Aufwand. Der Kauf von Wasser ist ein Input für die erste Stufe des Prozesses, die Bevölkerung mit Wasser zu versorgen, während die anderen Stufen des Prozesses die Weiterleitung und Verteilung sind. Die gleiche Logik gilt für die Bereiche Abwasserreinigung, Gas, Strom oder Kabelnetze.

I Rückerstattungen für zu viel oder zu Unrecht gezahlten S&B-Aufwand werden als Aufwandminderungen (Kontogruppe 31[2]) verbucht, falls das entsprechende Aufwandkonto bekannt ist. In allen anderen Fällen werden Rückerstattungen im Konto 4260 als Ertrag verbucht.

Entschädigungen, Fall (b)

J Es ist möglich, dass ein Gemeinwesen eine öffentliche Aufgabe, die ihm durch Gesetze oder Regelungen übertragen wird, nicht selbst ausführt, sondern die Verantwortung für die Ausführung dieser Aufgabe an einen Dritten delegiert. In diesem Fall ist der Dritte beauftragt und erbringt die Leistung in der Regel direkt für die Öffentlichkeit.

---

[1] Oder in der Kontengruppe 343 Liegenschaftenaufwand, wenn es sich um Betriebsaufwand und baulichen Unterhalt des Finanzvermögens handelt.

[2] Oder in der Kontengruppe 343 Liegenschaftenaufwand, wenn es sich um Betriebsaufwand und baulichen Unterhalt des Finanzvermögens handelt.

K Die vom Gemeinwesen an eine beauftragte Einheit gezahlte Vergütung soll diese für die spezifischen Kosten entschädigen, die sie für die Erbringung der ihr übertragenen besonderen Aufgabe zu tragen hat[3]. Die Höhe der Vergütung soll daher die (spezifischen) Kosten für die spezifische Erbringung der Leistung oder übertragenen (spezifischen) Aufgabe ganz oder grösstenteils decken.

Dies unterscheidet eine Entschädigung von einem Beitrag. Ein Beitrag ist nicht die Gegenleistung für eine spezifische Aufgabe oder Leistung, die ein Gemeinwesen, das rechtlich oder gesetzlich dafür verantwortlich ist, an einen Dritten delegiert. Er dient häufig dazu, die Kosten von gemeinwirtschaftlichen Leistungen global zu decken. Sein Betrag entspricht daher keineswegs den Kosten, die einer spezifischen Aufgabe oder Leistung zugewiesen werden können (siehe unten den Abschnitt über Beiträge [Buchstaben R bis Z]).

L Die an die delegierenden Einheiten gezahlten Vergütungen müssen als Entschädigungen in der Kontengruppe 361 verbucht werden. Entschädigungen werden buchhalterisch als Transferaufwand betrachtet. Sie unterscheiden sich jedoch von anderen Transfers in der Kontengruppe 36 dadurch, dass die Gegenpartei –die delegierende Einheit– eine spezifische Leistung im Rahmen der Transaktion erbringt.

M Der Kontenplan sieht detaillierte Konten innerhalb der Gruppe 361 vor, um Informationen über den Sektor zu erhalten, dem die Gegenpartei, d.h. der beauftragte Dritte, angehört:

Gegenpartei, beauftragter Dritter	Konto
Bund	3610
Kantone und Konkordate	3611
Gemeinden und Gemeindezweckverbände	3612
Öffentliche Sozialversicherungen	3613
Öffentliche Unternehmen	3614
Private Unternehmen	3615
Private Organisationen ohne Erwerbszweck	3616
Private Haushalte	3617
Ausland	3618

N Ein ähnlicher Detaillierungsgrad besteht für die Konten der Kontengruppe 461, damit die Gegenpartei den Ertrag aus der Entschädigung verbuchen kann. Dies führt zu einer spiegelbildlichen Verbuchung, wenn beide Vertragspartner - die beauftragende und die beauftragte Einheit - dem öffentlichen Sektor angehören. Es muss also sichergestellt werden, dass sowohl

[3] Die Art und Weise der Entschädigung ist vielfältig. Es kann sich um eine Entschädigung auf der Grundlage der tatsächlichen Kosten oder in Form von Pauschalbeträgen handeln.

das Gemeinwesen, das die Leistung erhält, als auch jenes, das die Leistung erbringt, die Verbuchung nach derselben Logik vornimmt. Wird der Aufwand in der Kontengruppe 361 verbucht, muss der entsprechende Ertrag in der Kontengruppe 461 erfasst werden.

O Um einen spiegelbildlichen Effekt zu gewährleisten, sollten die Abgrenzungsvorschriften von beiden Vertragsparteien angewendet werden.

P Rückerstattungen von zu viel oder zu Unrecht gezahlten Entschädigungen werden als Aufwandminderungen verbucht, falls das entsprechende Aufwandkonto bekannt ist. In allen anderen Fällen werden Rückerstattungen in der Kontengruppe 461 als Ertrag verbucht.

Q Es gibt viele verschiedene Fälle von Entschädigungen, beispielsweise:

- Die Beträge, die der Bund den Kantonen und Gemeinden zur Deckung der Kosten für die Volkszählungsarbeiten ausbezahlt,
- die Beträge, die einige Kantone an die Gemeinden für die Erhebung der Quellensteuer zahlen,
- die Vergütung, die ein Kanton einem Spital als kantonalen Anteil an der Finanzierung der Kosten für spezifische Leistungen an Patientinnen und Patienten zahlt, d.h. für die eigentliche Spitalbehandlung, die den Aufenthalt und die Pflege im Spital umfasst. Diese spezifischen Leistungen werden in der Regel auf der Grundlage von Fallpauschalen vergütet.
- Beträge, die von einem Gemeinwesen gezahlt werden, das einem Gemeindezweckverband die Verantwortung für die Bereitstellung von Schulleistungen für Schülerinnen und Schüler überträgt,
- Beträge, die von den Gemeinden an den Kanton gezahlt werden, wenn das Gesetz ausdrücklich vorschreibt, dass die Gemeinden für die Entlöhnung der Lehrpersonen verantwortlich sind, und die Gemeinden den Kanton mit der Durchführung dieser Aufgabe (Personalverwaltung, Anstellung, Gehaltsabrechnung) treuhänderisch beauftragen. Diese Situation ist von derjenigen zu unterscheiden, in der die Gesetzgebung dem Kanton die Verantwortung für die Entlöhnung der Lehrpersonen überträgt und der Kanton dann von den Gemeinden verlangt, dass sie sich an der Finanzierung seiner Kosten beteiligen. In diesem Fall wird die Ausführung einer spezifischen Aufgabe oder Leistung nicht delegiert, und die Höhe der Gehälter der Lehrpersonen ist lediglich eine Grundlage für die Berechnung der Ausgleichszahlungen der Gemeinden an den Kanton. In diesem Fall handelt es sich bei den von den Gemeinden gezahlten Beträgen um einen Beitrag und nicht um eine Entschädigung.

Beiträge

R Beiträge sind mit Leistungen verknüpft, die meist als gemeinwirtschaftlich beschrieben und von subventionierten Einheiten erbracht werden. Sie sind daher auch nicht mit spezifischen Leistungen verbunden. Sie werden in der Kontengruppe 363 erfasst und nachstehend behandelt.

S Ein Beitrag ist ein Finanztransfer, der vom betreffenden Gemeinwesen an einen Dritten mit dem Ziel gezahlt wird, einen Teil der allgemeinen Betriebskosten der Empfängereinheit zu decken. Häufig wird er als Gegenleistung für eine gemeinwirtschaftliche Leistung gezahlt. Die subventionierte Einheit erhält einen solchen Beitrag also nicht als Gegenleistung für die Erbringung einer bestimmten Leistung (und der dieser Leistung zurechenbaren Kosten). Da keine spezifische Leistung direkt angeboten wird, kann der gezahlte Betrag nicht im Zusammenhang mit den Produktionskosten einer Leistung stehen. Ein Beitrag unterscheidet sich demnach von einer Entschädigung. Daraus folgt, dass Beiträge, insbesondere wenn sie an (private oder öffentliche) Unternehmen gezahlt werden, im Gegensatz zu Entschädigungen, den Wettbewerb verzerren und den Marktpreismechanismus beeinträchtigen können.

T Die Transferzahlungen an subventionierte Einheiten sind in der Kontengruppe 363 Beiträge an öffentliche Gemeinwesen und Dritte zu verbuchen Der Kontenplan sieht detaillierte Konten vor, die Auskunft über den Sektor geben, dem die begünstigte Einheit angehört:

Begünstigter Dritter	**Konto**
Bund	3630
Kantone und Konkordate	3631
Gemeinden und Gemeindezweckverbände	3632
Öffentliche Sozialversicherungen	3633
Öffentliche Unternehmen	3634
Private Unternehmen	3635
Private Organisationen ohne Erwerbszweck	3636
Private Haushalte	3637
Ausland	3638

U Der gleiche Detaillierungsgrad besteht für die Konten der Kontengruppe 463, um es der Gegenpartei zu ermöglichen, den Ertrag aus dem Beitrag zu verbuchen. Dies gewährleistet eine spiegelbildliche Verbuchung, wenn sowohl Beitragsgeber als auch Beitragsempfänger dem öffentlichen Sektor angehören. Es muss also sichergestellt werden, dass beide nach der gleichen Logik verbuchen. Wird der Aufwand in der Kontengruppe 363 verbucht, muss der Ertrag in der Kontengruppe 463 verbucht werden.

V Um einen spiegelbildlichen Effekt zu gewährleisten, sollten die Abgrenzungsvorschriften von beiden Vertragsparteien angewendet werden.

W In den Bereichen Umwelt, Soziales und Gesundheit gehört der Endbegünstigte des Beitrags manchmal nicht zum Sektor der öffentlichen Haushalte (Bund, Kantone, Gemeinden, öffentliche Sozialversicherungen) oder zum Sektor der öffentlichen Unternehmen. In diesen Bereichen erhält manchmal ein Wirtschaftssubjekt den Beitrag treuhänderisch anstelle des Endbegünstigten (insbesondere privates Unternehmen oder privater Haushalt. In diesem Fall sollte der Transfer ausnahmsweise als Beitrag an den Endbegünstigten (privates Unternehmen oder privater Haushalt) verbucht werden und nicht als Beitrag an die zwischengeschaltete Einheit (der betreffende öffentliche Haushalt). Zahlt beispielsweise der Staat die Beträge zur Prämienverbilligung für private Haushalte direkt an die Krankenkassen, sollten diese Beträge als Beiträge an diese Haushalte verbucht werden.

X Rückerstattungen von zu viel oder zu Unrecht gezahlten Beiträgen werden als Aufwandminderungen verbucht, falls das entsprechende Aufwandkonto bekannt ist. In allen anderen Fällen werden Rückerstattungen in der Kontengruppe 463 als Ertrag verbucht.

Y Beispiele für Beiträge an Dritte sind allgemeine Beiträge, die mit gemeinwirtschaftlichen Leistungen verbunden sind, die Übernahme von Defiziten, Sozialleistungen für private Haushalte und Finanzhilfen. Ob der Dritte dem öffentlichen oder dem privaten Sektor angehört, ändert nichts daran, dass es sich um Beiträge handelt.

Z Sieht das kantonale Recht vor, dass sich die die Gemeinden, an den Kosten einer öffentlichen Aufgabe beteiligen müssen, die laut Gesetz in der Zuständigkeit des Kantons liegt, muss die Übertragung ebenfalls als Beitrag bezeichnet werden, da die Gemeinden dem Kanton bei der Finanzierung seiner Aufgaben helfen. Dies ist beispielsweise der Fall in Kantonen, in denen die Gemeinden zur Deckung der Kosten für die Sozialhilfe oder die Besoldung von Lehrern beitragen müssen, obwohl soziale Angelegenheiten und Bildung gesetzlich zu den Aufgaben des betreffenden Kantons gehören (siehe auch Buchstabe Q oben).

Beispiele

Beispiel 1 Schneeräumung und Salzkauf

Fall A: Die Gemeinde A kauft Salz für CHF 5'000 von einem privaten Anbieter oder von der Nachbargemeinde B, um ihre eigenen Strassen von Schnee zu befreien. Dieser Salzkauf wird als direkte Gegenleistung, als S&B-Aufwand, betrachtet, da die Gemeinde A ihre eigenen Strassen selbst räumt. Die Gegenleistung für die Transaktion, entweder die Nachbargemeinde B oder ein privater Lieferant, hat keinen Einfluss auf die Verbuchung.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Salzkauf von einem privaten Anbieter	**3101** Betriebs- und Verbrauchsmaterial	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	5’000
Privater Anbieter: Verbuchung nach seinem eigenen Kontenplan			
Gemeinde B			
Salzverkauf an die Gemeinde A	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4250** Erlös aus Verkäufen	5’000

Fall B: Die Gemeinde A nutzt den Winterdienst der Gemeinde B, um ihre Strassen von Schnee zu befreien. Die Gemeinde A erteilt der Gemeinde B einen Auftrag (privatrechtlicher Vertrag) für die Schneeräumung. Es handelt sich deshalb nicht um eine Delegation, sondern um einen S&B-Aufwand. Für den laufenden Winter stellte die Gemeinde B CHF 9'000 in Rechnung.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Winterdienst durch die Gemeinde B	**3141** Strassenunterhalt	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	9’000
Gemeinde B			
Winterdienst für die Gemeinde A	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4240** Benützungsgebühren und Dienstleistungen	9’000

Fall C: Wie Fall B, aber die Gegenpartei der Gemeinde A ist ein privates Unternehmen. Die Gemeinde A erfasst deshalb ebenfalls einen S&B-Aufwand.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Winterdienst durch ein privates Unternehmen	**3141** Strassenunterhalt	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	9’000
Privater Anbieter: Verbuchung nach seinem eigenen Kontenplan			

Beispiel 2 Kauf und Verkauf von Trinkwasser

Die Gemeinde A kauft Trinkwasser vom Gemeindezweckverband Z für CHF 30'000. Anschliessend verkauft sie dieses Wasser für CHF 50'000 an private Nutzer. Zudem zahlt die Gemeinde A dem Gemeindezweckverband Z, dem sie, durch den Abschluss eines verwaltungsrechtlichen Vertrags, die Verantwortung für das Pumpen und die Gewährleistung der Wasserversorgung übergeben hat, einen jährlichen Betrag von CHF 100'000.

Die Gemeinde A kauft Wasser, um es über ihre eigenen Kanäle an seine Einwohner zu verteilen/verkaufen. Es handelt sich also um S&B-Aufwand. Sie erhält eine spezifische Leistung (in m3 messbar). Im Gegensatz dazu ist der jährlich gezahlte Betrag eine Entschädigung, die die Gemeinde A zahlen muss, weil sie eine Aufgabe, für die sie gesetzlich verantwortlich ist, an einen Dritten delegiert hat.

Fall A: Der Gemeindezweckverband Z gehört zum Sektor der öffentlichen Haushalte

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Kauf von Trinkwasser	**3101** Betriebs- und Verbrauchsmaterial	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	30’000
Verkauf von Trinkwasser	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4240** Benützungsgebühren und Dienstleistungen	50’000
Jährlicher Betrag an den Gemeindezweckverband Z	**3612** Entschädigungen an Gemeinden und Gemeindezweckverbände	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	100’000

Gemeindezweckverband Z			
Verkauf von Trinkwasser an die Gemeinde A	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4240** Benützungsgebühren und Dienstleistungen	30'000
Jährlicher Betrag von der Gemeinde A	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4612** Entschädigungen von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden	100'000

Fall B: Der Gemeindezweckverband Z ist ein öffentliches Unternehmen, das von den angeschlossenen Gemeinden kontrolliert wird; es ist ein unabhängiges Unternehmen, das sich selbst finanziert und eine eigene Buchhaltung führt.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Kauf von Trinkwasser	**3101** Betriebs- und Verbrauchsmaterial	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	30'000
Verkauf von Trinkwasser	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4240** Benützungsgebühren und Dienstleistungen	50'000
Jährlicher Betrag an den Gemeindezweckverband Z	**3614** Entschädigungen an öffentliche Unternehmen	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	100'000
Gemeindezweckverband Z: Verbuchung nach seinem eigenen Kontenplan			

Beispiel 3 Kauf von Informatikdienstleistungen

Die Gemeinde A hat mit einem regionalen Rechenzentrum einen privatrechtlichen Vertrag abgeschlossen. Sie kauft dort alle ihre IT-Dienstleisungen, um eine öffentliche Aufgabe zu erfüllen, für die sie verantwortlich ist. Die jährlichen Kosten belaufen sich auf CHF 7'000.

Fall A: Dieses Rechenzentrum gehört zur Gemeinde B; es ist daher in der Buchhaltung dieser Gemeinde eingeschlossen.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Kauf von Informatikdienstleistungen von der Gemeinde B	**3133** Informatik-Nutzungsaufwand	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	7'000
Gemeinde B			
Verkauf von Informatikdienstleistungen an die Gemeinde A	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4240** Benützungsgebühren und Dienstleistungen	7'000

Fall B: Dieses Rechenzentrum ist ein öffentliches Unternehmen unter der Kontrolle der Gemeinde B; es ist ein unabhängiges Unternehmen, das sich selbst finanziert und eine eigene Buchhaltung führt.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Kauf von Informatikdienstleistungen vom Rechenzentrum unter der Kontrolle der Gemeinde B	**3133** Informatik-Nutzungsaufwand	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	7'000
Gemeinde B: ist vom Vorgang nicht betroffen			
Rechenzentrum: Verbuchung nach seinem eigenen Kontenplan			

Fall C: Dieses Rechenzentrum ist ein privates Unternehmen; es ist ein unabhängiges Unternehmen, das sich selbst finanziert und seine eigene Buchhaltung führt

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Kauf von Informatikdienstleistungen vom privaten Rechenzentrum	**3133** Informatik-Nutzungsaufwand	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	7'000
Rechenzentrum: Verbuchung nach seinem eigenen Kontenplan			

Beispiel 4 Abhören von Telefongesprächen

Der Bund führt auf Antrag der Justizbehörde des Kantons A das Abhören von Telefongesprächen durch. Die Überwachung von Telefongesprächen gehört zu den Aufgaben der öffentlichen Sicherheit, für die der Kanton A auf seinem Territorium gesetzlich zuständig ist. Um diese Aufgabe wahrzunehmen und den Aufbau von Parallelstrukturen zu verhindern, wendet sich der Kanton A an den Bund, damit dieser die notwendigen Telefonüberwachungen durchführt. Der Bund stellt für diese Dienstleistung CHF 5'000 in Rechnung. Der Kanton A zahlt dem Bund Geld für eine Leistung, die dieser im Rahmen einer Delegation anbietet.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Abhörungsdienstleistungen durch den Bund	**3610** Entschädigungen an den Bund	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	5’000
Bund			
Abhörungsdienstleistungen für den Kanton A	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4611** Entschädigungen von Kantonen und Konkordaten	5’000

Beispiel 5 Mandat für die Revision des Zonenplans

Die Gemeinde A erteilt ein privatrechtliches Mandat an die Firma Territorialplanung AG zur Unterstützung der Revision des Zonenplans. Der Plan soll insbesondere an die Vorgaben von übergeordneten Instanzen angepasst werden. Dieser Auftrag gehört zur Aufgabe der Raumplanung, für die die Gemeinde gesetzlich verantwortlich ist. Er führt zu einer direkten Gegenleistung und die Gegenpartei der Transaktion ist ein privates Unternehmen. Die Rechnung beläuft sich auf CHF 10'000.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde A			
Honorar für die Revision des Zonenplans	**313x** Dienstleistungen und Honorare	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	10’000
Territorialplanung AG: Verbuchung nach ihrem eigenen Kontenplan			

Beispiel 6 Finanzieller Beitrag an die Sozialrechnung

Nach der kantonalen Gesetzgebung ist die Sozialhilfe eine Aufgabe des Kantons A. Die Gemeinde B erhält jedes Jahr vom Kanton A eine Rechnung auf der Grundlage ihrer Finanzkraft, um einen Teil der Kosten dieser Aufgabe zu decken. In diesem Jahr beläuft sie sich auf CHF 200'000. Da gemäss Gesetz der Kanton A für diese Aufgabe verantwortlich ist, kann man nicht davon ausgehen, dass die Einwohner der Gemeinde B eine Leistung des Kantons A erhalten. Der Betrag, den sie zahlen muss, stellt somit keine Entschädigung dar. Die Gemeinde B beteiligt sich lediglich an der Kostendeckung des Kantons A. Folglich handelt es sich um einen Beitrag der Gemeinde B an den Kanton A.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Gemeinde B			
Beitrag an die Sozialrechnung des Kantons A	**3631** Beiträge an Kantone und Konkordate	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200’000
Kanton A			
Beitrag der Gemeinde B an die Sozialrechnung	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4632** Beiträge von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden	200’000

Beispiel 7 Finanzielle Beitrag an die Betriebskosten eines Spitals

Der Kanton A beherbergt auf seinem Territorium ein öffentliches und ein privates Spital. Jedes Jahr leistet ihnen der Kanton einen Beitrag. Dieser Beitrag soll die Gesamtkosten der als gemeinwirtschaftlich beschriebenen Leistungen decken, die von diesen Spitälern angeboten werden. Diese Leistungen zielen insbesondere auf die Aufrechterhaltung der Spitalkapazitäten aus regionalpolitischen Gründen oder auf die Forschung und die universitäre Ausbildung ab. Dieser Beitrag ist nicht dazu bestimmt, patientenspezifische Leistungen zu vergüten, d.h. die eigentliche Spitalbehandlung, die den Aufenthalt und die Pflege im Spital umfasst. Diese spezifischen Leistungen werden in der Regel auf der Grundlage von Fallpauschalen vergütet. Der Betrag, den der Kanton A zahlt, stellt somit keine Entschädigung dar (da er nicht mit den Kosten verknüpft ist, die einer oder mehreren bestimmten Handlungen oder Leistungen zuzuordnen sind). Der Kanton A deckt lediglich die Kosten für die gemeinwirtschaftlichen Leistungen . Folglich handelt es sich um einen Beitrag.

Verbuchung

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Kanton A			
Beteiligung an den gemeinwirtschaftlichen Leistungen des öffentlichen Spitals	**3634** Beiträge an öffentliche Unternehmen	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	50'000’000
Beteiligung an den gemeinwirtschaftlichen Leistungen des Privatspitals	**3635** Beiträge an private Unternehmen	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	40'000’000
Öffentliches und privates Spital: Verbuchung nach ihrem eigenen Kontenplan			

Beispiel 8 Von einem Partner durchgeführte Ausbildung

Der Kanton ist gesetzlich verpflichtet, Sprachkurse für Personen mit Migrationshintergrund anzubieten. Der Kanton A delegiert diese Aufgabe an einen Dritten, den er dafür entschädigt.

Fall A: Der Kanton A beauftragt die Privatschule Sprachschule AG für die Durchführung dieser Kurse.

Verbuchung:

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Kanton A			
Finanzierung der Sprachkurse	**3615** Entschädigungen an private Unternehmen	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	10’000
Sprachschule AG: Verbuchung nach ihrem eigenen Kontenplan			

Fall B: Der Kanton A beauftragt das kantonale Rote Kreuz (Private Organisation ohne Erwerbszweck im Dienste der privaten Haushalte) die Sprachkurse durchzuführen.

Verbuchung:

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Kanton A			
Finanzierung der Sprachkurse	**3616** Entschädigungen an private Organisationen ohne Erwerbszweck im Dienste der privaten Haushalte	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	10’000
Kantonales Rotes Kreuz: Verbuchung nach seinem eigenen Kontenplan			

Beispiel 9 HPV-Impfprogramm

Die kantonale Gesetzgebung sieht die Einführung eines Impfprogramms gegen HPV (Humane Papillomaviren) vor. Der Kanton A delegiert die Aufgabe der Impfung an die Arztpraxen. Zu diesem Zweck bestellen die Ärzte die benötigten Impfstoffdosen bei den Pharmaunternehmen. Die Pharmaunternehmen stellen die Rechnung für diese Dosen an den Kanton A und nicht an die Ärzte, die den Impfstoff verabreichen. Die Impfärzte stellen dem Kanton A lediglich ihr Honorar für die Durchführung der ärztlichen Behandlungstätigkeit in Rechnung. Obwohl der Kanton A zwei Rechnungen erhält, eine von den Pharmaunternehmen und eine von den Ärzten, beziehen sich beide auf eine vom Kanton A delegierte Leistung. Folglich sind die betreffenden Beträge in beiden Fällen als Entschädigung für eine Leistung zu betrachten, die direkt der Öffentlichkeit zugutekommt.

Anschliessend stellt der Kanton A der Krankenkasse der geimpften Personen eine Rechnung. In dieser Rechnung sind sowohl die Impfungen als auch die Arzthonorare enthalten.

Verbuchung:

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Kanton A			
Bezahlung der erhaltenen Rechnung für den Kauf der Impfdosen durch den Arzt	**3615** Entschädigungen für private Unternehmen	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	100’000
Bezahlung der Arzthonorare	**3615** Entschädigungen für private Unternehmen	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200’000
Weiterverrechnung der Impfkosten an die Krankenkassen (Inkasso)	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4615** Entschädigungen von privaten Unternehmen	300’000
Ärzte und Krankenkassen: Verbuchung nach ihrem eigenen Kontenplan			

Beispiel 10 Rückerstattung Beteiligung Verlustschein Krankenkassenprämien

Art. 64a des Krankenversicherungsgesetzes besagt, dass die Kantone, wenn Krankenkassen von ihren Versicherten Verlustscheine wegen nicht bezahlter Prämien erhalten, den Verlust an die Kassen zu 85% decken müssen. Analog zum Beitrag, der zur Verbilligung der Krankenversicherungsprämien gewährt wird, gelten diese Beträge als Beiträge/Subventionen an private Haushalte. Das kantonale Recht sieht vor, dass sich die Gemeinden an den Kosten beteiligen. Diese Beteiligung stellt einen Beitrag/Subvention der Gemeinden an den Kanton A dar. Die Gemeinden helfen auf diese Weise dem Kanton A bei der Finanzierung von Kosten, die ihm durch Bundesrecht auferlegt werden.

Verbuchung:

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Kanton A			
Rückerstattung Beteiligung Verlustschein von Krankenkassen	**3637** Beiträge an private Haushalte	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	15’000
Krankenkasse: Verbuchung nach ihrem eigenen Kontenplan			
Kanton A			
Weiterverrechnung (Inkasso) an die Gemeinden	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**4632** Beiträge von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden	15’000
Gemeinden des Kantons A			
Bezahlung der Beteiligung am Verlustschein der Krankenkassen	**3631** Beiträge an Kantone und Konkordate	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	15’000

Kriterien für ausserordentliche Buchungen

Auslegung zur Fachempfehlung 04
Erfolgsrechnung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 04 erarbeitet.

Version vom 3. Juni 2014

Zu Ziffer 5 und 6 der Fachempfehlung 04

A Grundsätzlich gibt es im HRM2 zwei Arten von ausserordentlichen Transaktionen:
- finanzpolitisch motivierte Buchungen (wie zusätzliche Abschreibungen);
- nicht finanzpolitisch motivierte Buchungen (wie Aufwände im Zusammenhang mit Naturkatastrophen).

B Folgende hauptsächlich finanzpolitisch motivierten Buchungen gelten aufgrund der Kontierung als ausserordentlich:
- Zusätzliche Abschreibungen (Konto 383) sowie zusätzliche Auflösung von Investitionsbeiträgen (Konto 487);
- Einlagen in das Eigenkapital (Konto 389) resp. Entnahmen aus dem Eigenkapital (Konto 489) für Rücklagen der Globalbudgetbereiche, Vorfinanzierungen des EK, Aufwertungs- und Neubewertungsreserven.

Die nachfolgend aufgeführten Kriterien finden somit keine Anwendung.

C Die weiteren Ausführungen dieser Auslegung betreffen lediglich die **nicht** finanzpolitisch motivierten Transaktionen.

D Aufwand und Ertrag resp. Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen gelten als ausserordentlich, wenn
- mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte,
- sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen,
- sie nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehören und
- der Betrag wesentlich ist.

E Die Kriterien sind zwingend kumulativ einzuhalten. Ansonsten gilt der Sachverhalt nicht als ausserordentlich.

F Der Betrag muss wesentlich sein, d.h. er ist für die Beurteilung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig. Die Wesentlichkeit ist für jede rechnungslegende Einheit zu definieren und beizubehalten. Änderungen sind im Anhang offen zu legen.

G Der Begriff ausserordentlich darf nicht verwechselt werden mit aussergewöhnlich. Es sind viele aussergewöhnliche Sachverhalte denkbar, die jedoch nicht als ausserordentlich verbucht werden dürfen (zum Beispiel die Ausfinanzierung einer Pensionskasse).

H Der Begriff „ausserordentlich“ ist sehr eng auszulegen, weshalb es praktisch keine ausserordentlichen Buchungen geben sollte. Auf keinen Fall darf die ausserordentliche Stufe der Erfolgsrechnung für eine Manipulierung des ordentlichen Ergebnisses missbraucht werden.

I Ausserordentliche Ereignisse sind im Anhang offen zu legen und zu erläutern.

J Als ausserordentliche gelten zum Beispiel Aufwände und Erträge im Zusammenhang mit Naturkatastrophen (wie Lothar-Sturmschäden im 1999). Neben den Aufwänden für die Wiederherstellung gelten auch Erträge aus Spenden, zum Beispiel der Glückskette, als ausserordentlich.

K Nicht als ausserordentlich gelten zum Beispiel:

- Steuererträge: Diese können aufgrund konjunktureller Faktoren oder im Falle von Erbschafts- und Schenkungssteuern durch Einzelereignisse starken Schwankungen unterworfen sein. Solche Schwankungen liegen jedoch in der Natur der Sache und gelten nicht als ausserordentlich;
- Ausfinanzierung einer Pensionskasse: Dies sind de facto in der Vergangenheit zu wenig bezahlte Beiträge, die es nachzuholen gilt;
- Massiv höhere Abgeltungen von Gesellschaften aus den Bereichen Energie, Banken usw;
- Gewinne resp. Verluste aus Privatisierungen (z.B. Verkauf des eigenen Elektrizitätswerks an die kantonale Elektrizitätsversorgung mit einem entsprechenden Gewinn). Diese werden im mehrstufigen Erfolgsausweis unter dem Ergebnis aus Finanzierung ausgewiesen und beeinflussen somit das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit nicht;
- Erlöse aus Heimfallrechten ;
- Gewinne resp. Verluste aus dem Verkauf von Aktien und/oder Beteiligungen des Verwaltungsvermögens, die vorgängig ins Finanzvermögen übertragen wurden;
- Realisierte Gewinne aus Verkäufen von Finanzvermögen (Konto 441 Realisierte Gewinne FV). Diese werden im mehrstufigen Erfolgsausweis ebenfalls im Ergebnis aus Finanzierung ausgewiesen.
- Selbstverständlich gelten auch die Verbuchung von Rückstellungen oder Einlagen und Entnahmen in/aus Fonds und Spezialfinanzierungen grundsätzlich nicht als ausserordentlich.

Bei all diesen Beispielen werden nicht sämtliche Kriterien gemäss Buchstabe D eingehalten: Sie sind entweder voraussehbar und/oder beeinflussbar und/oder gehören zum operativen Geschäft.

L Im Gegensatz zu HRM2 kennen die IPSAS den Begriff ausserordentlich nicht.

Wertberichtigungen von Aktiven des Finanzvermögens

Auslegung zur Fachempfehlung 06 Wertberichtigungen von Aktiven und der Fachempfehlung 21 Finanzinstrumente

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 06 und zur Fachempfehlung 21 erarbeitet.

Version vom 9. März 2021

Zu Ziffer 1 der Fachempfehlung 06 und Ziffer 5 der Fachempfehlung 21

A Sobald bei einer Position des Finanzvermögens eine Wertminderung oder Wertzunahme eingetreten ist, muss eine Wertberichtigung verbucht werden.

B Werte von wesentlichen Positionen werden einzeln korrigiert. Die übrigen Positionen –zum Beispiel die gesamten Steuerforderungen– können aufgrund von Erfahrungswerten pauschal wertberichtigt werden. Beispiel 1 zeigt eine entsprechende Berechnung. Dabei wird für die Pauschalwertberichtigung von einem Erfahrungswert von 5 Prozent ausgegangen. Dieser Prozentwert ist pro Gemeinwesen zu definieren und muss durch Erfahrungswerte nachgewiesen werden (Durchschnitt vergangener Jahre).

C Die Details sind im Anhang zur Jahresrechnung offenzulegen und zu kommentieren (Beispiel gemäss Tabelle 1).

D Das zu verwendende Konto ist vom entsprechenden Aktivum abhängig. (siehe Tabelle 2).

Zu Ziffer 2 der Fachempfehlung 06

E Die Periodizität der Bewertung der Positionen im Finanzvermögen ist aus Tabelle 3 ersichtlich.

Beispiel 1 Berechnung der Wertberichtigungen (Delkredere) auf Steuerforderungen

Total Steuerausstand per 31.12. (Konto 1012.01 Steuerforderungen)	CHF	11'228’244
Einzelwertberichtigung	CHF	- 595’000
Massgebender Betrag für die Berechnung der Pauschalwertberichtigung	CHF	10'633’244
Pauschalwertberichtigung (5 %)	CHF	- 531’662
Steuerausstand nach Wertberichtigungen per 31.12.	CHF	10'101’582
Total Wertberichtigungen per 31.12.	CHF	1'126’662
Bestand Delkredere per 01.01. (Konto 1012.10)	CHF	- 584’627
Erhöhung Delkredere	CHF	542’035

Verbuchung	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Erhöhung Delkredere auf Steuerforderungen	3180.01	1012.10	542’035

Tabelle 1 Beispiel für die Präsentation der Wertberichtigungen des Finanzvermögens im Anhang zur Jahresrechnung

Jahresrechnung 20xx In Franken	1010.10 Delkredere auf Forderungen	1012.10 Delkredere auf Steuerforde-rungen	1020.10 Wertberichtigung auf kurzfristigen Darlehen	**Total**
Bestand per 1.1.	-250’000	-584’627	-150’000	-984’627
Eingetretene Verluste	78’000	325’411	0	403’411
Bildungen	-258’000	-867’446	0	-1'125’446
Auflösungen	150’000	0	50’000	200’000
Bestand per 31.12.	-280’000	-1'126’662	-100’000	-1'506’662

Kommentar zu den wichtigsten Positionen:
■■■

Tabelle 2 Verbuchung der Wertberichtigungen von Aktiven des Finanzvermögens

Betroffene Aktiven	Verbuchung einer Wertminderung	Verbuchung einer Wertzunahme	Bemerkungen
100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	3419 Kursverluste Fremdwährungen 3440 Wertberichtigungen Finanzanlagen FV (nicht realisierte Kursverluste auf Fremdwährungen)	4419 Übrige realisierte Gewinne aus Finanzvermögen (realisierte Kursgewinne auf Fremdwährungen) 4440 Wertberichtigungen übrige Finanzanlagen FV (nicht realisierte Kursgewinne auf Fremdwährungen)	- Die Verbuchung erfolgt direkt über das entsprechende Bankkonto
101 Forderungen	3180 Wertberichtigungen auf Forderungen	3180 Wertberichtigungen auf Forderungen (negatives Vorzeichen)	- Die Verbuchung erfolgt über ein Delkredere-Konto (Detailkonto je Sachgruppenkonto)
102 Kurzfristige Finanzanlagen	3440 Wertberichtigungen Finanzanlagen FV	4440 Wertberichtigungen übrige Finanzanlagen FV	- Die Verbuchung erfolgt direkt über das entsprechende Bestandeskonto; es wird kein Wertberichtigungskonto geführt.
104 Aktive Rechnungs-abgrenzungen			- Keine Wertberichtigungen, da Bewertung zu Nominalwerten.
106 Vorräte und angefangene Arbeiten	Konten 1060 und 1061 310 Material- und Warenaufwand 312 Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV 3439 übriger Liegenschafts aufwand FV Konto 1062 4320 Bestandesveränderungen Halb- und Fertigfabrikate	Konten 1060 und 1061 310 Material- und Warenaufwand 312 Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV 3439 übriger Liegenschafts aufwand FV Konto 1062 4320 Bestandesveränderungen Halb- und Fertigfabrikate	
107 Langfristige Finanzanlagen	3440 Wertberichtigungen Finanzanlagen FV	4440 Wertberichtigungen übrige Finanzanlagen FV 4441 Wertberichtigungen Darlehen FV 4442 Wertberichtigungen Beteiligungen FV	- Die Verbuchung erfolgt direkt über das entsprechende Bestandeskonto; es wird kein Wertberichtigungskonto geführt.
108 Sach- und immaterielle Anlagen FV	3441 Wertberichtigungen Sach- und immateriellen Anlagen FV	4443 Wertberichtigungen Liegenschaften FV 4449 Wertberichtigungen übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	- Die Verbuchung erfolgt direkt über das entsprechende Bestandeskonto; es wird kein Wertberichtigungskonto geführt.
109 Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital			- Keine Wertberichtigungen, da Bewertung zu Nominalwerten.

Tabelle 3 Periodizität der Bewertung der Aktiven des Finanzvermögens

Sachgruppe und Bezeichnung		Bewertung	Periodizität
100	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	Nominalwert, bei Fremdwährungen gemäss Kurswert per 31.12.	Jährlich
101	Forderungen	Nominalwert, Werthaltigkeit beurteilen, bei Verlustrisiko Wertberichtung (Delkredere) bilden	Jährlich
102	Kurzfristige Finanzanlagen	Verkehrswert per 31.12.	Jährlich
104	Aktive Rechnungsabgrenzungen	Nominalwert	Jährlich
106	Vorräte und angefangene Arbeiten	Tiefster Wert zwischen Anschaffungswert/Herstellungskosten und Verkehrswert	Jährlich
107	Finanzanlagen	Verkehrswert per 31.12.	Jährlich
108	Sach- und immaterielle Anlagen FV	Grundsätzlich zum Verkehrswert	Jährlich
1080	Grundstücke FV	Periodische Neubewertung	Alle 3-5 Jahre
1084	Gebäude FV	Periodische Neubewertung	Alle 3-5 Jahre
109	Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital	Nominalwert	Jährlich

Abschreibungen

Auslegung zur Fachempfehlung 04 Erfolgsrechnung und zur Fachempfehlung 06 Wertberichtigungen von Aktiven

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Unterscheidung von planmässigen, ausserplanmässigen und zusätzlichen Abschreibungen, sowie von planmässigen und ausserplanmässigen Auflösungen von Investitionsbeiträgen erarbeitet

Version vom 15. Dezember 2022

Verschiedene vom HRM2 vorgesehene Abschreibungsarten (Ziffer 6 der Fachempfehlung 04 und Ziffern 4, 5, 6 und 7 der Fachempfehlung 06)

A Das Konzept der Abschreibungen wird im HRM2 unterschiedlich verwendet. Eine Abschreibung ist immer ein buchhalterischer Aufwand, ohne Einfluss auf die Liquidität. Trotzdem sind die Gründe für eine Abschreibung grundsätzlich verschiedener Natur. Die plan- und ausserplanmässigen Abschreibungen sind vorgesehen, um die wirtschaftliche Abnutzung und die technische Veraltung sowie ein vermindertes Nutzenpotenzial der Anlagen des Verwaltungsvermögens aufzuzeigen (Fachempfehlung 06). Die zusätzlichen Abschreibungen oder die Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags sind vom HRM2 spezifisch als Instrument der Finanzpolitik vorgesehen, ohne Bezug zur reellen Abnutzung und technischen Veraltung oder einem verminderten Nutzenpotenzial der Anlagen (Fachempfehlung 04).

Planmässige Abschreibungen der Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens (Ziffer 4 der Fachempfehlung 06)

B Für die Abnutzung und technische Veraltung sieht das Handbuch HRM2 vor, dass der Betrag für planmässige Abschreibungen der Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens entsprechend seiner betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauer festgelegt wird (Fachempfehlung 06).

C Die Fachempfehlung 12 setzt die Fachempfehlung 06 um. Sie sieht vor, dass die Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens (VV) zu ihrem Anschaffungswert bilanziert werden (Kontengruppen 140 und 142)[1]. Diese Anlagen werden anschliessend gemäss ihrer Abnutzung und technischer Veraltung abgeschrieben. Die Abschreibung erfolgt also planmässig nach der Nutzungsdauer des Vermögenswertes. In der Fachempfehlung 12 gibt

[1] Sachanlagen, die kostenlos erworben wurden, namentlich dank einer Schenkung, werden zum Verkehrswert aktiviert. Anschliessend wird dieser Wert nach denselben Regeln abgeschrieben, welche für alle Sachanlagen des Verwaltungsvermögens gelten.

es eine Tabelle mit dem anzuwendenden Abschreibungssatz nach Nutzungsdauer der Anlage. Die Abschreibung wird im Konto 3300 verbucht, wenn es sich um eine planmässige Abschreibung von Sachanlagen VV und im Konto 3320, wenn es sich um eine planmässige Abschreibung von immateriellen Anlagen VV handelt. Sie hat folglich einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Das Gegenkonto in der Bilanz ist ein Wertberichtigungskonto. Jede Kategorie von Vermögenswerten in der Bilanz, in einem 4-stelligen Konto der Gruppen 140 oder 142, ist mit einem solchen Wertberichtigungskonto verbunden. Jedes Wertberichtigungskonto befindet sich demnach auf der Aktivseite der Bilanz, aber mit negativem Vorzeichen.

Ausserplanmässige Abschreibungen der Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens
(Ziffer 5 der Fachempfehlung 06)

D Manchmal endet die Nutzung eines Vermögenswertes vorzeitig oder sein Nutzenpotenzial ist deutlich vermindert. In diesem Fall muss eine ausserplanmässige Abschreibung (impairment) verbucht werden. Unter Buchstabe E sind die häufigsten Gründe für einen solchen Fall aufgelistet; allerdings ist die Liste nicht abschliessend. Mit einer ausserplanmässigen Abschreibung wird verhindert, dass der Erfolgsrechnung in den folgenden Jahren eine planmässige Abschreibung belastet wird für einen Vermögenswert, der in Wirklichkeit gar nicht mehr oder nur teilweise nutzbar ist. Die ausserplanmässige Abschreibung wird verbucht, sobald das Nutzenpotenzial eingeschränkt oder nicht mehr vorhanden ist oder die Nutzung vorzeitig geendet hat. Sie wird für Sach- und immaterielle Anlagen des Verwaltungsvermögens im Konto 3301 Ausserplanmässige Abschreibungen Sachanlagen VV bzw. im Konto 3321 Ausserplanmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV verbucht. Die ausserplanmässige Abschreibung hat folglich einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Das Gegenkonto in der Bilanz ist das 4-stellige Wertberichtigungskonto der Gruppe 140 oder der Gruppe 142.

E Eine ausserplanmässige Abschreibung einer Sach- oder immateriellen Anlage des Verwaltungsvermögens ist in den folgenden Fällen zu erfassen:

- Verzicht auf die Nutzung der betroffenen Anlage (z.B. eine Buchhaltungssoftware)
- Technische, rechtliche oder politische Entwicklung, welche den Gebrauch einer betroffenen Anlage – ganz oder teilweise - verhindert (z.B. neue Umweltvorschrift, welche den Gebrauch einer Anlage verbietet)
- Raumplanerische Massnahme, welche den Gebrauch einer betroffenen Anlage – ganz oder teilweise - verhindert (z.B. Umzonung, Änderung der Lärmschutzbestimmungen)

- Vollständige oder teilweise Zerstörung der Anlage (z.B. Zerstörung eines Verwaltungsgebäudes durch Feuer oder Unwetter, verunfalltes Fahrzeug, defektes Gerät oder Maschine)
- Entscheid (politisch, rechtlich usw.), ein Projekt während der Bauphase zu stoppen
- Stilllegung der betroffenen Anlage (z.B. Stilllegung eines Depots, keine Erneuerung einer Betriebsbewilligung)
- Die betroffene Anlage erfüllt die Erwartungen – ganz oder teilweise - nicht (z.B. als Folge eines wesentlichen Betriebsmangels)

F Ein Vermögenswert, der ausserplanmässig abgeschrieben wurde, weil er vollständig oder teilweise unbrauchbar geworden (impairment), kann sein Nutzenpotenzial wiedererlangen. Dies kommt im Allgemeinen aus den gegenteiligen Gründen, welche unter Punkt E aufgeführt wurden, vor. Das HRM2 spricht von Wertaufholungen (reversed impairment). Eine solche Wertaufholung wird als Ertrag im Konto 4391 Aufwertungen VV verbucht. Sie hat also einen Einfluss auf das Ergebnis aus Finanzierung. Das Gegenkonto in der Bilanz ist das Wertberichtigungskonto des betroffenen Vermögenswertes der Gruppe 140 oder der Gruppe 142. Die Höhe dieses Ertrags entspricht höchstens dem Betrag der zuvor verbuchten ausserplanmässigen Abschreibung (Impairment-Betrag), unter Abzug der planmässigen Abschreibungen, die normalerweise verbucht worden wären, wenn das Nutzungspotenzial nicht reduziert worden wäre (Abzug der kumulierten planmässigen Abschreibungen über den Zeitraum des Impairments). Der wertaufgeholte Vermögenswert wird anschliessend aufgrund der vorgesehenen Restnutzungsdauer abgeschrieben. Dank dieser Vorgehensweise wird sichergestellt, dass die Kosten für die Erbringung von Dienstleistungen mithilfe der betreffenden Anlage die Abnutzung und die technische Veraltung berücksichtigen. Dies ist besonders wichtig für Dienstleistungen, die durch Gebühren und Kausalabgaben finanziert werden.

G Wird nur die Nutzungsdauer eines Vermögenswertes gegenüber der geplanten ursprünglichen Nutzungsdauer verringert, wird keine ausserplanmässige Abschreibung vorgenommen (siehe dazu die Auslegung zur Fachempfehlung 03 Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern). Der Abschreibungssatz muss jedoch nach oben an die restliche Nutzungsdauer angepasst werden. Stellt sich dagegen heraus, dass die Anlage über einen längeren Zeitraum genutzt werden kann, muss der Abschreibungssatz, entsprechend der vorgesehenen Nutzungsdauer, nach unten korrigiert werden.

Planmässige und ausserplanmässige Auflösungen von Investitionsbeiträgen (Ziffern 6 und 7 der Fachempfehlung 06)

H Die gewährten Investitionsbeiträge (in der Kontengruppe 146 Investitionsbeiträge verbucht) werden von der subventionierenden Einheit nach ihrer Abnutzung und technischer Veraltung abgeschrieben resp. aufgelöst (siehe auch Fachempfehlung 10). Dazu steht das Konto 3660 Planmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge zur Verfügung. Es handelt sich um eine planmässige Auflösung, welche einen Einfluss auf das Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit hat. Das Gegenkonto in der Bilanz ist ein Wertberichtigungskonto. Jede Kategorie von Investitionsbeiträgen in der Bilanz, in einem 4-stelligen Konto der Gruppe 146, ist mit einem solchen Wertberichtigungskonto verbunden. Jedes Wertberichtigungskonto befindet sich demnach auf der Aktivseite der Bilanz, aber mit negativem Vorzeichen.

Laut Fachempfehlung 10 kann eine subventionierte Einheit die erhaltenen Investitionsbeiträge nach der Bruttomethode in einem spezifischen Passivkonto der Bilanz (2068 Passivierte Investitionsbeiträge) verbuchen. In diesem Fall muss die Einheit jeden Investitionsbeitrag über den gleichen Zeitraum wie der dazugehörige Vermögenswert, d.h. nach dessen Nutzungsdauer (abhängig von Abnutzung und technischer Veraltung), auflösen. Das Gegenkonto in der Erfolgsrechnung ist das Konto 4660 Planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge. Diese Auflösung hat einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Wendet die subventionierte Einheit die Netto-Methode an, wird die Sachanlage abzüglich des Investitionsbeitrags verbucht und die Abschreibung erfolgt über das Konto 3300, bzw. 3320 wie in Buchstabe C beschrieben. Diese Auflösung hat demnach ebenfalls einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit.

I Eine ausserplanmässige Abschreibung muss ebenfalls im Fall eines gewährten oder erhaltenen Investitionsbeitrags verbucht werden, wenn sich das Nutzenpotenzial des subventionierten Vermögenswerts vorzeitig vermindert. Dazu verwendet die subventionierende Einheit das Konto 3661 Ausserplanmässige Abschreibung Investitionsbeiträge. Die subventionierte Einheit verwendet das Konto 4661 Ausserplanmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge, sofern sie die Bruttomethode anwendet. Wendet die subventionierte Einheit die Netto-Methode an, wird die Sachanlage abzüglich des Investitionsbeitrags verbucht und die Abschreibung erfolgt über das Konto 3301, bzw. 3321 wie in Buchstabe E beschrieben. Die Verbuchung hat folglich einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Das Gegenkonto in der Bilanz ist das 4-stellige Wertberichtigungskonto der Gruppe 146 auf der Aktivseite. In der Bilanz der subventionierenden Einheit verringert die Verbuchung den Betrag des Kontos 2068 Passivierte Investitionsbeiträge.

Zusätzliche Abschreibungen
(Ziffer 6 der Fachempfehlung 04)

J Das Handbuch HRM2 sieht zusätzliche Abschreibungen und Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags als finanzpolitische Instrumente vor. Aber es präzisiert, dass diese Abschreibungen in der Erfolgsrechnung separat, als ausserordentlicher Aufwand, aufgeführt werden müssen, damit sie als solche identifiziert werden können. Diese Abschreibungen sind ausserordentlich, da sie mit den Abschreibungen, die sich aus der Nutzungsdauer und somit aus Abnutzung und technischer Veraltung, sowie dem Nutzenpotenzial einer Anlage ergeben, nichts gemein haben.

Die zusätzlichen Abschreibungen werden in der Kontengruppe 383 verbucht. Sie haben demzufolge einen Einfluss auf das ausserordentliche Ergebnis. Das Gegenkonto in der Bilanz ist die Kontengruppe 148 Kumulierte zusätzliche Abschreibungen. Diese Gruppe befindet sich auf der Aktivseite der Bilanz, aber mit negativem Vorzeichen. Das Handbuch HRM2 schliesst ausdrücklich aus, zusätzliche Abschreibungen in einer anderen Kontengruppe zu verbuchen, insbesondere in den Gruppen der Sachanlangen (140) oder der immateriellen Anlagen (142) (Anhang A Kontenrahmen). Die zusätzlichen Abschreibungen müssen ausserdem im Anhang offengelegt werden (Fachempfehlung 12).

In diesem Zusammenhang hat das SRS-CSPCP eine Auslegung zur Fachempfehlung 17 zu finanzpolitischen Zielgrössen und Instrumenten ausgearbeitet. Die Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags werden im Konto 3899 Abtragung Bilanzfehlbetrag verbucht. Sie haben also einen Einfluss auf das ausserordentliche Ergebnis. Das Gegenkonto in der Bilanz ist das Konto 2999 Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre.

Betroffene Funktion

K Die plan- und ausserplanmässigen Abschreibungen sowie die Wertaufholungen werden in der Funktion verbucht, welcher dem Gebrauch der entsprechenden Sachanlage entspricht. Dagegen werden die zusätzlichen Abschreibungen und die Abschreibung des Bilanzfehlbetrags in der Funktion 990 Nicht aufgeteilte Posten verbucht, da sie sich auf die Finanzpolitik und nicht auf eine bestimmte Sachanlage beziehen.

IPSAS-Konformität

L Diese Auslegung ist für die planmässigen und die ausserplanmässigen Abschreibungen IPSAS-konform (IPSAS = International Public Sector Accounting Standards).

Allerdings gibt es einen Unterschied in Bezug auf die ausserplanmässigen Abschreibungen. Laut den IPSAS-Standards haben ausserplanmässige Abschreibungen (impairments) und Wertaufholungen (reversed impairments) einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit, währenddessen beim HRM2 nur die ausserplanmässigen Abschreibungen (impairments) einen Einfluss auf dieses Ergebnis haben. Die Wertaufholungen (reversed impairments), hingegen, haben einen Einfluss auf das Ergebnis aus Finanzierung.

Die zusätzlichen Abschreibungen und die Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags sind zwar vom HRM2 vorgesehen, aber sie sind nicht IPSAS-konform.

Vorfinanzierungen

Auslegung zur Fachempfehlung 08
Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 08 erarbeitet.

Version vom 7. April 2011

Zu Ziffer 2 der Fachempfehlung 08

A Gemäss Handbuch HRM2 kann die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben (Vorfinanzierungen) budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Diese benötigt einen Beschluss der formell zuständigen Behörde. Die Bildung wird als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen.

B Das SRS-CSPCP ist jedoch der Meinung, dass das Instrument der Vorfinanzierung mit der Umstellung auf lineare Abschreibungen aufgrund der Nutzungsdauer nicht mehr nötig ist. Bei der degressiven Abschreibungsmethode auf dem Restbuchwert gemäss HRM1 konnte die hohe Anfangsbelastung durch die Abschreibungen dank einer Vorfinanzierung reduziert werden. Mit HRM2 und der Umstellung auf lineare Abschreibungen aufgrund der Nutzungsdauer fällt diese hohe Anfangsbelastung weg und deshalb sollten auch Vorfinanzierungen nicht mehr eingesetzt werden.

Vorfinanzierungen sind auch aus Sicht von *True an Fair View* klar abzulehnen. Sie widersprechen der generationengerechten Finanzierung: Die heutige Generation sollte nicht für die Finanzierung künftiger Investitionsprojekte aufkommen müssen.

Zudem können Vorfinanzierungen anstehende Investitionsentscheide beeinflussen: Kann aus finanztechnischen Gründen nur eine Investition realisiert werden, wird in der Regel diese mit einer Vorfinanzierung ausgewählt, da sie ja bereits „finanziert“ ist. Auch wenn deren Kosten/Nutzen-Verhältnis schlechter und/oder sie weniger dringend ist als eine andere Investition.

C Vorfinanzierungen sind zweckgebundene Mittel für besonders bezeichnete Investitionsvorhaben. Sie werden in der Bilanz im Eigenkapital erfasst (Konto 2930). Vorfinanzierungen für Aufwendungen der Erfolgsrechnung sind nicht zulässig.

D Gemäss Handbuch HRM2 erfolgen Einlagen und Entnahmen über den ausserordentlichen Aufwand (Konto 3893) resp. Ertrag (Konto 4893).

E Die Auflösung der Vorfinanzierung hat analog der Nutzungsdauer ab Nutzungsbeginn der Anlage in jährlichen Tranchen zugunsten der Erfolgsrechnung zu erfolgen (Konto 4893, linear oder degressiv, je nach Abschreibungsmethode). Unabhängig davon werden die planmässigen Abschreibungen vorgenommen. Durch die Entnahme aus der Vorfinanzierung reduziert sich der „Netto-Abschreibungsaufwand“ in der Erfolgsrechnung.

F Die Kontobezeichnung der Vorfinanzierung in der Bilanz ist so zu definieren, dass diese auch noch während der Dauer der Auflösung sinnvoll ist (zum Beispiel „Vorfinanzierung Abschreibungen Mehrzweckhalle“ anstelle von „Vorfinanzierung Mehrzweckhalle“).

G Vorfinanzierungen sind nicht zu verzinsen.

H Beispiel 1 zeigt die Buchungen im Zusammenhang mit einer Vorfinanzierung (vereinfacht).

I Soll eine Vorfinanzierung IPSAS konform umgesetzt werden, erfolgt die Verbuchung nicht über die Erfolgsrechnung, sondern innerhalb des Eigenkapitals. Die Einlagen und Entnahmen werden über das Konto 2999 Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre direkt in das Vorfinanzierungskonto (Konto 2930) gebucht. Siehe dazu Beispiel 2 (vereinfacht).

Beispiel 1 Verbuchung von Vorfinanzierungen gemäss Handbuch HRM2 (vereinfacht)

Die Gemeinde A beschliesst, für den Neubau der Turnhalle XY im Jahr T+4 während der nächsten 4 Jahre eine Vorfinanzierung mit jährlich CHF 330'000 zu äufnen (Total CHF 1'320'000).

Die Turnhalle wird im Jahr T+4 für CHF 4'785'000 erstellt und gegen Ende des Jahres in Betrieb genommen. Damit beginnen im selben Jahr die planmässigen Abschreibungen. Die Nutzungsdauer beträgt 33 Jahre. Die planmässigen Abschreibungen betragen somit jährlich CHF 145'000 (CHF 4'785'000 / 33). Analog der Nutzungsdauer ist auch die Vorfinanzierung aufzulösen mit jährlich CHF 40'000 (CHF 1'320'000 / 33).

Verbuchung	**Soll**	**Haben**	**Betrag in CHF**
Rechnungsjahre T bis T+3			
Einlage in die Vorfinanzierung	3893 Einlagen in Vorfinanzierungen des EK	2930 Vorfinanzierung Abschreibungen Turnhalle XY	330'000
Rechnungsjahr T+4			
Zahlungen an Bauunternehmer	504 Hochbauten	2000 Laufende Verbindlichkeiten	4'785'000
Übertrag an Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierung Nettoinvestitionen	4'785'000
Planmässige Abschreibungen	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten	145'000
Anteilmässige Auflösung Vorfinanzierung	2930 Vorfinanzierung Abschreibungen Turnhalle XY	4893 Entnahmen aus Vorfinanzierungen des EK	40'000

Beispiel 2 Verbuchung von Vorfinanzierungen IPSAS konform (vereinfacht)

Szenario analog Beispiel 1.

Verbuchung	Soll	Haben	Betrag in CHF
Rechnungsjahre T bis T+3			
Einlage in die Vorfinanzierung	2999 Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre	2930 Vorfinanzierung Abschreibungen Turnhalle XY	330’000
Rechnungsjahr T+4			
Zahlungen an Bauunternehmer	504 Hochbauten	2000 Laufende Verbindlichkeiten	4’785’000
Übertrag an Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierung Nettoinvestitionen	4’785’000
Planmässige Abschreibungen	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten VV	145’000
Anteilmässige Auflösung Vorfinanzierung	2930 Vorfinanzierung Abschreibungen Turnhalle XY	2999 Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre	40’000

Spezialfinanzierungen

Auslegung zur Fachempfehlung 08
Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 08 erarbeitet.

Version vom 15. Dezember 2011

Zu Ziffer 6 der Fachempfehlung 08

A Nach Fachempfehlung 04 betreffend die Erfolgsrechnung, Ziffer 4 verändert der Gesamterfolg im gestuften Erfolgsausweis den Bilanzüberschuss (Eigenkapital) bzw. den Bilanzfehlbetrag. Das Ergebnis der Spezialfinanzierungen im Eigenkapital verändert ebenfalls den Bilanzüberschuss (Eigenkapital) bzw. den Bilanzfehlbetrag der Gesamtrechnung eines öffentlichen Gemeinwesens.

Das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung verändert das Eigenkapital.

Damit die Veränderung des Eigenkapitals mit dem Gesamterfolg der Erfolgsrechnung übereinstimmt, muss das Ergebnis der Spezialfinanzierungen im Eigenkapital und der Fonds im Eigenkapital im Gesamterfolg enthalten sein. Dieses Ziel wird erreicht, wenn deren Ergebnis über die Abschlusskonten gebucht wird.

Unterschiedliche Abschlusskonten für das Ergebnis der Spezialfinanzierung im Eigenkapital oder der Fonds im Eigenkapital sowie den Erfolg des allgemeinen Haushalts stellen Transparenz und Klarheit her. Insbesondere die klare Trennung des Erfolges des allgemeinen Haushaltes ist für die finanzpolitische Steuerung wesentlich.

Die Zweckbindung des Ergebnisses der Spezialfinanzierung im Eigenkapital oder des Fonds im Eigenkapital wird erreicht, indem das Ergebnis dem Eigenkapitalkonto Spezialfinanzierungen (Konto 2900) oder Fonds (Konto 2910) direkt gutgeschrieben oder belastet wird. Das Bilanz-Konto 2990 Jahresergebnis zeigt damit nur den Erfolg des allgemeinen Haushaltes.

Die Rechnungsbeurteilung, sowohl im Abschluss der einzelnen Spezialfinanzierung als auch im Abschluss der Gesamtrechnung, wird verbessert, indem aus einem einzigen Konto hervorgeht, ob ein ausgeglichener Rechnungsabschluss vorliegt oder nicht. Würde der Abschluss der Spezialfinanzierungen im Eigenkapital oder der Fonds im Eigenkapital über die Konten 3510/4510 (Einlagen in resp. Entnahmen aus Spezialfinanzierungen im EK) bzw. 3511/4511 (Einlagen in resp. Entnahmen aus Fonds des EK) gebucht, wäre deren Saldo der Erfolgsrechnung immer ausgeglichen. In der Gesamtrechnung wäre der Erfolg aller Spezialfinanzierungen im Eigenkapital und aller Fonds im Eigenkapital ebenfalls nicht ersichtlich. Eine Übersicht müsste aus den genannten vier Konten berechnet werden.

Deshalb empfiehlt das SRS-CSPCP das nachfolgende Vorgehen beim Abschluss von Spezialfinanzierungen im Eigenkapital.

B Abschlussbuchungen von Spezialfinanzierungen und Fonds im Eigenkapital (siehe auch Abbildung 1):

Ertragsüberschuss:

9010 Abschluss Spezialfinanzierungen und Fonds im EK, Ertragsüberschuss

An

2900 Spezialfinanzierungen im EK bzw. 2910 Fonds im EK

Aufwandüberschuss:

2900 Spezialfinanzierungen im EK bzw. 2910 Fonds im EK

An

9011 Abschluss Spezialfinanzierungen und Fonds im EK, Aufwandüberschuss

C Folgende Konten werden deshalb nicht mehr benutzt:

- 3510 Einlagen in Spezialfinanzierungen des EK
- 3511 Einlagen in Fonds des EK
- 4510 Entnahmen aus Spezialfinanzierungen des EK
- 4511 Entnahmen aus Fonds des EK

D Abschlussbuchung des allgemeinen Haushaltes:

Ertragsüberschuss:

9000 Abschluss Erfolgsrechnung, Ertragsüberschuss

An

2990 Jahresergebnis

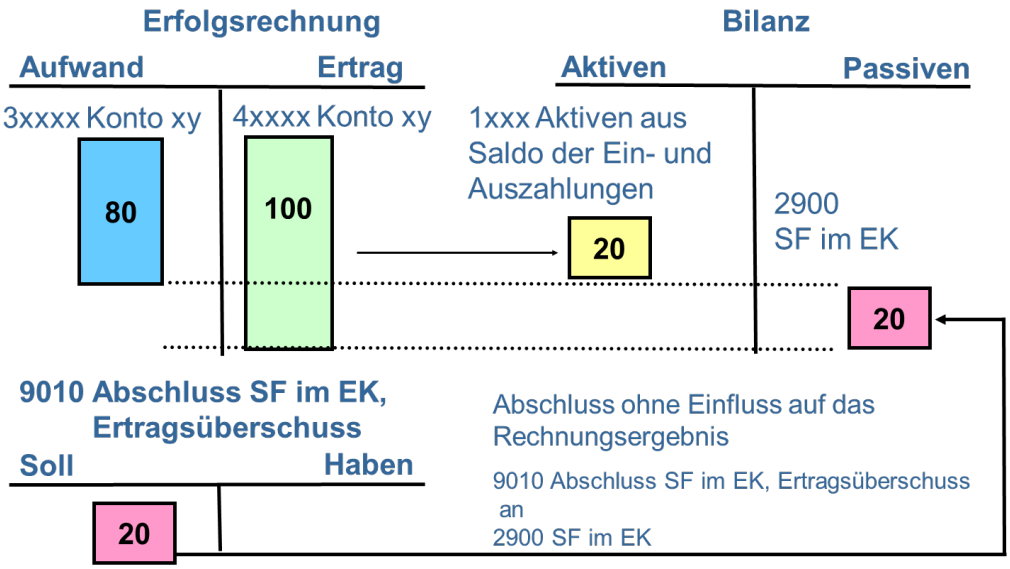
Aufwandüberschuss:

2990 Jahresergebnis

An

9001 Abschluss Erfolgsrechnung, Aufwandüberschuss

Abbildung 1 Abschluss von Spezialfinanzierungen im Eigenkapital



Abkürzungen: SF: Spezialfinanzierungen, EK: Eigenkapital

Pensionskassenverpflichtungen

Auslegung zur Fachempfehlung 09
Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 09 erarbeitet.

Version vom 9. März 2021

Zu Ziffer 12 der Fachempfehlung 09

Vorsorgeeinrichtungen müssen in der Schweiz entweder als Stiftungen oder als Einrichtungen des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit organisiert sein. Damit hat der Arbeitgeber keinen Zugriff auf das Vermögen der Vorsorgeeinrichtung. Dies bedeutet aber nicht, dass für den Arbeitgeber zusätzlich zu den Zahlungen der laufenden Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung hinaus keine weiteren Verpflichtungen bestehen können. Für den Arbeitgeber kann eine Verpflichtung resultieren, falls beispielsweise bei einer Vorsorgeeinrichtung der gesetzlich erforderliche Deckungsgrad nicht erreicht ist.

Diese Auslegung ermöglicht dem Arbeitgeber die Beurteilung, ob eine Rückstellung im Sinne der Fachempfehlung 09 vorliegt. Die Beurteilung ist abhängig von der individuellen Ausgestaltung der einzelnen Vorsorgeeinrichtung bzw. der Verträge mit Sammel-/Gemeinschaftseinrichtungen. Auch besteht kein Automatismus in dem Sinne, dass die Unterdeckung als Rückstellung erfasst werden müsste. Vielmehr ist zu beurteilen, welche Geldabflüsse aus der Unterdeckung resp. im Zusammenhang mit der Erreichung des gesetzlich erforderlichen Deckungsgrades resultieren.

A Der Bundesrat hat am 10. Juni 2011 das Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen zur Finanzierung von Vorsorgeeinrichtungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften auf den 1. Januar 2012 festgelegt. Die Neuerungen haben zum Ziel, die finanzielle Sicherheit dieser Vorsorgeeinrichtungen zu gewährleisten. Es bestehen zwei Finanzierungsmodelle für die Vorsorgeeinrichtungen des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit: das System der Teilkapitalisierung und das System der Vollkapitalisierung. Bei der Teilkapitalisierung wird das Finanzierungsmodell des differenzierten Zieldeckungsgrades eingeführt und die Erreichung eines Deckungsgrades von 80 Prozent innerhalb von 40 Jahren gefordert. Die Einrichtungen sollen zudem rechtlich, organisatorisch und finanziell aus der Verwaltungsstruktur herausgelöst und verselbständigt werden. Für diese institutionellen Anpassungen haben sie bis Ende 2014 Zeit.

B Die Finanzierung der 2. Säule gründet auf dem allgemeinen Grundsatz der Vollkapitalisierung. Vorsorgeeinrichtungen müssen demnach mit ihrem Vermögen sämtliche Versicherungsver-

pflichtungen sowohl gegenüber den Pensionierten als auch gegenüber den aktiven Versicherten vollumfänglich erfüllen können. Vorsorgeeinrichtungen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft, eines Kantons oder einer Gemeinde beispielsweise, bilden gemäss geltendem Recht in dieser Hinsicht eine Ausnahme: Sie dürfen im System der Teilkapitalisierung geführt werden. Das heisst, sie müssen nicht voll kapitalisiert sein. Ihr Vermögen deckt die eingegangenen Verpflichtungen also nur teilweise. Die Teilkapitalisierung setzt jedoch eine Staatsgarantie voraus.

C Diese Auslegung behandelt die Rechnungslegung der tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkungen von Vorsorgeverpflichtungen auf das öffentliche Gemeinwesen (Arbeitgeber). Unter Vorsorgeverpflichtungen werden alle Verpflichtungen aus Vorsorgeplänen und Vorsorgeeinrichtungen verstanden, welche Leistungen für Ruhestand, Todesfall oder Invalidität vorsehen. Da in der Schweiz die Personalvorsorge verselbständigt sein muss, wird in der Auslegung zur Vereinfachung der Begriff Vorsorgeeinrichtung verwendet. Die Auslegung richtet sich nicht an die Vorsorgeeinrichtungen selbst. Mit der Erfassung der tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkungen der Vorsorgeeinrichtungen durch das öffentliche Gemeinwesen ist keine rechtsverbindliche Wirkung zu Gunsten oder zu Lasten einer Vorsorgeeinrichtung verbunden. Die Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkungen aus Vorsorgeverpflichtungen bedingt die Klärung, ob im Zeitpunkt des Bilanzstichtages zusätzlich zu den berücksichtigten Beitragsleistungen des öffentlichen Gemeinwesens und den damit zusammenhängenden Abgrenzungen weitere wirtschaftliche Verpflichtungen im Sinne der Fachempfehlung 09 bestehen.

D *Erfassung und Ausweis in der Bilanz:* Diese Auslegung verlangt vom öffentlichen Gemeinwesen eine jährliche Beurteilung, ob eine solche wirtschaftliche Verpflichtung besteht. Als Basis dienen Verträge, Jahresrechnungen der Vorsorgeeinrichtungen, welche in der Schweiz nach Swiss GAAP FER 26 erstellt werden, und andere Berechnungen, welche die finanzielle Situation, die bestehende Unterdeckung für jede Vorsorgeeinrichtung entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen darstellen. Davon ausgehend wird für jede Vorsorgeeinrichtung die wirtschaftliche Verpflichtung ermittelt. Diese entstehen zulasten des öffentlichen Gemeinwesens, weil dieses an der Finanzierung mitwirken will oder muss (z.B. Sanierungsbeiträge). Die wirtschaftlichen Verpflichtungen sind als Rückstellungen zu bilanzieren. Es wird zwischen kurz- und langfristigen Rückstellungen unterschieden. Im Folgejahr fällige Rückstellungen werden in Konto 2056 erfasst; die langfristigen Rückstellungen werden in Konto 2086 erfasst.

E *Erfassung und Ausweis in der Erfolgsrechnung:* Die bestehende Rückstellung ist an jedem Bilanzstichtag neu zu beurteilen. Aufgrund der Neubeurteilung wird sie erhöht, beibehalten, reduziert oder aufgelöst. Die Rückstellungsveränderung ist über den Personalaufwand zu erfassen (Verbuchung über die Erfolgsrechnung). Es gilt das Buchungsschema über die Handhabung und Verbuchung der Rückstellungen (siehe Beispiel in dieser Auslegung).

F *Ausweis im Anhang:* Im Anhang werden folgende Informationen offengelegt:

- Voll- oder Teilkapitalisierung der Vorsorgeeinrichtung ;
- Höhe der Unterdeckung bzw. der Überdeckung am Bilanzstichtag;
- Höhe der Eventualverbindlichkeit ;
- Höhe der Staatsgarantie ;
- Rückstellungen am aktuellen sowie am Vorjahres-Bilanzstichtag;
- Beschreibung eines vorhandenen Sanierungsprogramms.

G Anschlüsse an Gemeinschafts- und Sammeleinrichtungen sind grundsätzlich gleich zu behandeln wie Vorsorgeeinrichtungen des öffentlichen Gemeinwesens. In der Schweiz sind Gemeinschafts- und Sammeleinrichtungen verpflichtet, die gesetzlichen Transparenzvorschriften bis auf die Stufe des einzelnen Anschlusses bzw. Vorsorgewerks umzusetzen. Wenn beispielsweise die Anlagerisiken nicht rückversichert sind oder wenn die gesetzlichen Leistungsgarantien (Minimalverzinsung, Umwandlungssatz usw.) von der Einrichtung getragen werden, ist die Vorsorgeeinrichtung Risikoträger. Daraus kann sich bei einer Unterdeckung der Gemeinschafts- oder Sammeleinrichtung eine Nachschusspflicht für das öffentliche Gemeinwesen ergeben. Wenn eine Vorsorgeeinrichtung nicht Risikoträger ist (z.B. bei einer Vollversicherung im Rahmen eines Kollektivlebensversicherungsvertrags), ist dies im Anhang offen zu legen.
Wenn bei einem Anschluss an eine Gemeinschaftseinrichtung aufgrund der umfassenden Solidaritäten innerhalb des Teilnehmerkreises die offen zu legenden Informationen nicht auf Basis des individuellen Anschlussvertrags bestimmt werden können, ist dies zusammen mit dem Deckungsgrad der Gemeinschaftseinrichtung im Anhang offen zu legen.

H Bei allen Umsetzungsentscheiden und Berechnungen nach dieser Empfehlung gilt Folgendes:

- Massgebend für die Bilanzierung ist die Wahrscheinlichkeit der Geldabflüsse und die Verlässlichkeit der Schätzung einer wirtschaftlichen Auswirkung (siehe Fachempfehlung 09).
- Bei der Bemessung von wirtschaftlichen Verpflichtungen wird von möglichst objektiven, markt- und wirklichkeitsnahen Annahmen ausgegangen.
- Es werden nur die Arbeitgeberbeiträge zurückgestellt.
- Solange eine Staatsgarantie besteht, muss eine Eventualverbindlichkeit ausgewiesen werden.

Die Ermittlung der wirtschaftlichen Auswirkungen erfolgt grundsätzlich auf der Basis der finanziellen Situation jeder Vorsorgeeinrichtung gemäss dem Jahresabschluss der Rechnungsperiode, in Ausnahmefällen darf der Rechnungsabschluss des Vorjahres, dessen Abschlussdatum nicht länger als 12 Monate zurückliegen darf, als Basis verwendet werden. Bestehen Anzeichen, die darauf hindeuten, dass sich seit dem letzten Rechnungsabschluss wesentliche Entwicklungen (z.B. Wertschwankungen, Teilliquidationen usw.) ergeben haben, sind deren Auswirkungen zu berücksichtigen und im Anhang offen zu legen.

I Die Ersterfassung der Rückstellung für die Vorsorgeverpflichtungen erfolgt entweder als Bilanzvorgang (Verbuchung zulasten der Aufwertungsreserve Konto 2950 oder zulasten der kumulierten Ergebnisse der Vorjahre Konto 2999) oder über die Erfolgsrechnung. Diese Wahlmöglichkeit gilt nur im Rahmen eines öffentlich kommunizierten *Restatements* der Bilanz, und zwar zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bzw. Anpassung der Rückstellung. Die Folgeanpassung der Rückstellung wird zwingend über die Erfolgsrechnung verbucht.

J Für die Unterscheidung von Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten gilt grundsätzlich die Abbildung 6 der Fachempfehlung 09.

Kommentar zu Position D

Vollkapitalisierung. Bei einer Vollkapitalisierung muss die Pensionskasse einen Deckungsgrad von 100% aufweisen. Falls die Kasse zum Zeitpunkt der Verselbständigung eine Unterdeckung aufweist, muss der Aufsichtsbehörde ein Sanierungsplan über 5 bis 7 Jahre (spätestens 10 Jahre) vorgelegt werden. Bei einer Deckungslücke (Deckungsgrad <100%) und bei Existenz eines Sanierungskonzeptes besteht eine gegenwärtige Verpflichtung (=Rückstellung) im Umfang der Geldabflüsse aus Sanierungsleistungen des öffentlichen Gemeinwesens. Mit dem Vorliegen eines Sanierungskonzeptes kann der Mittelabfluss als sicher eingeschätzt werden. Ausserdem ist eine zuverlässige Schätzung der wirtschaftlichen Verpflichtung möglich. Ist die Wertschwankungsreserve nicht gedeckt, muss ausserdem die Höhe der gesetzlich erforderlichen Staatsgarantie als Eventualverbindlichkeit im Anhang offengelegt werden.

Beispiel

Die Aufsichtsbehörde hat einen Sanierungsplan des öffentlichen Gemeinwesens genehmigt, innert 10 Jahren einen Deckungsgrad von 100 % zu erreichen. Die resultierenden Sanierungsleistungen wurden von der Legislative beschlossen und beinhalten, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer je zur Hälfte diese Leistungen erbringen. Die Staatsgarantie bleibt weiterhin vollumfänglich bestehen.

Bezeichnung	Betrag
Vermögen Pensionskasse	Fr. 900 Mio.
Verpflichtung gegenüber den aktiven Versicherten und Pensionierten	Fr. 1‘000 Mio.
Gesamtdeckungsgrad	90 %

Fazit: Es besteht eine gegenwärtige Verpflichtung im Umfang der Sanierungsleistungen. Der Mittelabfluss kann sicher eingeschätzt werden. Es ist eine sofortige Rückstellung im Umfang von Fr. 50 Mio. zu bilanzieren. Zusätzlich ist eine Eventualverbindlichkeit für den zu leistenden Arbeitnehmeranteil von Fr. 50 Mio. im Anhang offen zu legen.

Teilkapitalisierung. Bei der Teilkapitalisierung muss die Pensionskasse bis im Jahre 2052 einen Gesamtdeckungsgrad von mindestens 80 % ausweisen. Für die Deckungslücke von 20% (bis zum Deckungsgrad von 100%) muss eine Staatsgarantie gegenüber der verselbständigten Pensionskasse vorliegen. Ausserdem besteht zwingend ein Finanzierungsplan und die Aufsichtsbehörde muss einer Teilkapitalisierung zustimmen. Sind die Geldabflüsse für Sanierungsleistungen verlässlich schätzbar, stellt bei der Variante der Teilkapitalisierung ein Teil (bis zu 80 %) eine wirtschaftliche Verpflichtung , welche als Rückstellung in der Bilanz zu erfassen ist und ein Teil (vom 80% bis 100%) eine Eventualverbindlichkeit dar, die im Anhang zur Bilanz offenzulegen ist.

Beispiel

Die Aufsichtsbehörde hat die Errichtung einer teilkapitalisierten Pensionskasse gutgeheissen. Die Legislative hat beschlossen, dass die Pensionskasse innert 5 Jahren einen Gesamtdeckungsgrad von mindestens 80 % erreichen soll. Ausserdem sollen Arbeitgeber und Arbeitnehmer je zur Hälfte die Sanierungsleistungen erbringen. Die Aufsichtsbehörde hat diesen Sanierungsplan genehmigt. Die Staatsgarantie bleibt weiterhin vollumfänglich bestehen.

Bezeichnung	Betrag
Vermögen Pensionskasse	Fr. 760 Mio.
Verpflichtung gegenüber den aktiven Versicherten und Pensionierten	Fr. 1‘000 Mio.
Gesamtdeckungsgrad	76 %

Fazit: Es besteht eine gegenwärtige Verpflichtung im Umfang der Sanierungsleistungen. Der Mittelabfluss kann sicher eingeschätzt werden. Es ist eine sofortige Rückstellung im Umfang von Fr. 20 Mio. zu bilanzieren. Zusätzlich ist eine Eventualverbindlichkeit von Fr. 220 Mio. im Anhang offen zu legen.

Kommentar zu Position E

Beispiel zur Handhabung und Verbuchung der Rückstellungen

Vorgang	**Verbuchung**	
	Soll	**Haben**
Bildung der Rückstellung	Arbeitgeberbeiträge an Pensionskassen (3052)	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2056) oder Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2086)
Erhöhung der Rückstellung	Arbeitgeberbeiträge an Pensionskassen (3052)	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2056) oder Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2086)
Auflösung oder Reduzierung der Rückstellung	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2056) oder Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2086)	Arbeitgeberbeiträge an Pensionskassen (3052)
Verwendung der Rückstellung (Variante a)	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2056) oder Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2086)	Arbeitgeberbeiträge an Pensionskassen (3052)
	Arbeitgeberbeiträge an Pensionskassen (3052)	Kasse (1000)
Verwendung der Rückstellung (Variante b)	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2056) oder Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (2086)	Kasse (1000)

Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Auslegung zur Fachempfehlung 09 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 09 erarbeitet.

Version vom 25. Februar 2016

Zu Ziffer 1 der Fachempfehlung 09

A Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn:
- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, deren Ursprung in einem Ereignis der Vergangenheit liegt;
- der Mittelabfluss zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich ist (Eintrittswahrscheinlichkeit über 50 Prozent);
- die Höhe der Verpflichtung zuverlässig geschätzt werden kann; und
- der Betrag wesentlich ist.

B Die Kriterien für Rückstellungen sind zwingend kumulativ einzuhalten. Ansonsten dürfen keine Rückstellungen gebucht werden.

C Wesentlich ist eine Rückstellung dann, wenn sie für die Beurteilung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig ist. Die Wesentlichkeit ist für jede rechnungslegende Einheit zu definieren und beizubehalten. Änderungen sind im Anhang offen zu legen.

D Die Rückstellungen sind in kurz- und langfristige Rückstellungen aufzuteilen und in den Passiven der Bilanz zu erfassen (Sachgruppe 205 für kurzfristige Rückstellungen, Sachgruppe 208 für langfristige Rückstellungen).

E Kurzfristig ist eine Rückstellung dann, wenn der Mittelabfluss innerhalb eines Jahres nach Bilanzstichtag erwartet wird. Falls notwendig, sind zu diesem Zweck Ende Jahr Umbuchungen vorzunehmen.

F Gemäss Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung sind die Rückstellungen im Anhang offen zu legen. Tabelle 1 zeigt einen möglichen Rückstellungsspiegel. Dabei ist zu beachten, dass auch dann Werte einzusetzen sind, wenn der Rückstellungsbestand nicht ändert (insbesondere bei Garantieleistungen), d.h. wenn zum Beispiel eine Auflösung und eine Erhöhung von je CHF 30'000 erfolgen, sind beide Beträge im Rückstellungsspiegel aufzuführen.

G Rückstellungen können von passiven Rechnungsabgrenzungen durch die Unsicherheit der Fälligkeit oder der Höhe des zu bezahlenden Betrages unterschieden werden. Für passive Rechnungsabgrenzungen sind die Unsicherheit und die Fristigkeit im Allgemeinen viel geringer als

für Rückstellungen, auch wenn manchmal die Höhe oder der Fälligkeitstermin des zu bezahlenden Aufwands geschätzt werden muss.

H Mögliche Gründe, um Rückstellungen zu verbuchen (Reihenfolge analog Kontierung):

- Mehrleistungen des Personals: Ferien, Überzeit und andere Zeitguthaben. Für die Bemessung der Rückstellung ist einzig der Rechtsanspruch massgebend. Solche Verpflichtungen können alternativ auch als passive Rechnungsabgrenzung verbucht werden. Ist allerdings die Verpflichtung aus nicht bezogenen Ferien eher ungewiss, ist eine Rückstellung zu bilden.
- Ansprüche des Personals: Abgangsentschädigungen, Lohnfortzahlungen, Sozialpläne, personalrechtliche Streitfälle (Lohnklagen), Überbrückungsrenten.
- Prozesse: Honorare Rechtsanwalt inkl. Schadenbetrag, allfällige Prozessentschädigungen.
- Nicht versicherte Schäden: Sachschäden und Staatshaftung; der Tatbestand (Schadensereignis) muss vor dem Bilanzstichtag eingetreten sein.
- Bürgschaften und Garantieleistungen: Eine Zahlungspflicht muss wahrscheinlich sein (über 50 Prozent). Zeichnet sich diese nicht ab, sind diese als Eventualverbindlichkeiten im Anhang aufzuführen.
- Übrige betriebliche Tätigkeit: Wahrscheinliche Garantie oder Nachbesserungsleistungen aus betrieblicher Tätigkeit.
- Sanierung von Altlasten: Zum Beispiel Schiessanlagen.
- Restrukturierungskosten: Sofern zuverlässig schätzbar und Restrukturierung beschlossen.
- Rückbaupflicht.
- Finanzausgleich (Begleitfinanzausgleichssystem): Aufgrund eines guten Jahresergebnisses resultierende höhere Steuerkraftabschöpfung in den Folgejahren, sofern diese zuverlässig berechnet werden kann.
- Belastende Verträge: Die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung (ohne Rückflüsse) ist als Rückstellung zu erfassen und zu bewerten (z.B. vorzeitiger Ausstieg aus einem befristeten Mietvertrag).

Die Liste stützt sich auf dem Kontenrahmen. Sie ist nicht abschliessend. Beispiele 1a bis 1c zeigen mögliche Tatbestände.

I Rückstellungen dürfen nicht für Defizite aus künftigen Tätigkeiten oder für Aufwände mit Ursprung in der Zukunft gebildet werden. Darunter fallen zum Beispiel:

- Zweckbindung für künftige Vorhaben ;
- Künftige Renovationskosten (Erneuerungsunterhalt);
- Kreditausschöpfung;
- Steuerschwankungsreserven;
- Künftige Defizite;
- Konjunkturelle Risiken;
- Äufnung von allgemeinen Rückstellungen, um das Gesamtergebnis zu verschlechtern.

J Damit das Prinzip der Periodenabgrenzung erfüllt ist, sind Restkosten geleisteter Arbeit als passive Rechnungsabgrenzungen zu verbuchen, da sie normalerweise ziemlich genau bekannt sind.

Tabelle 1 Rückstellungsspiegel im Anhang

Jahresrechnung 2008 Franken	2050 Mehrleistungen des Personals	2051 und 2081 Andere Ansprüche des Personals	2055 und 2085 Übrige betriebliche Tätigkeit	2058 und 2088 Investitionsrechnung	**Sachgruppen 205x und 208x** **Total**
Bestand per 1.1.	280’000	120’000	420’000	0	820’000
Bildungen (inkl. Erhöhungen)	30’000	25’000	150’000	520’000	725’000
Verwendungen	-50’000	0	-150’000	0	-200’000
Auflösungen	0	-10’000	0	0	-10’000
Bestand per 31.12.	260’000	135’000	420’000	520’000	1'335’000
Davon kurzfristiger Anteil	260’000	0	80’000	0	340’000

Kommentar zu den wichtigsten Positionen:
■■■

Beispiel 1a Bildung und Verwendung von Rückstellungen

In der Streitsache F (rückwirkende Lohnforderungen in der Höhe von CHF 220'000) wird prozessiert. Es wird davon ausgegangen, dass der Prozess innerhalb eines Jahres abgeschlossen ist und die Gegenpartei mit einer Wahrscheinlichkeit von 50% oder mehr gewinnt. Der Mittelabfluss wird jedoch nur auf CHF 120'000 geschätzt (*best estimate*). Die schon entstandenen Anwaltskosten werden auf CHF 50'000 geschätzt.

Es muss eine Rückstellung von CHF 120‘000 für den Rechtsstreit gebildet werden.

Für die Anwaltskosten für die schon ausgeführten Arbeiten (CHF 50‘000) wird eine Rückstellung verbucht, falls der Betrag grob geschätzt ist. Sind, im Gegenteil, die Kosten genauer bestimmbar (Im Falle einer telefonischen Auskunft bei der Anwaltskanzlei), muss eine passive Rechnungsabgrenzung verbucht werden.

Wird angenommen, dass der Prozess gewonnen wird (Wahrscheinlichkeit zu gewinnen über 50%), muss keine Rückstellung für den Rechtsstreit gebildet werden. Die Nicht-Verbuchung muss aber klar begründet werden. In einem solchen Fall müssen die Anwaltskosten aber verbucht werden. Eine mögliche Rückzahlung der Anwaltshonorare durch die unterlegene Partei muss zum Zeitpunkt der richterlichen Rückzahlungs-Entscheidung als Ertrag in der Erfolgsrechnung verbucht werden Bruttoprinzip).

Im Folgejahr (T+1) ist der Prozess abgeschlossen und die Gegenpartei hat wie erwartet gewonnen. Die Lohnnachzahlung wurde auf CHF 150'000 festgesetzt und ist zu überweisen sowie die eintreffende Honorarrechnung der Anwaltskanzlei von CHF 76'500.

Verbuchung	**Soll**	**Haben**	**Betrag in CHF**
Rechnungsjahr T			
Bildung Rückstellung Streitsache F	3132 Honorare externe Beratungen, Gutachten, Fachexpertisen	2052 Kurzfristige Rückstellungen für Prozesse oder 2041 Sach- und übriger Betriebsaufwand	50'000
	3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals	2051 Kurzfristige Rück-stellungen für andere Ansprüche des Personals	120‘000
Verwendung Rückstellung Rechnungsjahr T+1			
Zahlung Honorar Streitsache F	2052 kurzfristige Rückstellungen für Prozesse oder 2041 Sach- und übriger Betriebsaufwand	3132 Honorare externe Beratungen, Gutachten, Fachexpertisen	50’000
	3132 Honorare externe Beratungen, Gutachten, Fachexpertisen	2000 Laufende Verbindlichkeiten	76'500
Lohnnachzahlung Streitsache F	2051 Kurzfristige Rück-stellungen für andere Ansprüche des Personals	3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonal	120‘000
	3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonal	1002 Bank	150‘000

Beispiel 1b Bildung und Auflösung von Rückstellungen

Ende Rechnungsjahr T beschädigen Werkhofmitarbeiter bei der Schneeräumung die Fassade einer privaten Liegenschaft. Der Schaden ist voraussichtlich durch keine Versicherung gedeckt. Die Sanierung dürfte gemäss Schätzung des Architekten rund CHF 200'000 kosten und soll gemäss Absprache mit dem Eigentümer im nächsten Frühling erfolgen. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt, es wird eine entsprechende Rückstellung gebildet.

Nach umfangreichen Abklärungen mit der Versicherung übernimmt diese die Sanierungskosten nun doch (bekannt erst im Folgejahr). Die Abwicklung erfolgt direkt zwischen der Versicherung sowie der geschädigten Partei. Die Rückstellung kann im Folgejahr T+1 wieder aufgelöst werden.

Verbuchung	Soll	Haben	Betrag in CHF
Rechnungsjahr T Bildung Rückstellung Sanierung Fassade private Liegenschaft	3190 Schadenersatzleistungen	2053 Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden	200’000
Rechnungsjahr T+1 Auflösung Rückstellung Sanierung Fassade private Liegenschaft	2053 Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden	3190 Schadenersatzleistungen	200’000

Beispiel 1c Bildung von Rückstellungen der Investitionsrechnung

Über einen Zeitraum von 6 Jahren müssen zusätzliche Büroräume angemietet werden. Die Räume müssen jedoch an die benötigten Bedürfnisse angepasst werden. Der Vermieter ist mit den baulichen Massnahmen, welche CHF 120‘000 kosten, einverstanden, legt jedoch im Mietvertrag fest, dass die Räume beim Auszug der ursprüngliche Zustand wieder herzustellen ist. Die Werkleistungen für den Rückbau in 6 Jahren wird auf rund CHF 450'000 geschätzt. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt. Die Umbaukosten samt Rückbaukosten werden aktiviert (CHF 1‘200‘000 + CHF 450‘000), und es wird eine Rückstellung von CHF 450‘000 gebildet.

Ein Jahr bevor die gemieteten Räume nicht mehr benötigt werden (T+5), ist der Betrag von CHF 450'000 in die kurzfristigen Rückstellungen der Investitionsrechnung umzugliedern.

Im Folgejahr (T+6) werden die Räume in den ursprünglichen Zustand zurück gebaut. Die Werkleistungen betragen Total CHF 503'200.

Verbuchung	Soll	Haben	Betrag in CHF
Rechnungsjahr T			
Verbuchung der Umbauarbeiten	504 (1404) Hochbauten VV	1002 Bank	1‘200’000
Bildung Rückstellung für die Rückbaukosten	504 (1404) Hochbauten VV	2088 Langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung	450‘000
Rechnungsjahre T+1 bis T+4			
Abschreibung des Aktivums (1‘650‘000 während 6 Jahren)	3300 Planmässige Abschreibungen Sachanlagen	1404 Hochbauten VV	275‘000
Rechnungsjahr T+5			
Abschreibung des Aktivums (1‘650‘000 während 6 Jahren)	3300 Planmässige Abschreibungen Sachanlagen	1404 Hochbauten VV	275‘000
Umgliederung Rückstellung	2088 Langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung	2058 Kurzfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung	450’000
Rechnungsjahr T+6			
Abschreibung des Aktivums (1‘650‘000 während 6 Jahren)	3300 Planmässige Abschreibungen Sachanlagen	1404 Hochbauten VV	275‘000
Zahlung Unternehmerrechnungen für Rückbau (Verwendung der Rückstellung)	2058 Kurzfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung	504 (1404) Hochbauten VV	450’000
	504 Hochbauten	2000 Laufende Verbindlichkeiten	503’200
Abschreibung der Mehrkosten des Rückbaus (503‘200 ./. 450‘000)	3301 Ausserplanmässige Abschreibungen Sachanlagen	1404 Hochbauten VV	53‘200

Bei langfristigen Rückstellungen ist zu beachten, dass eine Abzinsung vorzunehmen ist, wenn der Unterschied wesentlich ist. Wird eine Rückstellung über mehrere Jahre abgezinst, erhöht sich der Barwert der Rückstellung mit jedem Jahr, mit dem sie sich dem erwarteten Zeitpunkt der Erfüllung nähert (gemäss IPSAS). Die Erhöhung des Barwerts wird als Zinsaufwand in der Erfolgsrechnung verbucht.

Zu Ziffer 3 der Fachempfehlung 09

K Eine Eventualverbindlichkeit ist im Anhang der Jahresrechnung zu erfassen, wenn:

- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich nicht zu einem Mittelabfluss führt, jedoch eine gewisse Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, oder
- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich zu einem Mittelabfluss führt, deren Höhe jedoch nicht verlässlich geschätzt werden kann, oder
- es sich um eine mögliche Verpflichtung handelt, deren Existenz von zukünftigen Ereignissen abhängt, die nicht vollständig unter der Kontrolle des öffentlichen Gemeinwesens stehen, und
- der Betrag wesentlich ist.

L Sind die Kriterien für Eventualverbindlichkeiten erfüllt, müssen diese im Anhang offen gelegt werden.

M Gemäss Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung sind die Eventualverbindlichkeiten unter dem Gewährleistungsspiegel im Anhang offen zu legen. In Tabelle 2 wird ein entsprechendes Beispiel aufgezeigt.

Tabelle 2 Eventualverbindlichkeiten resp. Gewährleistungsspiegel im Anhang

	Bestand per 1.1.	**Bestand per 31.12.**
Bürgschaftsverpflichtungen		
– Genossenschaft Eisstadion, Erstellung Stadion GV-Beschluss vom xx.xx.xxxx	CHF 1'000'000	CHF 1'000’000
– Fussballclub XY, Sanierung Clubhaus [a] GR-Beschluss vom xx.xx.xxxx	CHF 50'000	CHF 0
Defizitgarantien		
– Eidg. Turnfest GR-Beschluss vom xx.xx.xxxx	CHF 200'000	CHF 200’000

[a] Sanierung Clubhaus im Rechnungsjahr abgeschlossen, Bürgschaft wurde nicht beansprucht.

Abschluss der Investitionsrechnung

Auslegung zur Fachempfehlung 10 Investitionsrechnung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 10 erarbeitet.

Version vom 13. Juni 2019

Zu Ziffer 1 der Fachempfehlung 10

A Um das Einhalten des Kreditrechts zu erleichtern, sieht das harmonisierte Rechnungsmodell vor, dass im Laufe des Rechnungsjahres die Investitionsausgaben und –einnahmen in einem spezifischen Konto, der Investitionsrechnung, verbucht werden. Der harmonisierte Kontenplan enthält verschiedene Kontengruppen, sowohl für die Ausgaben (50 bis 58) wie auch die Einnahmen (60 bis 68). Die Verbuchung der Ausgaben und Einnahmen in diesen Gruppen muss nach dem Bruttoprinzip erfolgen.

B Beim Abschluss werden die Ausgaben und Einnahmen, die in der Investitionsrechnung verbucht wurden, in die Bilanz übertragen. Der Kontenplan sieht die Kontengruppe 69 für den Übertrag der gesamten Investitionsausgaben und die Kontengruppe 59 für den Übertrag der gesamten Investitionseinnahmen vor.

Nach den Abschlussbuchungen entspricht die Kontengruppe 69 dem Total der Gruppen 50 bis 58 und die Kontengruppe 59 dem Total der Gruppen 60 bis 68. Aus diesem Grund sind die Summen im Soll (50 bis 59) und im Haben (60 bis 69) der Investitionsrechnung gleich.

Die gesamten Übertragungsbuchungen müssen in der Funktion 999 erfasst werden.

C Die IPSAS-Normen sehen die Investitionsrechnung nicht vor. Sie schliessen sie aber auch nicht aus. Sie sehen vor, die Investitionseinnahmen und –ausgaben direkt in der Bilanz zu verbuchen. Trotz diesem Unterschied ist die Art und Weise, wie die Investitionsausgaben und –einnahmen in der Bilanz dargestellt werden, mit Ausnahme der Option 1, wie in Ziffer 3 der Fachempfehlung 10 vorgesehen, mit diesen Normen vereinbar. Diese Ausnahme betrifft allerdings nur die Verbuchung der Investitionsbeiträge. Im Gegensatz dazu ist die Option 2 vereinbar, da sie das Bruttoprinzip respektiert.

Beispiele

Beispiel 1 Anschaffung einer Computersoftware

Zu Beginn des Jahres 20.0 kauft die Gemeinde A eine Computersoftware zu einem Betrag von CHF 150'000. Die Ausgabe generiert ein Aktivum, mit welchem öffentliche Leistungen über mehrere Jahre erbracht werden können. Es handelt sich also um eine Investition. Die Software hat eine geplante Nutzungsdauer von 5 Jahren und wird linear abgeschrieben.

Verbuchung

Der Erwerb der Software wird im Investitionskonto **520** zu einem Betrag von CHF 150'000 verbucht. Am Jahresende wird die Ausgabe über das Konto **690** in die Bilanz ins Aktivkonto **1420** zu einem Betrag von CHF 150'000 übertragen. Danach wird die jährliche Abschreibung der Software im Soll des Kontos **3320** und im Haben des Kontos **1420** zu einem Betrag von CHF 30'000 erfasst.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Erwerb Software	**520** Software	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	150’000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz	**1420** Software VV	**690** Aktivierungen	150’000
Ordentliche Abschreibung	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1420** Software VV	30’000

Beispiel 2 Gewährung eines Darlehens des Verwaltungsvermögens und seine Rückzahlung

Im Jahr 20.0 gewährt das Gemeinwesen B dem Gemeinwesen C ein Darlehen von CHF 5 Mio. Dieses Darlehen ist innert 10 Jahren in jährlichen Raten in der Höhe eines Zehntels rückzahlbar. Die erste Rückzahlung erfolgt im Jahr 20.1. Der Einfachheit halber wird hier auf eine Verzinsung verzichtet.

Verbuchung des Darlehens beim kreditgebenden Gemeinwesen

Das Gemeinwesen B verbucht das Darlehen von CHF 5 Mio. im Soll des Kontos **54x**. Ende 20.0 überträgt es den Darlehensbetrag über das Konto **690** in die Bilanz ins Aktivkonto **144x** zu einem Betrag von CHF 5 Mio. Im Jahr 20.1 verbucht das Gemeinwesen die jährliche Rückzahlungsrate im Haben des Kontos **64x** zu einem Betrag von CHF 500'000. Ende 20.1 überträgt es die Rückzahlung über das Konto **590** in die Bilanz ins Haben des Kontos **144x** zu einem Betrag von CHF 500’000. Folglich beläuft sich der Wert des Darlehens in der Bilanz Ende 20.1. auf CHF 4.5 Mio.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Kreditgewährung im Jahr 20.0	**54x** Darlehen	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	5'000'000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz Ende 20.0	**144x** Darlehen VV	**690** Aktivierungen	5'000'000
Rückzahlung durch das Gemeinwesen C im Jahr 20.1	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**64x** Rückzahlung von Darlehen	500'000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz Ende 20.1	**590** Passivierungen	**144x** Darlehen VV	500'000

Das Gemeinwesen C seinerseits, verbucht den ausgeleihten Betrag nicht in seiner Investitionsrechnung, sondern direkt in den Passiven seiner Bilanz (langfristige Finanzverbindlichkeiten). Die jährlichen Rückzahlungsraten mindern den Betrag dieses Passivums.

Beispiel 3 Erhaltener Investitionsbeitrag im Jahr der Beendigung der Arbeiten

Im Jahr 20.0 gibt die Gemeinde D CHF 800'000 für die Verbreiterung einer Strasse im Jahr 20.0 aus. Nach der Beendigung der Arbeiten und der Inbetriebnahme der Strasse schickt sie die Bauabrechnung an den Kanton E, welcher ihr einen Investitionsbeitrag von CHF 200'000 zahlen muss. Der Kanton E zahlt den Investitionsbeitrag noch vor Ende 20.0. Die erstellte Infrastruktur hat eine geplante Nutzungsdauer von 50 Jahren. Die Gemeinde schreibt sowohl die Infrastruktur wie auch den erhaltenen Investitionsbeitrag linear ab.

Verbuchung, falls die Gemeinde D die Option 1[1] anwendet und in den Aktiven nur die Nettoausgabe darstellt

Im Jahr 20.0 verbucht die Gemeinde D die Investitionsausgabe im Soll des Kontos **501** zu einem Betrag von CHF 800'000. Den Erhalt des Investitionsbeitrags, immer noch im Jahr 20.0, verbucht sie im Haben des Kontos **63x** zu einem Betrag von CHF 200'000. Ende 20.0 überträgt sie den Betrag der Investition über das Konto 690 in die Aktiven der Bilanz ins Konto **1401** zu einem Betrag von CHF 800'000.

Gleichzeitig überträgt sie den Investitionsbeitrag über das Konto **590** ins Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 200‘000. Ende 20.0, dem Jahr der Inbetriebnahme, wird die Investition abzüglich des Investitionsbeitrags über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 12‘000 abgeschrieben (=(800’000–200'000)/50).

In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat die Infrastruktur folglich einen Wert von CHF 588‘000 (=800’000-200’000-12'000).

[1] Siehe Fachempfehlung 10, Ziffer 3

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Verbreiterungsarbeiten der Strasse	**501** Strassen / Verkehrswege	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	800'000
Erhalt des Investitionsbeitrags	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**63x** Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200'000
Übertrag der Verbreiterungsarbeiten in die Aktiven der Bilanz	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	**690** Aktivierungen Nettoinvestitionen	800'000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Aktiven der Bilanz	**590** Passivierungen	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	200'000
Ordentliche Abschreibung im 20.0	**3300** Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	12'000

Verbuchung, falls die Gemeinde D die Option 2[2] anwendet und die Bruttoinvestition in den Aktiven und den Investitionsbeitrag in den Passiven darstellt.

Im Jahr 20.0 verbucht die Gemeinde D die Investitionsausgabe im Soll des Kontos **501** zu einem Betrag von CHF 800'000. Den Erhalt des Investitionsbeitrags, immer noch im Jahr 20.0, verbucht sie im Haben des Kontos **631** zu einem Betrag von CHF 200'000. Ende 20.0 überträgt sie die Investition über das Konto 690 in die Aktiven der Bilanz ins Konto **1401** zu einem Betrag von CHF 800'000. Bis hier gibt es keine Änderungen im Vergleich zur Option 1.
Gleichzeitig überträgt sie den Investitionsbeitrag über das Konto **590**, nicht ins Haben des Kontos **1401**, sondern in die Passiven ins Haben des Kontos **2068** zu einem Betrag von CHF 200'000.
Ende 20.0, im Jahr der Inbetriebnahme, wird die Investition abzüglich des Investitionsbeitrags über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 16'000 abgeschrieben (=800'000/50). Der passivierte Investitionsbeitrag wird ebenfalls aufgelöst, und zwar zu einem Betrag von CHF 4'000 (200'000/50). Die Verbuchung erfolgt im Soll des Kontos 2068 und im Haben des Kontos 4660 (planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge).
In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat die Infrastruktur folglich einen Wert von CHF 784'000 (=800'000-16'000), währenddessen der abgeschriebene Investitionsbeitrag in den Passiven einen Wert von CHF 196'000 (=200'000–4'000) hat. Die Differenz entspricht der Nettozunahme in der Bilanz von CHF 588'000, welcher demjenigen der Option 1 entspricht.

[2] Siehe Fachempfehlung 10, Ziffer 3

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Verbreiterungsarbeiten der Strasse	**501** Strassen / Verkehrswege	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	800'000
Erhalt des Investitionsbeitrags	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**63x** Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200'000
Übertrag der Verbreiterungsarbeiten in die Aktiven der Bilanz	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	**690** Aktivierungen	800'000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Passiven der Bilanz	**590** Passivierungen	**2068** Passivierte Investitionsbeiträge	200'000
Ordentliche Abschreibung der Verbreiterungsarbeiten im 20.0	**3300** Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	16'000
Ordentliche Abschreibung des Investitionsbeitrags im 20.0	**2068** Passivierte Investitionsbeiträge	**4660** Planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge	4'000

Verbuchung beim subventionierenden Kanton E

Die Verbuchungsmodalitäten der subventionierenen Einheit sind unabhängig von denjenigen der subventionierten Einheit. Mit anderen Worten, ob die subventionierte Einheit Option 1 oder Option 2 anwendet, hat keinen Einfluss auf die Verbuchung bei der subventionierenden Einheit.

Im Jahr 20.0 wird der gewährte Investitionsbeitrag im Soll des Kontos **56x** zu einem Betrag von CHF 200'000 verbucht. Am Ende des Jahres 20.0 wird er über das Konto **690** in die Aktiven der Bilanz ins Konto **146x** ebenfalls zu einem Betrag von CHF 200'000 übertragen. Ende 20.0, dem Jahr der Inbetriebnahme der Infrastruktur, wird der Investitionsbeitrag über das Soll des Kontos **3660** und das Haben des Kontos **146x** abgeschrieben. Da der Kanton E ebenfalls die lineare Abschreibung anwendet, beläuft sich der abzuschreibende Betrag auf CHF 4'000 (=200'000/50). In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat der Investitionsbeitrag folglich einen Wert von CHF 196'000 (=200'000-4'000).

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Bezahlung des Investitionsbeitrags an die Gemeinde D	**56x** Eigene Investitionsbeiträge	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz Ende 20.0	**146x** Investitionsbeiträge	**690** Aktivierungen	200'000
Ordentliche Abschreibung des Investitionsbeitrags im 20.0	**3660** Planmässige Abschreibung Investitionsbeiträge	**146x** Investitionsbeiträge	4'000

Beispiel 4 Erhaltener Investitionsbeitrag nach dem Jahr der Beendigung der Arbeiten

Im Jahr 20.0 gibt die Gemeinde D CHF 800'000 für die Verbreiterung einer Strasse im Jahr 20.0 aus. Nach der Beendigung der Arbeiten und der Inbetriebnahme der Strasse schickt sie die Bauabrechnung an den Kanton E, welcher ihr einen Investitionsbeitrag von CHF 200'000 zahlen muss. Das Jahr 20.0 geht zu Ende, bevor der Kanton E den Investitionsbeitrag, welchen die Gemeinde D zu Recht beansprucht, ausbezahlt hat. Schlussendlich bezahlt der Kanton D den Investitionsbeitrag erst im Folgejahr, d.h. im Jahr 20.1. Die erstellte Infrastruktur hat eine geplante Nutzungsdauer von 50 Jahren. Die Gemeinde schreibt sowohl die Infrastruktur wie auch den erhaltenen Investitionsbeitrag linear ab.

Verbuchung, falls die Gemeinde D die Option 1[3] anwendet und in den Aktiven nur die Nettoausgabe darstellt

Im Jahr 20.0 verbucht die Gemeinde D die Investitionsausgabe im Soll des Kontos **501** zu einem Betrag von CHF 800'000. Den versprochenen zu erhaltenden Investitionsbeitrag verbucht sie im Soll des Kontos **1046** (aktive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung) und im Haben des Kontos **63x** zu einem Betrag von CHF 200'000.

Die anderen Abschlussbuchungen sind gleich wie im Fall, in dem der Kanton E den Investitionsbeitrag im Jahr der Arbeiten auszahlt. Die Gemeinde D überträgt die Investition über das Konto **690** in die Aktiven der Bilanz ins Konto **1401** zu einem Betrag von CHF 800'000. Gleichzeitig überträgt sie den Investitionsbeitrag über das Konto **590** ins Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 200‘000. Ende 20.0, Jahr der Inbetriebnahme, wird die Investition abzüglich des Investitionsbeitrags über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 12‘000 abgeschrieben (=(800’000–200'000)/50). In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat die Infrastruktur folglich einen Wert von CHF 588‘000 (=800’000-200’000-12'000).

Zu Beginn des Jahres 20.1 löst die Gemeinde D die aktive Rechnungsabgrenzung über das Soll des Kontos **63x** und das Haben des Kontos **1046** auf. Den Erhalt des Investitionsbeitrags des Kantons E im Laufe des Jahres 20.1 verbucht die Gemeinde D im Soll des Kontos **100x** und im Haben des Kontos **63x**.

[3] Siehe Fachempfehlung 10, Ziffer 3

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Verbreiterungsarbeiten der Strasse	**501** Strassen / Verkehrswege	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	800’000
Zu erhaltener Investitionsbeitrag	**1046** Aktive Rechnungsabgrenzung Investitionsrechnung	**63x** Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200‘000
Übertrag der Verbreiterungsarbeiten in die Aktiven der Bilanz	**1401** Strassen / Verkehrswege PA	**690** Aktivierungen	800’000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Aktiven der Bilanz	**590** Passivierungen	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	200‘000
Ordentliche Abschreibung im 20.0	**3300** Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	12’000
Auflösung der aktiven Rechnungsabgrenzung zu Beginn des Jahres 20.1	**63x** Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	**1046** Aktive Rechnungs-abgrenzung Investitions-rechnung	200’000
Erhalt des Investitionsbeitrags im Jahr 20.1	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**63x** Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200‘000

Verbuchung, falls die Gemeinde D die Option 2[4] anwendet und die Bruttoinvestition in den Aktiven und den Investitionsbeitrag in den Passiven darstellt.

Im Jahr 20.0 verbucht die Gemeinde D die Investitionsausgabe im Soll des Kontos **501** zu einem Betrag von CHF 800'000. Den versprochenen zu erhaltenen Investitionsbeitrag verbucht sie im Soll des Kontos **1046** und im Haben des Kontos **63x** zu einem Betrag von CHF 200'000.
Die anderen Abschlussbuchungen sind gleich wie im Fall, in dem der Kanton E den Investitionsbeitrag im Jahr der Arbeiten auszahlt. Die Gemeinde D überträgt die Investition über das Konto **690** in die Aktiven der Bilanz ins Konto **1401** zu einem Betrag von CHF 800'000. Bis hier gibt es keine Änderungen im Vergleich zur Option 1.
Gleichzeitig überträgt sie den Investitionsbeitrag über das Konto **590**, nicht ins Haben des Kontos **1401**, sondern ins Haben des Passivkontos **2068** zu einem Betrag von CHF 200‘000.
Ende 20.0, Jahr der Inbetriebnahme, wird die Investition abzüglich des Investitionsbeitrags über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 16‘000 abgeschrieben (=800’000/50). Der passivierte Investitionsbeitrag wird ebenfalls aufgelöst, und zwar zu einem Betrag von CHF 4‘000 (200’000/50). Die Verbuchung erfolgt im Soll des Kontos **2068** und im Haben des Kontos **4660** (planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge).

[4] Siehe Fachempfehlung 10, Ziffer 3

In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat die Infrastruktur folglich einen Wert von CHF 784‘000 (=800’000-16'000), währenddessen der abgeschriebene Investitionsbeitrag in den Passiven einen Wert von CHF 196‘000 (=200’000–4'000) hat. Die Differenz entspricht der Nettozunahme in der Bilanz von CHF 588‘000; dieser Betrag entspricht demjenigen der Option 1.

Zu Beginn des Jahres 20.1 löst die Gemeinde D die aktive Rechnungsabgrenzung über das Soll des Kontos **63x** und das Haben des Kontos **1046** auf. Den Erhalt des Investitionsbeitrags des Kantons E im Laufe des Jahres 20.1 verbucht die Gemeinde D im Soll des Kontos **100x** und im Haben des Kontos **63x**.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Verbreiterungsarbeiten der Strasse	**501** Strassen / Verkehrswege	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	800’000
Zu erhaltener Investitionsbeitrag	**1046** Aktive Rechnungs-abgrenzung Investitions-rechnung	**63x** Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200‘000
Übertrag der Verbreiterungsarbeiten in die Aktiven der Bilanz	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	**690** Aktivierungen	800’000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Passiven der Bilanz	**590** Passivierungen	**2068** Passivierte Investitionsbeiträge	200‘000
Ordentliche Abschreibung im 20.0	**3300** Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen	**1401** Strassen / Verkehrswege VV	16’000
Ordentliche Abschreibung des Investitionsbeitrags im 20.0	**2068** Passivierte Investitionsbeiträge	**4660** Planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge	4’000
Auflösung der aktiven Rechnungsabgrenzung zu Beginn des Jahres 20.1	**63x** Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	**1046** Aktive Rechnungs-abgrenzung Investitions-rechnung	200’000
Erhalt des Investitionsbeitrags im Jahr 20.1	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	**63x** Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200‘000

<u>Verbuchung beim subventionierenden Kanton E</u>

Die Verbuchungsmodalitäten der subventionierenden Einheit sind unabhängig von denjenigen der subventionierten Einheit. Mit anderen Worten, ob die subventionierte Einheit Option 1 oder Option 2 anwendet, hat keinen Einfluss auf die Verbuchung bei der subventionierenden Einheit.

Ende 20.0 wird der versprochene, aber noch nicht ausbezahlte Investitionsbeitrag im Soll des Kontos **56x** und im Haben des Kontos **2046** zu einem Betrag von CHF 200‘000 verbucht. Alsdann

wird er über das Konto **690** in die Aktiven der Bilanz ins Konto **146x** ebenfalls zu einem Betrag von CHF 200‘000 übertragen. Ende 20.0, dem Jahr der Inbetriebnahme der Infrastruktur, wird der Investitionsbeitrag über das Soll des Kontos **3660** und das Haben des Kontos **146x** abgeschrieben. Da der Kanton E ebenfalls die lineare Abschreibung anwendet, beläuft sich der abzuschreibende Betrag auf CHF 4‘000 (=200'000/50). In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat der Investitionsbeitrag folglich einen Wert von CHF 196‘000 (=200’000-4'000).
Zu Beginn des Jahres 20.1 löst der Kanton E die passive Rechnungsabgrenzung über das Soll des Kontos **2046** und das Haben des Kontos **56x** auf. Die Auszahlung des Investitionsbeitrags im Laufe des Jahres 20.1 wird im Soll des Kontos **56x** und im Haben des Kontos **100x** verbucht.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Zu bezahlender Investitionsbeitrag an die Gemeinde D	**56x** Eigene Investitionsbeiträge	**2046** Passive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung	200’000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz	**146x** Investitionsbeiträge	**690** Aktivierungen	200’000
Ordentliche Abschreibung des Investitionsbeitrags im 20.0	**3660** Planmässige Abschreibung Investitionsbeiträge	**146x** Investitionsbeiträge	4’000
Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung zu Beginn des Jahres 20.1	**2046** Passive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung	**56x** Eigene Investitionsbeiträge	200’000
Auszahlung des Investitionsbeitrags an die Gemeinde D	**56x** Eigene Investitionsbeiträge	**100X** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200’000

Verkauf und Übertragung von Vermögenswerten

Auslegung zur Fachempfehlung 11
Bilanz

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 11 erarbeitet.

Version vom 17. Dezember 2019

Zu Ziffer 2 der Fachempfehlung 11

A Die Unterscheidung von Verwaltungsvermögen und Finanzvermögen in der Bilanz ist eine der Besonderheiten des harmonisierten Rechnungsmodells. Die erstgenannten stellen ein produktives Kapital dar, welches der Einheit erlaubt, die öffentlichen Aufgaben, die ihm vom öffentlichen Recht auferlegt sind, zu erfüllen. Das Budget- und das Kreditrecht verlangen eine solche Unterscheidung.

Diese erlaubt es, genau diejenigen Vermögenswerte zu erfassen, welche eine Einheit nicht veräussern kann, ohne die Erfüllung öffentlicher Aufgaben in Frage zu stellen. Ausserdem zeigt diese Unterscheidung auf, wer die Kompetenzen für welche Vermögenswerte hat. So muss jede Entscheidung betreffend das Verwaltungsvermögen vom für solche Beschlüsse zuständigen Organ, meistens die Legislative, getroffen werden.

B Ein Vermögenswert im Verwaltungsvermögen kann deshalb nicht ohne weiteres veräussert werden. Es braucht einen Entscheid des für solche Beschlüsse zuständigen Organs, dass der zu verkaufende Vermögenswert nicht mehr zur Erbringung öffentlicher Leistungen benötigt wird. Anders gesagt, es handelt sich um eine Entscheidung, welche den Vermögenswert vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen überträgt. Dasselbe gilt, wenn ein Gemeinwesen einen Vermögenswert nicht mehr für die öffentliche Aufgabenerfüllung braucht, ihn aber als Anlage (im Sinne der Anlagentätigkeit) behält.

Der Übertrag vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen wird als Einnahme in der Investitionsrechnung behandelt; als Übertragung von Sachanlagen ins Finanzvermögen (60), als Übertragung von immateriellen Anlagen ins Finanzvermögen (62) oder als Übertragung von Beteiligungen (65).

Der Vermögenswert darf erst nach der Übertragung gegebenenfalls verkauft werden.

C Das HRM2 sieht unterschiedliche Bewertungsprinzipien für Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens und solcher des Finanzvermögens vor. Der Bilanzwert der Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens entspricht dem Anschaffungswert, welcher Jahr für Jahr entsprechend der planmässigen oder, falls nötig, auch ausserplanmässigen[1] Abschreibungen angepasst wird. Die Vermögenswerte des Finanzvermögens werden in der Bilanz zu ihrem Verkehrswert aufgeführt.

Die Übertragung eines Vermögenswertes vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen bedingt also eine Wertkorrektur dieses Vermögenswertes ab dem Zeitpunkt, in dem er dem Finanzvermögen zugeteilt wird: Die Wertberichtigung erfolgt nicht, solange sich der Vermögenswert noch im Verwaltungsvermögen befindet. Das Vorgehen wird im Beispiel 1 (Fall, bei dem der Vermögenswert als Anlage behalten wird) und im Beispiel 3 (Fall, bei dem der Vermögenswert sofort verkauft wird) beschrieben.

D Manchmal wird der vom Verwaltungsvermögen übertragene Vermögenswert eine gewisse Zeit als Anlage im Finanzvermögen gehalten. Unter Umständen wird er erst eine gewisse Zeit nach der Übertragung verkauft. Es kann sich also eine Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Bilanzwert des Vermögenswertes im Finanzvermögen ergeben. Eine positive Differenz wird als Gewinn (innerhalb der Kontengruppe 441) aus dem Verkauf dieses Vermögenswertes verbucht. Das Vorgehen wird im Beispiel 2 beschrieben. Ist die Differenz negativ, wird sie als Verlust aus dem Verkauf (innerhalb der Kontengruppe 341) verbucht.

E Die Übertragung eines Vermögenswertes vom Finanz- ins Verwaltungsvermögen benötigt ebenfalls einen Entscheid vom für solche Beschlüsse zuständigen Organ. Dies ist einer Investitionsausgabe gleichzusetzen. Der Vorgang ist deshalb dem Budget- und Kreditrecht unterstellt.

Im Kontenplan sind keine spezifischen Konten für die Verbuchung eines solchen Vorgangs vorgesehen. Dieser erscheint allerdings als Investitionsausgabe in der Investitionsrechnung. Die Art des übertragenen Vermögenswertes bestimmt das zu benützende Konto: Sachanlagen (50) oder immaterielle Anlagen (52), Beteiligungen und Grundkapitalien (55) oder auch Investitionen auf Rechnung Dritter (51).

[1] Dieser Wert wird nicht von eventuellen zusätzlichen Abschreibungen, welche finanzpolitisch bedingt sind, beeinflusst. Tatsächlich werden die zusätzlichen Abschreibungen in den Kontengruppen 148 kumuliert.

F Zum Zeitpunkt der Verbuchung ins Verwaltungsvermögen werden die Vermögenswerte in der Bilanz zu ihrem Anschaffungswert bewertet. Der Vermögenswert wird also zum gleichen Wert wie vorher im Finanzvermögen bewertet. In der Regel ist keine Wertberichtigung notwendig. Das Vorgehen wird im Beispiel 4 beschrieben.

G Die IPSAS-Normen kennen die Unterscheidung zwischen Verwaltungs- und Finanzvermögen nicht. Im Übrigen sehen die IPSAS-Normen vor, dass von die von einer Einheit gehaltenen Vermögenswerte zur Produktion oder Bereitstellung von Waren oder Dienstleistungen, in der Bilanz zu ihrem abgeschriebenen Anschaffungswert bewertet werden. Sie sehen ebenfalls vor, dass die Vermögenswerte, die zu Renditezwecken gehalten werden, zu Verkehrswerten bewertet werden. Folglich ist diese Auslegung IPSAS-konform.

Beispiele

Beispiel 1 Übertragung einer Liegenschaft des Verwaltungsvermögens ins Finanzvermögen, um es als Anlage zu halten

Infolge des Baus eines neuen Verwaltungsgebäudes braucht das öffentliche Gemeinwesen A sein altes Verwaltungsgebäude nicht mehr. Es entscheidet jedoch, dieses zu behalten und die Lokale zu vermieten. Das öffentliche Gemeinwesen A überträgt also sein altes Verwaltungsgebäude vom Verwaltungsvermögen (VV) ins Finanzvermögen (FV). Die Liegenschaft wird im Verwaltungsvermögen zu einem Wert von CHF 2‘000‘000 ausgewiesen, wovon CHF 1‘800‘000 für das Gebäude und CHF 200‘000 für das Grundstück, auf dem das Gebäude steht. Der Verkehrswert der Liegenschaft (Grundstück und Gebäude) wird auf CHF 2'500'000 geschätzt.

Verbuchung

Das öffentliche Gemeinwesen A überträgt das Gebäude und das Grundstück vom VV ins FV zu ihrem jeweiligen Buchwert. Es verbucht also den Betrag von CHF 1‘800‘000 im Soll des Kontos **1084** (FV) und im Haben des Kontos **604**. Da im Finanzvermögen Gebäude und Grundstück nicht getrennt werden, wird der Betrag von CHF 200‘000 auch im Soll des Kontos **1084** (FV), aber im Haben des Kontos **600 verbucht**. Am Ende des Jahres überträgt das Gemeinwesen A diese Investitionseinnahme in die Bilanz über das Soll des Kontos **590,** das Haben des Kontos **1404** (VV) für das Gebäude und das Haben des Kontos **1400** (VV) für das Grundstück. Es korrigiert den Wert der Liegenschaft auf seinen Verkehrswert über das Soll des Kontos **1084** und das Haben des Kontos **4443** zu einem Betrag von CHF 500‘000.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Übertrag des Gebäudes ins Finanzvermögen	**1084** Gebäude FV	**604** Übertragung Hochbauten	1’800’000
Übertrag des Grundstücks ins Finanzvermögen	**1084** Gebäude FV	**600** Übertragung von Grundstücken	200‘000
Übertragung in die Bilanz des Gebäudes als Verringerung des VV	**590** Passivierungen	**1404** Hochbauten VV	1'800’000
Übertragung in die Bilanz des Grundstückwertes als Verringerung des VV	**590** Passivierungen	**1400** Grundstücke VV	200‘000
Wertkorrektur der Liegenschaft zum Verkehrswert	**1084** Gebäude FV	**4443** Wertberichtigungen Liegenschaften FV	500’000

Beispiel 2 Späterer Verkauf einer Liegenschaft des Finanzvermögens

Nach einer gewissen Zeit entschliesst sich das öffentliche Gemeinwesen A, sich doch von dieser Liegenschaft des Finanzvermögens zu trennen. Es findet einen Käufer für CHF 2‘800‘000.

Verbuchung

Das öffentliche Gemeinwesen A verbucht den Verkauf der Liegenschaft zu einem Betrag von CHF 2'800’000 im Soll des Kontos **1002** und im Haben des Kontos **1084**. Anschliessend verbucht es den realisierten Gewinn dieses Verkaufs im Soll des Kontos **1084** und im Haben des Kontos **4411** zu einem Betrag von CHF 300‘000 (CHF 2'800'000 – CHF 2'500'000).

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Verkauf der Liegenschaft	**1002** Bank	**1084** Gebäude FV	2'800’000
Realisierter Gewinn durch den Verkauf der Liegenschaft	**1084** Gebäude FV	**4411** Gewinn aus Verkäufen von Sachanlagen FV	300’000

Beispiel 3 Übertragung einer Liegenschaft des Verwaltungsvermögens ins Finanzvermögen, anschliessend, nach Wertkorrektur, sofortiger Verkauf dieser Liegenschaft

Mit dem Ziel eines Verkaufs überträgt das öffentliche Gemeinwesen A eine Liegenschaft seines Verwaltungsvermögens (VV) in sein Finanzvermögen (FV). Die Liegenschaft wird im Verwaltungsvermögen zu einem Wert von CHF 2‘000‘000 ausgewiesen, wovon CHF 1‘800‘000 für das Gebäude und CHF 200‘000 für das Grundstück, auf dem das Gebäude steht. Das Gemeinwesen hat sich mit dem Käufer der Liegenschaft über einen Preis von CHF 2‘800‘000 geeinigt. Die Differenz zwischen dem Bilanzwert des Gebäudes im Verwaltungsvermögen (abgeschriebener Anschaffungswert) und

dem Wert, der im Finanzvermögen infolge des künftigen Verkaufs (Verkehrswert) eingetragen werden muss, kann präzise geschätzt werden, da der Verkaufspreis des Vermögenswertes bekannt ist. Diese Differenz ist deshalb nicht ein Gewinn aus dem Verkauf. Sie hat ihren Ursprung in der unterschiedlichen Bewertung zwischen Verwaltungs- und Finanzvermögen. Diese Differenz muss deshalb als Wertberichtigung der Liegenschaft verbucht werden.

Verbuchung

Das öffentliche Gemeinwesen A überträgt das Gebäude und das Grundstück vom VV ins FV zu ihrem jeweiligen Buchwert. Es verbucht demnach den Wert von CHF 1‘800'000 im Soll des Kontos **1084** (FV) und im Haben des Kontos **604.** Da im Finanzvermögen Gebäude und Grundstück nicht getrennt werden, verbucht es den Betrag von CHF 200‘000 ebenfalls im Soll des Kontos **1084** (FV), aber im Haben des Kontos **600**. Am Ende des Jahres überträgt es diese Investitionseinnahme in die Bilanz über das Soll des Kontos **590,** das Haben des Kontos **1404** (VV) für das Gebäude und das Haben des Kontos **1400** (VV) für das Grundstück. Anschliessend korrigiert es den Wert der Liegenschaft auf den Verkehrswert über das Soll des Kontos **1084** und das Haben des Kontos **4443** zu einem Betrag von CHF 800'000. Schlussendlich verbucht es den Verkauf der Liegenschaft zu ihrem Verkehrswert im Soll des Kontos **1002** und im Haben des Kontos **1084** zu einem Betrag von CHF 2'800'000.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Übertrag des Gebäudes ins Finanzvermögen	**1084** Gebäude FV	**604** Übertragung Hochbauten	1’800’000
Übertrag des Grundstücks ins Finanzvermögen	**1084** Gebäude FV	**600** Übertragung Grundstücke	200’000
Übertragung des Gebäudes in die Bilanz als Verringerung des VV	**590** Passivierungen	**1404** Hochbauten VV	1’800’000
Übertragung des Grundstücks in die Bilanz als Verringerung des VV	**590** Passivierungen	**1400** Grundstücke VV	200’000
Wertkorrektur der Liegenschaft zum Verkehrswert	**1084** Gebäude FV	**4443** Wertberichtigungen Liegenschaften FV	800’000
Verkauf der Liegenschaft	**1002** Bank	**1084** Gebäude FV	2'800’000

Beispiel 4 Übertragung einer Liegenschaft des Finanzvermögens ins Verwaltungsvermögen

Das öffentliche Gemeinwesen C überträgt eine Liegenschaft vom Finanzvermögen (FV) ins Verwaltungsvermögen (VV). Im Finanzvermögen wird dieser Vermögenswert zum Verkehrswert von CHF 2‘500‘000 ausgewiesen; wovon CHF 2‘300‘000 für das Gebäude und CHF 200‘000 für das Grundstück, auf welchem das Gebäude steht. Die Liegenschaft wird sofort in Betrieb genommen und das Gebäude wird linear über eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren abgeschrieben.

Verbuchung

Das öffentliche Gemeinwesen C überträgt das Gebäude vom FV ins VV über das Soll des Kontos **504** und das Haben des Kontos **1084** zu einem Betrag von CHF 2'300'000, sowie das Grundstück über das Soll des Kontos **500** und das Haben des Kontos **1084** zu einem Betrag von CHF 200‘000. Es handelt sich um eine Investitionsausgabe. Ende Jahr wird die Investitionsausgabe über das Soll des Kontos **1404,** das Haben des Kontos **690** für das Gebäude und über das Soll des Kontos **1400** und das Haben des Kontos **690** für das Grundstück in die Aktiven der Bilanz übertragen. Die jährliche Abschreibungsrate des Gebäudes von CHF 92‘000 (CHF 2‘300‘000/25) wird über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1404** verbucht. Das Grundstück wird nicht abgeschrieben.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Verbuchung der Investition in ein Gebäude aus dem Finanzvermögen	**504** Hochbauten	**1084** Gebäude FV	2’300’000
Verbuchung der Investition in ein Grundstück aus dem Finanzvermögen	**500** Grundstücke	**1084** Gebäude FV	200’000
Übertrag des Gebäudes in die Bilanz als Zunahme des VV	**1404** Hochbauten VV	**690** Aktivierungen	2’300’000
Übertrag des Grundstücks in die Bilanz als Zunahme des VV	**1400** Grundstücke VV	**690** Aktivierungen	200’000
Abschreibung des Gebäudes	**3300** Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen VV	**1404** Hochbauten VV	92’000

Konsolidierung

Auslegung zur Fachempfehlung 13
Konsolidierte Betrachtungsweise

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 13 erarbeitet

Version vom 10. Juni 2020

Zur gesamten Fachempfehlung 13

A Mit der Veröffentlichung des Handbuchs HRM2 hat die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren den Kantonen und Gemeinden zum ersten Mal empfohlen, eine konsolidierte Rechnung zu erstellen. Die Fachempfehlung 13 ist dieser konsolidierten Betrachtungsweise der Kantons- und Gemeindefinanzen gewidmet. Sie basiert weitgehend auf einem vom Bund angewandten Modell des New Public Management (dem sogenannten Drei-Kreise-Modell). Bei der Frage, ob eine weitere Organisation in den Konsolidierungskreis einzubeziehen ist, wird das Kriterium der Kontrolle in den Vordergrund gestellt.

B In ihrer aktuellen Formulierung (Stand: 25.1.2008) erweist sich diese Fachempfehlung oftmals schwierig in ihrer Umsetzung, da sie zu wenig praxistauglich formuliert wurde. Zum einen wird auf die Vorrangstellung der gesetzlichen Bestimmungen (insbesondere die Finanzhaushaltsgesetze der Kantone und der Gemeinden) zur Definition einer Konsolidierungspflicht gegenüber dem Kriterium der Kontrolle nicht genügend klar hingewiesen. Des Weiteren hat das Drei-Kreise-Modell keinen Bezug zu den Bestandteilen des HRM2. Schliesslich ist die überwiegende Mehrheit der Kantone nicht nach diesem Drei-Kreise-Modell organisiert. Das Gleiche gilt für die Gemeinden.

C Diese Auslegung zielt daher darauf ab, die Fachempfehlung in zwei wesentlichen Aspekten zu präzisieren und zu vereinfachen.

Erstens erlaubt die Auslegung der Fachempfehlung eine vereinfachte Abgrenzung zwischen der Jahresrechnung (Einzelabschluss) und der konsolidierten Rechnung (Buchstabe E). Diese Vereinfachung erleichtert es, zu bestimmen, ob eine Einheit in der Jahresrechnung oder in der konsolidierten Rechnung enthalten sein muss.

Zweitens hebt die Auslegung die Bedeutung des kantonalen Rechts deutlicher hervor. Letzteres hat eine klare Vorrangstellung (Buchstabe F). Deshalb wird ausdrücklich präzisiert, dass jeder Kanton in seiner eigenen Gesetzgebung entscheidet, welche Einheiten konsolidiert werden sollen und welche nicht. Das Kontrollkriterium, das in der Fachempfehlung vorgesehen ist, soll nur ein subsidiäres Kriterium sein, falls die Gesetzgebung nichts vorsieht.

Zum Ziel der Konsolidierung (Punkt 1 der Fachempfehlung 13)

D Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht. Eine konsolidierte Betrachtungsweise ist Voraussetzung für einen Gesamtüberblick des Finanzhaushalts.

Zur Abgrenzung zwischen Jahresrechnung (Einzelabschluss) und konsolidierter Rechnung (Punkte 2 bis 5 der Fachempfehlung 13)

E Die finanzielle Berichterstattung erfolgt auf der Ebene der Jahresrechnung (Einzelabschluss) und der Ebene der konsolidierten Rechnung. Diese enthalten, unter Berücksichtigung von Buchstabe F, folgende Einheiten:

- Jahresrechnung: das Parlament, die Regierung, die engere Verwaltung, die Rechtspflege sowie weitere eigenständige Behörden. Bei den Kantonen handelt es sich bei weiteren eigenständigen Behörden z.B. um die staatlichen Kommissionen, die Finanzkontrolle oder die Ombudsstelle. Die Jahresrechnung besteht aus den Hauptelementen des Rechnungsmodells gemäss Fachempfehlung 01, Ziffer 1.
- Konsolidierte Rechnung: Alle Einheiten der Jahresrechnung des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens und zusätzlich selbständige öffentlich-rechtliche Anstalten und weitere Organisationen. Die konsolidierte Rechnung beinhaltet also zusätzlich weitere Einheiten wie z.B. Universitäten, Spitäler, Verkehrsbetriebe, öffentliche Verbände, Gemeindezweckverbände oder Konkordate.

Im Falle von Unklarheiten bei der Einordnung einer Einheit in die Ebene der Jahresrechnung oder die Ebene der konsolidierten Rechnung ist die organisatorische Zuordnung relevant. Ist eine Einheit als Verwaltungseinheit (bspw. Behörde oder Dienstabteilung) organisiert, ist sie der Ebene der Jahresrechnung zuzuordnen. Trifft dies nicht zu, ist die Einheit der Ebene der konsolidierten Rechnung zuzuordnen (bspw. ausgegliederte Einheiten).

Die Zuordnungen zu den Ebenen in der finanziellen Berichterstattung (Jahresrechnung oder konsolidierte Rechnung) gelten sowohl für die Kantone als auch für die Gemeinden.

F Für die Zuordnung zu den beiden Ebenen in Buchstabe E ist grundsätzlich übergeordnetes kantonales Recht massgebend. Falls im übergeordneten Recht eine Zuteilung nicht hinreichend definiert ist, ist der Grad der Beherrschung massgebend.

Ob die Beherrschung einer Einheit durch das öffentliche Gemeinwesen gegeben ist, ist von den folgenden Kriterien abhängig. Die Kriterien müssen nicht kumuliert erfüllt sein:

a) Das öffentliche Gemeinwesen ist Träger dieser Einheit.

b) Das öffentliche Gemeinwesen ist in wesentlichem Masse an dieser Einheit beteiligt.

c) Das öffentliche Gemeinwesen kann diese Einheit in wesentlichem Masse beeinflussen. Eine Beeinflussung in wesentlichem Masse liegt insbesondere vor, wenn das öffentliche Gemeinwesen durch die Festlegung des Budgets oder die Abnahme der Rechnung; durch das Recht, die Geschäfts- und Investitionspolitik zu beeinflussen; durch das Recht, wesentliche Änderungen wie den Verkauf eines wesentlichen Vermögenswertes zu genehmigen oder abzulehnen; oder durch die Fähigkeit, Vorteile zu erlangen, die Geschicke dieser Einheit massgeblich mitprägen kann.

d) Das öffentliche Gemeinwesen kann die Mehrheit des strategischen Leitungsorgans oder der Direktionsmitglieder nominieren.

e) Es besteht ein eigenständiges Gesetz, das Organisation und Aufgaben dieser Einheit regelt.

Zur Unterscheidung zwischen Beteiligungen im Verwaltungsvermögen und Beteiligungen im Finanzvermögen

G Für die Erstellung der konsolidierten Rechnung ist entscheidend, ob es sich bei der Einheit um eine Beteiligung im Verwaltungsvermögen oder im Finanzvermögen (Finanzanlage) des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens handelt. Ist eine Beteiligung dem Verwaltungsvermögen zugeordnet, ist grundsätzlich eine Konsolidierung vorzunehmen und es kann nur im begründeten Ausnahmefall darauf verzichtet werden. Handelt es sich hingegen um eine Finanzanlage (im Finanzvermögen), ist eine Konsolidierung nur im begründeten Ausnahmefall vorzunehmen.

Ausnahmefälle von der Konsolidierungspflicht sind denkbar, wenn der Gesamtüberblick über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in der konsolidierten Rechnung nicht ermöglicht wird. Demnach ist eine Beteiligung im Verwaltungsvermögen nicht zu konsolidieren, wenn dadurch der Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht verbessert wird. Eine Beteiligung im Finanzvermögen (Finanzanlage) hingegen ist jedoch zu konsolidieren, wenn erst dadurch der Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ermöglicht wird.

Beteiligungen können in Form von Genossenschaftsscheinen, Mitgliedschaftserklärungen, Aktien oder anderen Beteiligungspapieren verbrieft sein. Den Beteiligungen gleichgestellt bzw. ähnlich sind beispielsweise Stiftungen (falls sie beherrschte Einheiten sind) und Vereine sowie Anteile an Gemeinschaftsunternehmen, Gemeindezweckverbänden, gemeinschaftlichen Vereinbarungen oder Konkordaten.

Zur Wahl der Konsolidierungsmethode

H Für jede zu konsolidierende Einheit gemäss Buchstabe G ist eine der folgenden drei Methoden zu wählen:

- Vollkonsolidierung,
- Quotenkonsolidierung,
- Equity-Methode.

I Eine Vollkonsolidierung ist für Einheiten angezeigt, welche vollständig oder mehrheitlich durch das öffentliche Gemeinwesen beherrscht sind. Eine Einheit ist vollständig oder mehrheitlich beherrscht, wenn das öffentliche Gemeinwesen Träger dieser Einheit ist (beispielsweise bei Kapitalgesellschaften Besitz von mehr als 50% des Kapitals oder des Mitspracherechts). Das öffentliche Gemeinwesen kann Einheiten in wesentlichem Masse beeinflussen, auch mit lediglich geringer Beteiligung an einer Einheit, wenn es deren finanzielles und operatives Verhalten in wesentlichem Masse (mit)bestimmen kann.

Die Quotenkonsolidierung ist zu wählen, wenn mehrere Parteien an einer Einheit in wesentlichem Masse beteiligt sind und die Möglichkeit einer massgeblichen Einflussnahme gegeben ist, aber keine vollständige Beherrschung durch eine Partei vorliegt, (insbesondere Gemeinschaftsunternehmen, Gemeindezweckverbände und Konkordate). Die Methode der Quotenkonsolidierung kommt grundsätzlich bei Beteiligungen zum Tragen, welche der öffentlichen Leistungserstellung dienen.

Die Equity-Methode kommt bei Beteiligungen ohne vollständige Beherrschung, jedoch mit der Möglichkeit einer massgeblichen Einflussnahme zur Anwendung, wenn keine Quotenkonsolidierung angewendet wurde. Die Equity-Methode ist grundsätzlich dann zu wählen, wenn es sich um finanzielle Beteiligungen handelt.

J Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiven und Passiven der jeweiligen Einheit vollständig in die konsolidierte Rechnung übernommen. Es sind im Wesentlichen folgende Schritte durchzuführen:

- Anpassung der Einzelabschlüsse: Die Einzelabschlüsse müssen angepasst werden, um die Rechnungslegungsvorschriften des konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesens einzuhalten (in diesem Fall das harmonisierte Rechnungsmodell HRM2).
- Kumulierung der Abschlüsse: Die Abschlüsse werden Zeile für Zeile addiert.
- Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes an einer zu konsolidierenden Einheit gegen deren anteiliges Eigenkapital.

- Eliminierung der internen Transaktionen in der Bilanz: Die Forderungen und Verbindlichkeiten, Darlehen, Investitionsbeiträge und Rechnungsabgrenzungen zwischen zwei Einheiten sind zu eliminieren.
- Eliminierung der internen Transaktionen in der Investitionsrechnung: Die Investitionsausgaben für Beteiligungen an einer zu konsolidierenden Einheit und gewährte bzw. zurückbezahlte Darlehen sind gegen Nettoaktivierung zu verrechnen. Gewährte und erhaltene Investitionsbeiträge sind hingegen zwischen den zwei Einheiten zu eliminieren.
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung: Die Erträge und Aufwände zwischen zwei Einheiten sind ebenfalls zu eliminieren.
- Eliminierung der internen Gewinne oder Verluste: Wesentliche interne Gewinne oder Verluste aus Geschäftsvorfällen zwischen den konsolidierten Einheiten sind zu eliminieren.

Die Quotenkonsolidierung ist grundsätzlich gleich strukturiert wie die Vollkonsolidierung. Es werden jedoch nicht vollständige Bilanz- oder Erfolgsrechnungswerte der Einheit konsolidiert, sondern nur die Werte des entsprechenden Prozentsatzes der Beteiligung. Die Beteiligungsquote ist auf Basis der Beziehung zwischen öffentlichem Gemeinwesen und beeinflusster Einheit zu bestimmen. Beispielsweise kann bei Gemeindezweckverbänden der Kostenanteil des Gemeinwesens oder die Möglichkeit der Mitsprache herangezogen werden.

Wenn eine Beteiligung nach der Equity-Methode konsolidiert wird, sind das Eigenkapital und das Ergebnis der zu konsolidierenden Einheit anteilsmässig zu erfassen. Hierbei sind interne Gewinne oder Verluste, welche einen wesentlichen Einfluss auf das Eigenkapital oder auf das Ergebnis haben, zu eliminieren. Um eine Konsolidierung nach der Equity-Methode vornehmen zu können, sind bei den zu konsolidierenden Einheiten grundsätzlich die gleichen Rechnungslegungsstandards anzuwenden wie bei der übergeordneten Einheit. Die Verantwortung hierfür liegt bei der übergeordneten Einheit.

K Die gewählten quantitativen oder qualitativen Kriterien für die Konsolidierung (Wesentlichkeitsgrenze) und die konsolidierten Einheiten sind im Anhang offenzulegen.

L Einheiten, welche nicht konsolidiert werden gemäss Buchstabe G, sind im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent offenzulegen (siehe Fachempfehlung 16).

Die Bewertung der nicht konsolidierten Beteiligungen im Verwaltungsvermögen erfolgt zum wertberichtigen Anschaffungswert und jene im Finanzvermögen (Finanzanlagen) zum Verkehrswert (siehe Fachempfehlung 21).

Finanzpolitische Steuerung

Auslegung zur Fachempfehlung 17
Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 17 erarbeitet.

Version vom 18. Juni 2015

Zu Ziffer 2 der Fachempfehlung 17

A Die Fachempfehlung 17 zu den finanzpolitischen Zielgrössen und Instrumenten sieht vor, dass jedes öffentliche Gemeinwesen selbst für die finanzpolitische Steuerung verantwortlich ist. Dazu gehören – neben der Schuldenbegrenzung – zum Beispiel auch zusätzliche Abschreibungen, die im Handbuch HRM2 als Mittel der Finanzpolitik explizit vorgesehen und zulässig sind (Fachempfehlung 12, Ziffer 6). Diese Abschreibungen werden somit nicht durch den Wertverzehr oder eine vorzeitige Wertminderung eines Anlagegutes des Verwaltungsvermögens begründet. Ihr Zweck ist rein finanzpolitisch.

Durch die Erhöhung des Aufwandes wird ein allfälliger Ertragsüberschuss in der Erfolgsrechnung gesenkt resp. ein Aufwandüberschuss erhöht. Ein öffentliches Gemeinwesen, das die Erfolgsrechnung ausgeglichen gestalten will oder gesetzlich muss, erhält damit den Druck aufrecht, den übrigen Aufwand zu senken und/oder den Ertrag zu erhöhen resp. die Steueranlage mindestens gleich hoch zu belassen oder sogar zu erhöhen. In der Bilanz wird das Verwaltungsvermögen durch zusätzliche Abschreibungen künstlich gesenkt und es entsteht eine Art von stillen Reserven in der Form einer Bilanzposition „Kumulierte zusätzliche Abschreibungen“ (Konto 148 als Minus-Aktivposten).

Dies beeinträchtigt die Darstellung nach dem Grundsatz von *True and Fair View*, dem die Bilanz entsprechen sollte.

Öffentliche Gemeinwesen, die strenge gesetzliche Budgetrichtlinien zu beachten haben (wie die Schuldenbremse) können möglicherweise die stillen Reserven nicht dazu verwenden, um bei einer angespannten Finanzsituation die gesetzlichen Budgetrichtlinien trotzdem zu erfüllen. Dies kann dann der Fall sein, wenn für die Berechnung der massgebenden Kennzahlen auf die Ergebnisse der ersten Stufe der Erfolgsrechnung abgestellt wird. In diesen Fällen werden die zusätzlichen Abschreibungen zu einem untauglichen Instrument der Finanzpolitik.

Im Weiteren kennen diverse Kantone unter HRM1 eine Konjunktur- oder Ausgleichsreserve resp. Fonds zur Deckung von Investitionsspitzen. Solche Reserven können je nach Regelung für Defizite der Erfolgsrechnung und/oder für neue Investitionen eingesetzt werden. Unter HRM2 (Handbuch HRM2, Version 2008) ist jedoch nicht vorgesehen, dass die öffentlichen Gemeinwesen allgemeine und zweckfreie Reserven bilden können. Aus diesem Grund besteht die

Gefahr, dass diverse Buchungspraktiken (zum Beispiel Rückstellungen, Fonds oder Vorfinanzierungen) für die Bildung allgemeiner Reserven missbraucht werden. Diese wären nur schwer erkennbar (besonders für externe Analytiker) und würden zudem die mit HRM2 gewünschte Harmonisierung beeinträchtigen.

B Obwohl das Handbuch HRM2 (Version 2008) die Verbuchung von zusätzlichen Abschreibungen und Vorfinanzierungen zulässt, ist das SRS-CSPCP der Meinung, dass darauf verzichtet werden sollte. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt von „*True and Fair View*“. Es wird auch von allen anderen Buchungen abgeraten, die einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Finanzlage widersprechen.

C Auf der anderen Seite versteht das SRS-CSPCP, dass die Finanzpolitik unter gewissen Umständen die Jahresrechnung beeinflussen will oder sogar muss, insbesondere durch die Glättung der Ergebnisse. Es kann daher nachvollziehen, dass die öffentlichen Gemeinwesen zu diesem Zweck entsprechende Buchungen vornehmen wollen, obwohl es grundsätzlich von solchen abrät.

D Das SRS-CSPCP ist aber auch bestrebt, die Transparenz der Jahresrechnungen und die Vergleichbarkeit zwischen den öffentlichen Gemeinwesen zu gewährleisten. Um trotzdem solche finanzpolitisch motivierten Buchungen zu ermöglichen, soll der Kontenrahmen HRM2 entsprechend erweitert werden. Damit kann einerseits erreicht werden, dass solche Buchungen einheitlich vorgenommen werden, und andererseits sind sie einfacher zu erkennen.
Auch wenn dies im Handbuch HRM2 (Version 2008) nicht vorgesehen ist, soll es neu möglich sein, im Eigenkapital ein spezielles Reservekonto zu führen (Konto 2940 „Finanzpolitische Reserve“, wie eine Konjunktur- oder Ausgleichsreserve, siehe Tabelle 1). Die Einlagen und Entnahmen in resp. aus dieser Reserve sind über den ausserordentlichen Aufwand resp. Ertrag zu buchen. Auch hierfür werden neue Konten definiert (Konto 3894 resp. 4894, siehe Tabelle 1). Die Buchungen im Zusammenhang mit einer solchen Reserve sind unter der Funktion 990 zu erfassen.

E Im Gegensatz zu den zusätzlichen Abschreibungen kann die Reserve mit dieser Lösung auch wieder aufgelöst werden. Zudem können öffentliche Gemeinwesen, die nicht auf ihre bisherige Konjunktur- oder Ausgleichsreserve verzichten wollen, diese unter HRM2 weiterführen. Dank eines einheitlichen Kontos in den Passiven der Bilanz kann diese auch einfacher erkannt, interpretiert und mit der Bilanz von anderen Körperschaften verglichen werden. Zudem werden die Einlagen resp. Entnahmen für diese Reserve über den ausserordentlichen Aufwand und Ertrag gebucht, womit sie das operative Ergebnis nicht beeinflussen.

F Die Einlagen in und die Entnahmen aus dieser Reserve sollten möglichst verbindlich auf Gesetzesstufe geregelt werden (zum Beispiel, dass Entnahmen nur möglich sind im Falle einer Rezession, die offiziell als solche anerkannt wird, oder dass nach erfolgten Entnahmen auch wieder Einlagen zu erfolgen haben, nachdem sich die Konjunktur erholt hat).

G Das SRS-CSPCP ist sich bewusst, dass dieses Vorgehen nicht IPSAS konform ist. Auf der anderen Seite entsprechen auch zusätzliche Abschreibungen oder andere Buchungen zum Zweck, das Ergebnis zu glätten, nicht den geltenden internationalen Standards, weshalb ein geregeltes und einheitliches Vorgehen gemäss dieser Auslegung bevorzugt wird.

Tabelle 1 Konten im Zusammenhang mit finanzpolitischen Reserven

Sachgruppe	**Konto**	**Bezeichnung**	**Kontierung**
		BILANZ	
2		**Passiven**	
29		**Eigenkapital**	
294*		Reserven	
	2940	Finanzpolitische Reserve	Reserve, die für künftige Defizite der Erfolgsrechnung und/oder für neue Investitionen eingesetzt werden kann (wie Konjunktur- oder Ausgleichsreserve).
		ERFOLGSRECHNUNG	
3		**Aufwand**	
38		**Ausserordentlicher Aufwand**	
389		Einlagen in das Eigenkapital	
	3894	Einlagen in finanzpolitische Reserve	Einlagen in finanzpolitische Reserve (wie Konjunktur- oder Ausgleichsreserve)
4		**Ertrag**	
48		**Ausserordentlicher Ertrag**	
489		Entnahmen aus dem Eigenkapital	
	4894	Entnahmen aus finanzpolitischer Reserve	Entnahmen aus finanzpolitischer Reserve (wie Konjunktur- oder Ausgleichsreserve)

* Dieses Konto muss ebenfalls in den Eigenkapitalnachweis aufgenommen werden (gemäss Fachempfehlung 15).

Neubewertungsreserve Finanzvermögen

Auslegung zur Fachempfehlung 19
Vorgehen beim Übergang zum HRM2

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 19 erarbeitet.

Version vom 24. Juni 2010

Zu Ziffer 8 der Fachempfehlung 19

A Beim Übergang zum HRM2 wird das Finanzvermögen neu bewertet. Die Bewertungskorrekturen werden über das entsprechende Anlagekonto und auf der Passivseite über das Konto Neubewertungsreserve Finanzvermögen (2960) gebucht.

B Nachfolgende Wertberichtigungen des Finanzvermögens werden gemäss Fachempfehlung 06 erfolgswirksam verbucht. Davon ausgenommen sind Wertschwankungen von SWAPS und anderen derivaten Finanzinstrumenten, die während der Laufzeit zur Vermeidung übermässiger Volatilität direkt über das Eigenkapital verbucht werden (Konto 2961 Marktwertreserve auf Finanzinstrumenten).

C Aufgrund einer transparenten Darstellung wird folgendes Vorgehen für die Neubewertungsreserve Finanzvermögen empfohlen: Beim Übergang zum HRM2 wird das Finanzvermögen neu bewertet und die Neubewertungsreserve in der Eröffnungsbilanz auf dem Konto 2960 ausgewiesen. Per 31.12. ist dann eine Umbuchung auf das Eigenkapitalkonto 2999 vorzunehmen, um die Neubewertungsreserve aufzulösen.

Nachfolgende Wertberichtigungen des Finanzvermögens werden gemäss Fachempfehlung 06 erfolgswirksam gebucht, jedoch ohne entsprechende Entnahme aus der Neubewertungsreserve. Die Ausnahme für Wertschwankungen von SWAPS und anderen derivaten Finanzinstrumenten bleibt bestehen.

D Hingegen wird nicht empfohlen, den Bestand der Neubewertungsreserve Finanzvermögen auf dem Konto 2960 zu belassen, um die Volatilität aus der periodischen Bewertung des Finanzvermögens zu glätten, indem der Aufwand für die Wertberichtigungen durch eine entsprechende Entnahme aus der Neubewertungsreserve neutralisiert wird, solange ein Bestand vorhanden ist (Verbuchung über ausserordentlichen Ertrag, Konto 4896 Entnahmen aus Neubewertungsreserven).

Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens

Auslegung zur Fachempfehlung 19 Vorgehen beim Übergang zum HRM2

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 19 erarbeitet.

Version vom 7. März 2023

Zu Ziffer 13 der Fachempfehlung 19

A Beim Übergang zum HRM2 muss nach dem Mindeststandard das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden. Wird das Verwaltungsvermögen aber neu bewertet, werden die Bewertungskorrekturen über das entsprechende Anlagenkonto und auf der Passivseite über das Konto „Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen“ (2950) verbucht. Die Aufwertung von zum Teil oder bereits ganz abgeschriebenem Verwaltungsvermögen kann ab dem Zeitpunkt der Aufwertung zu einem erhöhten Abschreibungsbedarf führen (falls der Wert des Verwaltungsvermögens nach der Aufwertung höher ist als vorher).

B Die Aufwertungsreserve dient dazu, in den Folgejahren die –überhöhten– Abschreibungen zu decken, so dass diese nicht erfolgswirksam sind. Um die übermässige Belastung der Erfolgsrechnung auszugleichen, erfolgt eine Gegenbuchung zur Verminderung der Aufwertungsreserve im ausserordentlichen Ertrag wie folgt: „Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen“ (2950) an „Entnahmen aus Aufwertungsreserve“ (4895). Auf diese Weise wird die Aufwertungsreserve nach und nach aufgelöst und vermieden, dass die Erfolgsrechnung durch die Aufwertung des Verwaltungsvermögens nicht übermässig belastet wird.

C Es ist festzulegen, über welchen Zeitraum die Aufwertungsreserve aufgelöst werden soll und wie hoch die jährlichen Auflösungstranchen der Aufwertungsreserve festzulegen sind. Bezüglich der Festlegung der Jahrestranchen und der Auflösungsdauer gibt es keine allgemeingültige Regel. Diese sollen in Abhängigkeit vom Gesamtbetrag der Aufwertungsreserve pragmatisch so festgelegt werden, dass die Reserve einerseits in nützlicher Frist aufgelöst werden kann und gleichzeitig die jährlichen Belastungen angemessen sind. Falls möglich und wenn die jährlich resultierenden Belastungen der Erfolgsrechnung verhältnismässig sind, sollte die Aufwertungsreserve nach 10 Jahren aufgelöst sein.

D Falls aufgrund des festgelegten Auflösungsmechanismus oder anderer Gründe nach 10 Jahren die Aufwertungsreserve nicht vollständig aufgelöst ist, wird empfohlen, eine erfolgsneutrale Umbuchung auf das Eigenkapitalkonto 2999 „Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre“ vorzunehmen, um die Aufwertungsreserve aufzulösen.

E Grundstücke des Verwaltungsvermögens dürfen nach HRM2 nicht abgeschrieben werden. Die bei der Aufwertung von Grundstücken gebildete Aufwertungsreserve kann folglich nicht aufgelöst werden, um die Abschreibungen zu neutralisieren. Aus diesem Grund wird die Aufwertungsreserve für Grundstücke am Ende des ersten Jahres unter HRM2 oder, falls dies nicht erfolgt ist, beim nächsten Abschluss der Jahresrechnung aufgelöst und erfolgsneutral ins Eigenkapitalkonto 2999 „Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre“ umgebucht.

F Bei einer Auflösung der Aufwertungsreserve gemäss dem vorher Gesagten sind die speziellen gesetzlichen Bestimmungen, die für das betroffene Gemeinwesen gelten, zu beachten.

Anhang E
Musterfinanzhaushaltgesetz

Das Musterfinanzhaushaltgesetz (MFHG) zeigt ein Beispiel, wie die Fachempfehlungen des harmonisierten Rechnungsmodells in die Finanzhaushaltgesetzgebung einer Einheit umgesetzt werden kann.

Um eine vertikale Sicht zu gewährleisten, ist dieses Beispiel mit dem Finanzhaushaltgesetz und der Finanzhaushaltverordnung des Bundes kompatibel. Es orientiert sich an gewissen kantonalen Gesetzgebungen, insbesondere an derjenigen des Kantons Zürich. Es übernimmt ebenfalls gewisse Elemente des Modellgesetzes des harmonisierten Rechnungsmodells der 1. Generation (HRM2).

Das Mustergesetz ist absichtlich detailliert gehalten, denn sein Ziel ist es, alle Elemente, die einer Regelung bedürfen, zu integrieren. Es geht deshalb weiter als die Fachempfehlungen des harmonisierten Rechnungsmodells. Es enthält ebenfalls verschiedene gesetzliche und organisatorische Bestimmungen, welche im Allgemeinen Teil der gesetzlichen Richtlinien, Gesetz oder Verordnung, sind.

Das Mustergesetz enthält deshalb auch Regelungsvorschläge, für welche jede Einheit entscheidet, ob sie sie aufnimmt und welche sie für ihre Bedürfnisse umformulieren kann (zum Beispiel die Vorschläge betreffend der Höhe des Finanzreferendums).

Im Übrigen muss das Beispiel an die vom Kanton, von der Gemeinde oder anderen Einheiten verwendete Terminologie angepasst werden. Es muss ebenfalls an die Besonderheiten der Einheit angepasst werden.

Musterfinanzhaushaltgesetz (MFHG)

1 Allgemeine Bestimmungen

1.1 Ziele und Geltungsbereich

Art. 1 Ziele und Zwecke

[1] Mit diesem Gesetz sollen das Parlament, die Regierung, die Rechtspflege und die Verwaltung

a. die verfassungsmässige und gesetzmässige Finanzordnung wirksam ausüben können,

b. die für die finanzielle Führung erforderlichen Instrumente in die Hand erhalten.

[2] Mit diesem Gesetz sollen die Finanzpolitik und die Verwaltungsführung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen unterstützt, der wirtschaftliche und wirksame Einsatz der öffentlichen Mittel gefördert und das Haushaltgleichgewicht gewahrt werden.

[3] Dieses Gesetz regelt die Gesamtsteuerung des Haushalts, die Ausgabenbewilligung, die Rechnungslegung, die finanzielle Führung auf Verwaltungsebene, die Finanzstatistik und die Organisation des Finanzwesens.

Art. 2 Geltungsbereich

[1] Dieses Gesetz gilt für folgende Organe und Anstalten:

a. das Parlament,

b. den Regierungsrat,

c. die Rechtspflege,

d. die kantonale Verwaltung einschliesslich unselbständiger Anstalten,

e. die staatlichen Kommissionen.

[2] Des Weiteren gilt das Gesetz unter Vorbehalt abweichender gesetzlicher Bestimmungen für selbständige Anstalten sowie für andere Behörden und Organisationen des kantonalen öffentlichen Rechts.

1.2 Begriffe

Art. 3 Finanz- und Verwaltungsvermögen

[1] Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden können.

[2] Das Verwaltungsvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen.

Art. 4 Einnahmen, Ausgaben und Anlagen

[1] Einnahmen sind Zahlungen Dritter, die das Vermögen vermehren oder die mit Bezug auf das Verwaltungsvermögen erfolgen.

[2] Eine Ausgabe ist die Bindung von Finanzvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Sie bedarf einer Rechtsgrundlage und eines Kredits.

[3] Eine Anlage ist ein Finanzvorfall, dem ein frei realisierbarer Wert gegenübersteht und der bloss zur Umschichtung innerhalb des Finanzvermögens führt.

Art. 5 Gebundene und freibestimmbare Ausgaben

[1] Eine Ausgabe gilt als freibestimmbar, wenn hinsichtlich ihrer Höhe, des Zeitpunkts ihrer Vornahme oder anderer wesentlicher Umstände eine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit besteht.

[2] Eine Ausgabe gilt als gebunden, wenn sie nicht als neu im Sinne von Absatz 1 gelten kann.

Art. 6 Aufwand und Ertrag

[1] Als Aufwand gilt der gesamte Wertverzehr innerhalb einer bestimmten Periode.

[2] Als Ertrag gilt der gesamte Wertzuwachs innerhalb einer bestimmten Periode.

Art. 7 Aufwände und Erträge der Erfolgsrechnung

[1] Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des staatlichen Vermögens aus.

[2] Die Erfolgsrechnung umfasst

a. den Personalaufwand,
b. den Sach- und übrigen Betriebsaufwand,
c. die Abschreibungen des Verwaltungsvermögens,
d. den Finanzaufwand,
e. die Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen,
f. den Transferaufwand,
g. die durchlaufenden Beiträge,
h. den ausserordentlichen Aufwand,
i. die Aufwände aufgrund der internen Verrechnungen,
j. den Fiskalertrag,
k. die Erträge aus Regalien und Konzessionen,
l. die Entgelte,
m. die verschiedenen Erträge,
n. den Finanzertrag,
o. die Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen,
p. den Transferertrag,
q. die durchlaufenden Beiträge,
r. die ausserordentlichen Erträge
s. die Erträge aufgrund der internen Verrechnungen.

[3] Der Saldo der Erfolgsrechnung verändert den Bilanzüberschuss/-fehlbetrag.

Art. 8 Posten der Investitionsrechnung

[1] Die Investitionsrechnung enthält Posten mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, die aktiviert werden sowie die damit zusammenhängenden Einnahmen und Erträge.

[2] Die Investitionsrechnung umfasst

a. Ausgaben für Sachanlagen,
b. Investitionen auf Rechnung Dritter,
c. immaterielle Anlagen,
d. Darlehen,

e. Beteiligungen und Grundkapitalien,

f. eigene Investitionsbeiträge,

g. durchlaufende Investitionsbeiträge,

h. ausserordentliche Investitionen,

i. Übertragung von Sachanlagen in das Finanzvermögen,

j Rückerstattungen,

k. Abgang immaterieller Sachanlagen,

l. Investitionsbeiträge für eigene Rechnung,

m. Rückzahlungen von Darlehen,

n. Übertragungen von Beteiligungen,

o. Rückzahlungen eigener Investitionsbeiträge,

p. durchlaufende Investitionsbeiträge,

q. ausserordentliche Investitionseinnahmen.

[3] Die Investitionsrechnung bildet die Basis für die Ermittlung des Geldflusses aus Investitionen und Desinvestitionen in der Geldflussrechnung.

2 Gesamtsteuerung des Haushalts

2.1 Grundsätze

Art. 9 Grundsätze der Haushaltsführung

Die Haushaltsführung richtet sich nach den Grundsätzen der Gesetzmässigkeit, des Haushaltgleichgewichts, der Sparsamkeit, der Dringlichkeit, der Wirtschaftlichkeit, des Verursacherprinzips, der Vorteilsabgeltung, des Verbots der Zweckbindung von Hauptsteuern und der Wirkungsorientierung. Es bedeuten

a. Gesetzmässigkeit: Jede öffentliche Ausgabe bedarf einer Begründung durch eine Rechtsgrundlage. Als Rechtsgrundlagen gelten: eine verfassungsmässige oder gesetzliche Bestimmung, ein Gerichtsentscheid, ein Volksentscheid oder ein Beschluss des Parlaments, der dem Referendum untersteht.

b. Haushaltgleichgewicht: Aufwand und Ertrag sind auf Dauer im Gleichgewicht zu halten.

c. Sparsamkeit: Ausgabenbedürfnisse sind auf ihre Notwendigkeit und Tragbarkeit hin zu prüfen.

d. Dringlichkeit: Die Ausgaben sind in der Reihenfolge ihrer Dringlichkeit vorzunehmen.

e. Wirtschaftlichkeit: Für jedes Vorhaben ist jene Variante zu wählen, die bei gegebener Zielsetzung die wirtschaftlich günstigste Lösung gewährleistet.

f. Verursacherprinzip: Die Nutzniesser besonderer Leistungen und die Verursacher besonderer Kosten haben in der Regel die zumutbaren Kosten zu tragen. Bei der Kostenüberwälzung wird insbesondere auf die sozialen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Betroffenen Rücksicht genommen.

g. Vorteilsabgeltung: Für besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen oder Anordnungen sind angemessene, dem Nutzen aus dem Vorteil entsprechende Beträge einzufordern, deren Höhe die Kosten nicht übersteigen darf.

h. Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern: Zur Deckung einzelner Ausgaben mittels Spezialfinanzierungen oder zur unmittelbaren Abschreibung bestimmter Ausgaben dürfen keine festen Anteile der Hauptsteuern verwendet werden.

i. Wirkungsorientierung: Die finanziellen Entscheidungen sind auf ihre Wirkung hin auszurichten. Die Wirkung einer Ausgabe kann anhand von Indikatoren bezogen auf die Zielerreichung und das Kosten-Leistungs-Verhältnis gemessen werden.

2.2 Finanz- und Aufgabenplan

Art. 10 Zuständigkeiten und Verfahren

[1] Der Finanz- und Aufgabenplan ist vom Regierungsrat jährlich für die auf das Budget folgenden vier Jahre zu erstellen.

[2] Der Regierungsrat leitet den Finanz- und Aufgabenplan dem Parlament zur Kenntnisnahme zu.

Art. 11 Zweck

Der Finanz- und Aufgabenplan dient der mittelfristigen Planung und Steuerung von Finanzen und Leistungen.

Art. 12 Gliederung

Im Finanz- und Aufgabenplan wird die öffentliche Staatstätigkeit in Hauptaufgaben eingeteilt, die ihrerseits in Aufgabengebiete unterteilt sind. Massgebend ist die funktionale Gliederung.

Art. 13 Inhalt

Der Finanz- und Aufgabenplan enthält

a. die finanz- und wirtschaftspolitisch relevanten Eckdaten,

b. die Hauptaufgaben des Kantons, die einzelnen Aufgabengebiete einschliesslich strategischer Ziele, sowie den Überblick über die voraussichtliche Entwicklung der Leistungen,

c. den Planaufwand und -ertrag für die Bereiche gemäss Buchstabe b,

d. die Planinvestitionsausgaben und -einnahmen für die Bereiche gemäss Buchstabe b,

e. den Plangeldfluss,

f. die Schätzung des Finanzierungsbedarfs,

g. die Finanzierungsmöglichkeiten und

h. die Entwicklung der Finanzkennzahlen.

2.3 Budget

Art. 14 Zuständigkeiten und Verfahren

[1] Der Regierungsrat erstellt jährlich den Budgetentwurf und legt ihn dem Parlament vor.

[2] Das Parlament legt das Budget jeweils bis zum 31. Dezember des dem Rechnungsjahr vorausgehenden Jahres fest. Liegt am 1. Januar noch kein Budget vor, ist der Regierungsrat ermächtigt, die für die ordentliche Staatstätigkeit notwendigen Ausgaben zu tätigen.

Art. 15 Zweck

Das Budget dient der kurzfristigen Steuerung von Finanzen und Leistungen.

Art. 16 Gliederung

Es ist entweder nach der funktionalen Gliederung des Harmonisierten Rechnungsmodells 2 oder nach der institutionellen Gliederung einzuteilen. Der Kontenrahmen (Artengliederung) richtet sich nach dem Kontenrahmen des Harmonisierten Rechnungsmodells 2. Wird das Budget nach der institutionellen Gliederung eingeteilt, ist zusätzlich der finanzstatistische Ausweis nach der funktionalen Gliederung zu erstellen.

Art. 17 Grundsätze

Die Budgetierung richtet sich nach den Grundsätzen der Jährlichkeit, der Spezifikation, der Vollständigkeit, der Vergleichbarkeit und der Bruttodarstellung. Es bedeuten

a. Jährlichkeit: Das Budgetjahr entspricht dem Kalenderjahr.

b. Spezifikation: Aufwände und Erträge sowie Ausgaben und Einnahmen sind nach Verwaltungseinheiten, nach der Artengliederung des Kontenrahmens und, soweit sinnvoll, nach Massnahmen und Verwendungszweck zu unterteilen. Für das Budget von Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget kann vom Grundsatz der Spezifikation abgewichen werden.

c. Vollständigkeit: Im Budget sind alle erwarteten Aufwände und Erträge sowie Ausgaben und Einnahmen aufzuführen. Von einer direkten Abrechnung über Rückstellungen, Spezialfinanzierungen oder Ähnliches ist abzusehen.

d. Vergleichbarkeit: Die Budgets des Gesamtkantons und der Verwaltungseinheiten sollen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.

e. Bruttodarstellung: Aufwände und Erträge sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen sind getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.

Art. 18 Inhalt

[1] Das Budget enthält

a. zu bewilligende Aufwände und geschätzte Erträge in der Erfolgsrechnung,

b. zu bewilligende Ausgaben und geschätzte Einnahmen in der Investitionsrechnung,

[2] Mit dem Budget sind dem Parlament Informationen zur Finanzierung sowie über die Verwendung der noch laufenden Verpflichtungskredite zuzuleiten.

[3] Der Regierungsrat hat die einzelnen Budgetpositionen, insbesondere jene mit Veränderungen gegenüber dem Vorjahr, in einem begleitenden Bericht zu begründen.

Art. 19 Budgetierung bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget

[1] Bei Verwaltungseinheiten, die nach dem Prinzip des Leistungsauftrags und des Globalbudgets geführt werden, sind die Aufgaben in der Regel in Leistungsgruppen oder Leistungen einzuteilen.

[2] Bei diesen Verwaltungseinheiten wird als massgebender Budgetkredit der Saldo der Aufwände und Erträge beziehungsweise der Ausgaben und Einnahmen entweder für die Verwaltungseinheit insgesamt oder für ihre Leistungsgruppen oder ihre Leistungen im Einzelnen festgelegt.

[3] Bei diesen Verwaltungseinheiten kann das Parlament mit dem Budget auch den Leistungsauftrag beschliessen.

[4] Trotz Budgetierung mit Leistungsauftrag und Globalbudget sind die Aufwände und Erträge sowie die Ausgaben und Einnahmen nach Artengliederung finanzstatistisch auszuweisen.

Art. 20 Überschreitung des Globalbudgets

Eine mit Leistungsauftrag und Globalbudget geführte Verwaltungseinheit darf das Globalbudget überschreiten, wenn sie die Überschreitung durch die Auflösung früher gebildeter Rücklagen deckt.

2.4 Jahresrechnung

Art. 21 Zuständigkeit

Der Regierungsrat unterbreitet dem Parlament jährlich die Jahresrechnung zur Genehmigung.

Art. 22 Inhalt

[1] Die Jahresrechnung enthält die folgenden Elemente:

a. Bilanz,
b. Erfolgsrechnung,
c. Investitionsrechnung,
d. Geldflussrechnung,
e. Anhang.

[2] Die Bilanz gliedert sich nach dem Kontenrahmen des Harmonisierten Rechnungsmodells 2.

[3] Die Erfolgsrechnung und die Investitionsrechnung sind gleich darzustellen wie im Budget.

[4] Dem Parlament sind zum Vergleich auch die Zahlen der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung des Vorjahres aufzuzeigen.

Art. 23 Bilanz

[1] In der Bilanz werden einander die aktiven (Vermögen) und die passiven (Verpflichtungen und Eigenkapital) Bestände gegenübergestellt.

[2] Die Aktiven werden in Finanz- und Verwaltungsvermögen gegliedert.

[3] Die Passiven werden in Fremdkapital und Eigenkapital gegliedert.

Art. 24 Erfolgsrechnung

[1] Die Erfolgsrechnung weist auf der ersten Stufe das operativen und auf der zweiten Stufe das ausserordentliche Ergebnis je mit dem Aufwand- bzw. dem Ertragsüberschuss aus, ferner das Gesamtergebnis, das das Eigenkapital verändert.

[2] Aufwand und Ertrag gelten als ausserordentlich, wenn mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen und sie nicht zum operativen Bereich gehören. Als ausserordentlicher Aufwand resp. ausserordentlicher Ertrag gelten auch zusätzliche Abschreibungen, die Abtragung des Bilanzfehlbetrags sowie Einlagen in und Entnahmen aus Eigenkapital.

Art. 25 Investitionsrechnung

[1] Die Investitionsrechnung stellt einander die Investitionsausgaben und die Investitionseinnahmen gegenüber.

[2] Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen gelten als ausserordentlich, wenn mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen oder sie nicht zum operativen Bereich gehören.

Art. 26 Geldflussrechnung

[1] Die Geldflussrechnung gibt Auskunft über die Herkunft und die Verwendung der Liquidität.

[2] Die Geldflussrechnung ist in drei Stufen gegliedert. Die erste Stufe zeigt den Geldfluss aus operativer Tätigkeit auf. Die zweite Stufe zeigt den Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit auf. Die dritte Stufe zeigt den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit auf.

Art. 27 Anhang

Der Anhang der Jahresrechnung

a. nennt das auf die Rechnungslegung anzuwendende Regelwerk und begründet Abweichungen,
b. fasst die Rechnungslegungsgrundsätze einschliesslich der wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung (insbesondere Abschreibungsmethoden und -sätze) zusammen,
c. enthält den Eigenkapitalnachweis,
d. enthält den Rückstellungsspiegel,
e. enthält den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel,
f. zeigt Einzelheiten über Kapitalanlagen in einem Anlagenspiegel auf,
g. enthält zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

Art. 28 Eigenkapitalnachweis

Der Eigenkapitalnachweis zeigt die Ursachen der Veränderung des Eigenkapitals auf.

Art. 29 Rückstellungsspiegel

[1] Im Rückstellungsspiegel sind alle bestehenden Rückstellungen einzeln aufzuführen.

[2] Die Rückstellungen sind nach Kategorien zu gliedern.

[3] Der Rückstellungsspiegel enthält:

a. Bezeichnung der Rückstellungsart,
b. Kommentar zur Rückstellungsart,
c. Stand Rückstellungshöhe Ende Vorjahr in Franken,
d. Stand Rückstellungen Ende laufendes Jahr in Franken,
e. Kommentar zur Veränderung der Rückstellung,
f. Begründung des Weiterbestandes der Rückstellung.

Art. 30 Beteiligungsspiegel

[1] Im Beteiligungsspiegel sind sowohl die kapitalmässigen Beteiligungen als auch die Organisationen aufzuführen, die durch das öffentliche Gemeinwesen massgeblich beeinflusst werden.

[2] Der Beteiligungsspiegel enthält pro Organisation

a. Name und Rechtsform der Organisation,
b. Tätigkeiten und zu erfüllende öffentliche Aufgaben,
c. Gesamtkapital der Organisation und Anteil des öffentlichen Gemeinwesens,
d. Anschaffungswert und Buchwert der Beteiligung,
e. wesentliche weitere Beteiligte,
f. eigene Beteiligungen der Organisation,

g. Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen öffentlichen Gemeinwesen und Organisation und Angaben zu den erbrachten Leistungen der Organisation,

h. Aussagen zu den spezifischen Risiken, einschliesslich Eventual- und Gewährleistungsverpflichtungen der Organisation,

i. konsolidierte Bilanz sowie konsolidierte Erfolgsrechnung der letzten Jahresrechnung der Organisation mit Angaben zu den angewendeten Rechnungslegungsstandards.

Art. 31 Gewährleistungsspiegel

[1] Im Gewährleistungsspiegel sind Tatbestände aufzuführen, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verpflichtung des öffentlichen Gemeinwesens ergeben kann. Der Gewährleistungsspiegel umfasst insbesondere

a. Eventualverbindlichkeiten, bei denen der Kanton zugunsten Dritter eine Verpflichtung eingeht, insbesondere Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, Defizitgarantien usw.

b. sonstige Sachverhalte mit Eventualcharakter, falls diese noch nicht als Rückstellungen verbucht wurden, wie Konventionalstrafen, Reuegelder usw.

[2] Der Gewährleistungsspiegel enthält pro Verbindlichkeit

a. Namen der empfangenden Einheit bzw. des Vertragspartners,

b. Eigentümerinnen und Eigentümer oder wesentliche Miteigentümerinnen und -eigentümer der empfangenden Einheit,

c. Typologie der Rechtsbeziehung,

d. Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen öffentlichen Gemeinwesen und empfangender Einheit,

e. Angaben zu den mit der Gewährleistung gesicherten Leistungen,

f. je nach Art und Umfang der Gewährleistung spezifische zusätzliche Angaben über die empfangende Einheit oder den Vertragspartner.

Art. 32 Anlagenspiegel

[1] Der Anlagenspiegel enthält die Summe der Anlagebuchwerte und die kumulierten Abschreibungen (aggregiert mit den kumulierten Wertverlusten) zu Beginn und am Ende der Periode.

[2] Die Bruttobuchwerte sind bezogen auf folgende Bewegungen abzustimmen:

a. Zugänge,

b. Abgänge und Veräusserungen,

c. Zuwächse oder Abnahmen während der Periode, die aus Neubewertungen, Wertsteigerungen oder Wertverlusten resultieren,

d. Abschreibungen,

e. Wechselkursdifferenzen,

f. andere Bewegungen.

2.5 Haushaltgleichgewicht, Schuldenbegrenzung und Beurteilung der Finanzlage

Art. 33 Haushaltgleichgewicht

Das kumulierte Ergebnis der Erfolgsrechnung soll mittelfristig ausgeglichen sein.

Art. 34 Schuldenbegrenzung

Die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitionstätigkeit ist zu begrenzen. Der Selbstfinanzierungsgrad der Nettoinvestitionen muss im Budget mindestens 80 Prozent betragen, wenn der Nettoverschuldungsquotient (Fremdkapital abzüglich Finanzvermögen bezogen auf den Fiskalertrag) mehr als 200 Prozent beträgt.

Art. 35 Finanzkennzahlen

[1] Die Finanzlage wird in erster Priorität anhand folgender Finanzkennzahlen aufgezeigt:

a. Nettoverschuldungsquotient,

b. Selbstfinanzierungsgrad,

c. Zinsbelastungsanteil.

[2] Finanzkennzahlen zweiter Priorität sind:

a. Bruttoverschuldungsanteil,

b. Investitionsanteil,

c. Kapitaldienstanteil,

d. Nettoschuld in Franken je Einwohnerin/Einwohner,

e. Selbstfinanzierungsanteil.

[3] Der Regierungsrat legt eine Limite für jede Kennzahl nach Abs. 1 fest, bis zu welcher eine gesunde Entwicklung des Finanzhaushalts gegeben ist.

3 Kreditrecht

3.1 Allgemeines

Art. 36 Begriff

[1] Ein Kredit ist die Ermächtigung, für einen bestimmten Zweck bis zu einem bestimmten Betrag finanzielle Verpflichtungen einzugehen.

[2] Kredite sind vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen einzuholen.

[3] Kredite sind in Form von Verpflichtungskrediten, Zusatzkrediten, Budgetkrediten oder Nachtragskrediten zu beantragen.

[4] Kredite sind für jenen Zweck zu verwenden, für den sie bewilligt wurden.

[5] Nicht beanspruchte Kredite verfallen grundsätzlich.

[6] Kredite werden aufgrund sorgfältiger Schätzungen des voraussichtlichen Bedarfs festgelegt.

3.2 Verpflichtungs- und Zusatzkredit

Art. 37 Verpflichtungskredit

[1] Objektkredite und Rahmenkredite sind in der Form des Verpflichtungskredits besonders zu beschliessen.

[2] Der Objektkredit gibt die Ermächtigung, für ein Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen.

[3] Der Rahmenkredit gibt die Ermächtigung, für mehrere in einem Programm zusammengefasste Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen.

[4] Verpflichtungskredite sind notwendig für einmalige neue Ausgaben für einen bestimmten Zweck über XXX Mio. Franken sowie für wiederkehrende neue Ausgaben für einen bestimmten Zweck über XX Mio. Franken.

[5] Verpflichtungskredite sind dem Parlament mit einem erläuternden Bericht zu unterbreiten.

Art. 38 Bemessung

[1] Der Verpflichtungskredit wird aufgrund sorgfältiger und nach fachmännischen Regeln erstellter Berechnung festgelegt.

[2] Der Verpflichtungskredit kann eine Preisstandsklausel enthalten, damit für teuerungsbedingte Mehrkosten kein Zusatzkredit angefordert werden muss. Bei einem Preisrückgang vermindert sich der Kredit entsprechend.

[3] Zur Abklärung der Tragweite und der finanziellen Auswirkungen umfangreicher Vorhaben ist nötigenfalls ein Projektierungskredit zu verlangen.

Art. 39 Bewilligung des Brutto- oder Nettobetrags

Ein Verpflichtungskredit kann als Saldo zwischen Ausgaben und Einnahmen beschlossen werden, wenn die Beiträge Dritter in ihrer Höhe rechtskräftig zugesichert sind oder wenn der Verpflichtungskredit vorbehältlich bestimmter Leistungen Dritter bewilligt wird.

Art. 40 Budgetierung

Der Mittelbedarf aus Verpflichtungskrediten ist als Aufwand oder Investitionsausgabe in das jeweilige Budget einzustellen.

Art. 41 Verfall und Abrechnung

Ein Verpflichtungskredit muss dem zuständigen Organ zur Abrechnung unterbreitet werden, wenn die Zeitdauer, für die er bewilligt wurde, abgelaufen ist, der Zweck erreicht ist oder das Vorhaben aufgegeben wird.

Art. 42 Verpflichtungskontrolle

[1] Die Verpflichtungskredite müssen im Buchhaltungssystem der zuständigen Verwaltungseinheit erfasst werden.

[2] Jede Verwaltungseinheit, die über Verpflichtungskredite verfügt, führt Kontrollen über die eingegangenen Verpflichtungen, die Beanspruchung der Kredite, die erfolgten Zahlungen sowie die Aufteilung von Rahmenkrediten in die Einzelvorhaben.

Art. 43 Zusatzkredit

[1] Der Zusatzkredit ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Verpflichtungskredites.

[2] Zeigt sich vor oder während der Ausführung eines Vorhabens, dass der bewilligte Verpflichtungskredit um über 10 Prozent oder um XXX Franken überschritten wird, muss der Regierungsrat vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen ohne Verzug einen Zusatzkredit anfordern. Für teuerungsbedingte Mehrkosten muss kein Zusatzkredit eingeholt werden, falls die Ausgabenbewilligung eine Preisstandsklausel enthält. Vorbehalten bleiben zudem gebundene Ausgaben. Mehrkosten aufgrund von gebundenen Ausgaben benötigen keinen Zusatzkredit.

[3] Über den Zusatzkredit entscheidet das Parlament.

3.3 Budget- und Nachtragskredit

Art. 44 Budgetkredit

[1] Mit dem Budgetkredit ermächtigt das Parlament den Regierungsrat, die Jahresrechnung für den angegebenen Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten.

[2] Der Budgetkredit kann als Einzelkredit oder bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget als Saldoposten (Globalkredit) gesprochen werden.

[3] Nicht beanspruchte Kredite verfallen am Ende des Rechnungsjahres.

Art. 45 Sperrvermerk

Voraussehbare Aufwände bzw. Ausgaben aus Verpflichtungskrediten, für die bei der Beschlussfassung über das Budget die rechtskräftige Bewilligung des Volkes oder des Parlaments noch aussteht, sind mit einem Sperrvermerk ins Budget aufzunehmen. Sie bleiben gesperrt, bis die Rechtsgrundlage in Kraft ist.

Art. 46 Nachtragskredit

[1] Der Nachtragskredit ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Budgetkredites.

[2] Zeigt sich vor oder während der Beanspruchung des Budgetkredites, dass dieser nicht ausreicht, muss der Regierungsrat vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen ohne Verzug einen Nachtragskredit anfordern. Vorbehalten bleibt die Kreditüberschreitung nach Art. 47.

[3] Über den Nachtragskredit entscheidet das Parlament.

Art. 47 Kreditüberschreitung

[1] Erträgt die Vornahme eines Aufwands oder einer Ausgabe, für die im Budget kein oder kein ausreichender Kredit bewilligt ist, ohne nachteilige Folgen für den Kanton keinen Aufschub oder handelt es sich um eine gebundene Ausgabe, kann der Regierungsrat die Kreditüberschreitung beschliessen.

[2] Kreditüberschreitungen sind ferner zulässig für Aufwände und Ausgaben, denen im gleichen Rechnungsjahr entsprechende sachbezogene Erträge und Einnahmen gegenüberstehen, sowie bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget durch die Auflösung früher gebildeter Rücklagen.

[3] Der Regierungsrat hat dem Parlament Kreditüberschreitungen anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung zu begründen und um Entlastung zu ersuchen.

Art. 48 Verfall

[1] Nicht beanspruchte Budget- und Nachtragskredite verfallen unter Vorbehalt nachfolgender Bestimmungen am Ende des Rechnungsjahrs.

[2] Im Falle von zeitlichen Verzögerungen bei der Realisierung von Investitionsvorhaben, Einzelmassnahmen oder Projekten kann der Regierungsrat nicht vollständig beanspruchte Budget- und Nachtragskredite, die bereits bewilligt wurden, auf das Folgejahr übertragen.

[3] Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget können Rücklagen bilden, wenn Globalkredite wegen projektbedingter Verzögerungen nicht oder nicht vollständig beansprucht werden oder wenn bei Einhaltung der festgelegten Leistungsziele durch die Erbringung zusätzlicher nicht budgetierter Erträge oder durch Unterschreitung des budgetierten Aufwandes eine Nettoverbesserung erzielt wird.

[4] Der Regierungsrat erstattet dem Parlament über die Posten nach den Absätzen 2 und 3 anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung Bericht.

3.4 Spezialfinanzierungen

Art. 49

[1] Spezialfinanzierungen liegen vor, wenn Mittel zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden sind. Die Errichtung einer Spezialfinanzierung bedarf einer gesetzlichen Grundlage. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden.

[2] Aufwand und Ertrag der Spezialfinanzierungen werden in der Erfolgsrechnung verbucht, Investitionsausgaben und -einnahmen in der Investitionsrechnung. Saldi von Spezialfinanzierungen werden bilanziert.

[3] Der Spezialfinanzierung sind in der Regel im Sinne einer Vollkostenrechnung alle direkten und kalkulatorischen Aufwände und Ausgaben bzw. Erträge und Einnahmen zu belasten bzw. gutzuschreiben.

4 Rechnungslegung

4.1 Allgemeines

Art. 50 Zweck

Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts zeigen, welches der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.

Art. 51 Rechnungslegungsstandards

[1] Die Rechnungslegung richtet sich nach allgemein anerkannten Standards.

[2] Der Regierungsrat bezeichnet das anzuwendende Regelwerk. Er kann in einzelnen Punkten vom Regelwerk abweichen. Jede Abweichung ist im Anhang zur Jahresrechnung zu begründen.

Art. 52 Grundsätze

Die Rechnungslegung richtet sich nach den Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung, der Fortführung, der Wesentlichkeit, der Verständlichkeit, der Zuverlässigkeit, der Vergleichbarkeit und der Stetigkeit. Es bedeuten

a. *Bruttodarstellung:* Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen sind getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.

b. *Periodenabgrenzung:* Alle Aufwände und Erträge sind in derjenigen Periode zu erfassen, in der sie verursacht werden. Die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen.

c. *Fortführung:* Bei der Rechnungslegung ist von einer Fortführung der Staatstätigkeit auszugehen.

d. *Wesentlichkeit:* Sämtliche Informationen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind, werden offen gelegt.

e. *Verständlichkeit:* Die Informationen müssen klar und verständlich sein.

f. *Zuverlässigkeit:* Die Informationen sollen sachlich richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). Die Darstellung soll nach dem Vorsichtsprinzip erfolgen (Vorsicht). Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden (Vollständigkeit).

g. *Vergleichbarkeit:* Die Rechnungen des Gesamtkantons und der Verwaltungseinheiten sollen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.

h. *Stetigkeit:* Die Grundsätze der Rechnungslegung sollen soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

4.2 Bilanzierung, Bewertung und Abschreibungen

Art. 53 Bilanzierung

[1] Vermögenswerte im Finanzvermögen werden bilanziert, wenn sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erbringen und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann.

[2] Vermögenswerte im Verwaltungsvermögen werden bilanziert, wenn sie zukünftige Vermögenszuflüsse bewirken oder einen mehrjährigen öffentlichen Nutzen aufweisen und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann.

[3] Verpflichtungen werden bilanziert, wenn ihre Erfüllung voraussichtlich zu einem Mittelabfluss führen wird und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann.

[4] Rückstellungen werden gebildet für bestehende Verpflichtungen, bei denen der Zeitpunkt der Erfüllung oder die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sind.

Art. 54 Bewertung des Fremdkapitals und des Finanzvermögens

[1] Das Fremdkapital und das Finanzvermögen werden zum Nominalwert bewertet.

[2] Anlagen im Finanzvermögen werden bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten bilanziert. Entsteht kein Aufwand, wird zu Verkehrswerten zum Zeitpunkt des Zugangs bilanziert. Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzierungsstichtag, wobei eine systematische Neubewertung der Finanzanlagen jährlich, der übrigen Anlagen periodisch, d.h. alle 3 bis 5 Jahre stattfindet.

[3] Ist bei einer Position des Finanzvermögens eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird deren bilanzierter Wert berichtigt.

Art. 55 Bewertung und Abschreibung des Verwaltungsvermögens

[1] Anlagen im Verwaltungsvermögen werden zu Anschaffungs- bzw. Herstellkosten bilanziert. Entstehen keine Kosten bzw. wurde kein Preis bezahlt, wird der Verkehrswert als Anschaffungskosten bilanziert.

[2] Anlagen des Verwaltungsvermögens, die durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegen, werden ordentlich je Anlagekategorie nach der angenommenen Nutzungsdauer abgeschrieben; es sind lineare oder degressive Abschreibungen zulässig. Es ist eine Anlagenbuchhaltung zu führen. Der Regierungsrat regelt das Nähere.

[3] Zusätzliche Abschreibungen sind zulässig; diese sind an Regeln zu binden. Sie müssen als ausserordentlicher Aufwand gebucht werden. Voneinander abweichende finanzbuchhalterische und betriebswirtschaftliche Werte des Verwaltungsvermögens sind auszuweisen.

[4] Ist bei einer Position des Verwaltungsvermögens eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird deren bilanzierter Wert berichtigt.

4.3 Konsolidierung

Art. 56 Konsolidierungskreis

[1] Zum Konsolidierungskreis gehören die Institutionen nach Art. 2 Absatz 1.

[2] Selbständige Anstalten sowie weitere Behörden und Organisationen, die mindestens eines der folgenden Merkmale aufweisen, werden entweder konsolidiert oder im Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel im Anhang der Jahresrechnung aufgeführt:

a. das öffentliche Gemeinwesen ist Träger dieser Organisationen,

b. das öffentliche Gemeinwesen ist in massgeblicher Weise an diesen Organisationen beteiligt,

c. das öffentliche Gemeinwesen leistet in massgeblicher Weise Betriebsbeiträge an diese Organisationen,

d. das öffentliche Gemeinwesen kann diese Organisationen in massgeblicher Weise beeinflussen,

e. das öffentliche Gemeinwesen weist Verpflichtungen gegenüber diesen Organisationen auf.

[3] Der Regierungsrat regelt das Nähere.

Art. 57 Konsolidierungsmethode

[1] Die in Art. 56 Absatz 1 genannten Institutionen werden nach der Methode der Vollkonsolidierung in die Jahresrechnung integriert.

[2] Die in Art. 56 Absatz 2 genannten Institutionen werden entweder nach der Methode der Vollkonsolidierung oder nach dem anteiligen Eigenkapitalwert bzw. mit dem anteiligen Periodenerfolg (Equity-Methode) in die Jahresrechnung integriert, falls eine Konsolidierung vorgenommen wird.

5 Finanzielle Führung auf Verwaltungsebene

5.1 Controlling

Art. 58 Begriff

[1] Für die Verwaltungseinheiten sowie für übergreifende Projekte wird ein angemessenes Controlling eingesetzt. Für Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget ist das Controlling obligatorisch.

[2] Das Controlling umfasst in der Regel eine Zielfestlegung, die Planung der Massnahmen, die Steuerung und die Überprüfung des staatlichen Handelns.

Art. 59 Bereiche

[1] Das Controlling erstreckt sich in der Regel über die folgenden Bereiche:

a. Leistungen,

b. Wirkungen,

c. Finanzen,

d. Personal.

[2] Die Verwaltungseinheiten sind in ihren Aufgabenbereichen für das Controlling selbst zuständig.

[3] Die Einhaltung der Vorgaben wird periodisch durch ein übergeordnetes Controlling überprüft. Sind die Vorgaben verletzt, wird die zuständige Stelle darauf aufmerksam gemacht, und es werden Empfehlungen zum weiteren Vorgehen abgegeben.

[4] Der Regierungsrat regelt das Nähere.

5.2 Buchführung

Art. 60 Begriff

Die Buchhaltung erfasst chronologisch und systematisch die Geschäftsvorfälle gegen aussen sowie die internen Verrechnungen.

Art. 61 Grundsätze

Die Buchführung richtet sich nach den Grundsätzen der Vollständigkeit, der Richtigkeit, der Rechtzeitigkeit und der Nachprüfbarkeit. Es bedeuten

a. *Vollständigkeit:* Die Finanzvorfälle und Buchungstatbestände sind lückenlos und periodengerecht zu erfassen. Von einer direkten Abrechnung über Rückstellungen, Spezialfinanzierungen oder Ähnliches ist abzusehen.

b. *Richtigkeit:* Die Buchungen müssen den Tatsachen entsprechen und sind weisungsgemäss vorzunehmen.

c. *Rechtzeitigkeit:* Die Buchhaltung ist aktuell zu halten und der Geldverkehr tagesaktuell zu erfassen. Die Vorgänge sind chronologisch festzuhalten.

d. *Nachprüfbarkeit:* Die Vorgänge sind klar und verständlich zu erfassen. Korrekturen sind zu kennzeichnen und Buchungen durch Belege nachzuweisen.

Art. 62 Aufbewahrung der Belege

Die Verwaltungseinheiten bewahren die Belege zusammen mit der Buchhaltung während 10 Jahren auf. Vorbehalten bleiben weitergehende Vorschriften in der Spezialgesetzgebung.

Art. 63 Anlagenbuchhaltung

[1] In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte (Anlagegüter) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden.

[2] Ausgehend von den Werten der Anlagegüter werden die Abschreibungen berechnet, welche als Aufwand in die Finanzbuchhaltung und kalkulatorisch als Kosten in die Kosten- und Leistungsrechnung einfliessen.

[3] Neben den Berechnungen im Sinne von Abs. 2 werden in der Anlagenbuchhaltung je Objekt auch Zusatzdaten (Inventardaten, Stammdaten usw.) und Objektgeschichten (z.B. Reparaturen, Wartungen usw.) erfasst.

Art. 64 Inventar

[1] Die Verwaltungseinheiten führen Wert- und Sachinventare und aktualisieren diese laufend. Sie erstellen in der Regel per Bilanzstichtag eine physische Aufnahme zur Kontrolle des Inventars.

[2] Wertinventare enthalten die aktivierten, Sachinventare die nicht aktivierten Anlagen, Vorräte und Lagerbestände.

Art. 65 Buchführung der Verwaltungseinheiten

[1] Die Verwaltungseinheiten sind für die Ordnungsmässigkeit der Buchführung in ihrem Zuständigkeitsbereich verantwortlich.

[2] Der Regierungsrat erlässt die näheren Weisungen zur fachlichen, organisatorischen und technischen Ausgestaltung der Buchführung der Verwaltungseinheiten.

5.3 Kostentransparenz

Art. 66 Kosten- und Leistungsrechnung

[1] Die Verwaltungseinheiten führen eine auf ihre Bedürfnisse ausgerichtete Kosten- und Leistungsrechnung. Für Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget ist die Führung einer Kosten- und Leistungsrechnung nach Produktgruppen obligatorisch.

[2] Die Kosten- und Leistungsrechnung unterstützt die Verwaltungseinheiten bei der Betriebsführung und liefert Grundlagen für die Erarbeitung und die Beurteilung von Budget und Rechnungslegung.

[3] Der Regierungsrat regelt das Nähere.

Art. 67 Interne Verrechnungen

Interne Verrechnungen sind Gutschriften und Belastungen zwischen Verwaltungseinheiten des Kantons. Sie sind vorzunehmen, soweit sie für die Aufwand- und Ertragsermittlung oder für die wirtschaftliche Leistungserfüllung wesentlich sind.

5.4 Internes Kontrollsystem

Art. 68 Risiko-Minimierung

[1] Der Regierungsrat trifft die notwendigen Massnahmen, um das Vermögen zu schützen, die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen, Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Buchführung zu verhindern oder aufzudecken sowie die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten.

[2] Er berücksichtigt dabei die Risikolage und das Kosten-Nutzen-Verhältnis.

Art. 69 Internes Kontrollsystem

[1] Das interne Kontrollsystem umfasst regulatorische, organisatorische und technische Massnahmen. Der Regierungsrat erlässt nach Rücksprache mit der Finanzkontrolle die entsprechenden Weisungen.

[2] Die Leitungen der Verwaltungseinheiten sind verantwortlich für die Einführung, den Einsatz und die Überwachung des Kontrollsystems in ihrem Zuständigkeitsbereich.

6 Finanzstatistik

Art. 70 Publikation eines finanzstatistischen Ausweises

[1] Die Regierung publiziert mit der Jahresrechnung einen finanzstatistischen Ausweis.

[2] Der finanzstatistische Ausweis umfasst einen Zeitreihenvergleich.

[3] Er ist auf die Vorgaben der eidgenössischen Finanzstatistik abgestimmt und zwischen öffentlichen Gemeinwesen gleicher Ebene sowie zwischen öffentlichen Gemeinwesen verschiedener Ebenen vergleichbar sein.

Art. 71 Zusammenarbeit mit der eidgenössischen Finanzverwaltung

Der Regierungsrat sorgt für die ordnungsgemässe Zustellung der von der eidgenössischen Finanzverwaltung für die eidgenössische Finanzstatistik verlangten Daten.

7 Organisation des Finanzwesens

Art. 72 Regierungsrat

[1] Der Regierungsrat ist insbesondere zuständig für

a. grundsätzliche Vorgaben über die Anlage des Finanzvermögens; vorbehalten bleiben abweichende verfassungsmässige oder gesetzliche Bestimmungen,

b. die Zweckänderung von Verwaltungsvermögen, sofern diese keine Ausgabe zur Folge hat,

c. die Umwandlung von nicht mehr benötigtem Verwaltungsvermögen in Finanzvermögen; vorbehalten bleibt die Entwidmung durch Aufhebung eines Erlasses im Kompetenzbereich des Parlaments,

d. den Entwurf des Budgets, der Verpflichtungskredite, der Nachtrags- und Zusatzkredite sowie der Jahresrechnung zuhanden des Parlaments,

e. den Entwurf des Finanz- und Aufgabenplans,

f. die Bewilligung von Kreditüberschreitungen,

g. die Bewilligung von Kreditübertragungen.

[2] Der Regierungsrat erlässt die näheren Regelungen zum Finanzhaushalt.

Art. 73 Finanzdepartement

Das Finanzdepartement ist insbesondere zuständig für

a. die Organisation des Rechnungswesens,

b. den Erlass von Weisungen zum Finanzwesen, soweit dies nicht dem Regierungsrat zusteht,

c. die Beschaffung der Mittel,

d. die Anlage sowie die Verwaltung des Finanzvermögens nach den grundsätzlichen Vorgaben des Regierungsrats,

e. die Erstellung der Finanzstatistik,

f. die Beratung der andern Departemente in Finanzfragen.

Art. 74 Verwaltungseinheiten

[1] Die Verwaltungseinheiten sind verantwortlich für die sorgfältige, wirtschaftliche und sparsame Verwendung der ihnen anvertrauten Kredite und Vermögenswerte sowie für die Geltendmachung finanzieller Ansprüche gegenüber Dritten.

[2] Sie dürfen nur im Rahmen bewilligter Kredite Verpflichtungen eingehen und Zahlungen leisten. Sie führen dazu die notwendigen Kontrollen.

8 Übergangbestimmungen

Art. 75 Neubewertung der Bilanz

[1] Mit dem Inkrafttreten des Finanzhaushaltgesetzes wird eine Neubewertung des Finanzvermögens, der Rückstellungen und der Rechnungsabgrenzungsposten vorgenommen.

[2] Aufwertungsgewinne werden in der Neubewertungsreserve Finanzvermögen des Eigenkapitals passiviert. Diese ist in der Regel zweckgebunden für den Ausgleich allfälliger zukünftiger Wertberichtigungen auf Positionen des Finanzvermögens.

Art. 76 Inkrafttreten

Erläuterungen zum MFHG

Zu Artikel 1

Ziel eines Finanzhaushaltgesetzes muss es sein, dem Parlament (Legislative), der Regierung, der Rechtspflege und der Verwaltung zu ermöglichen, dem gesetzlichen und verfassungsmässigen Auftrag der Ordnung der öffentlichen Finanzen in gewünschter Weise nachkommen zu können und die für die finanzielle Führung erforderlichen Instrumente bereit zu stellen. Diese organisatorischen Aspekte sind das primäre Ziel des Musterfinanzhaushaltgesetzes und werden daher zu Beginn genannt.

Das Gesetz bezweckt nicht, die Rolle des Parlaments in der Finanzpolitik und für den Finanzhaushalt abschliessend zu regeln, da dies je nach Verfassung eines öffentlichen Gemeinwesens verschieden gehandhabt wird und typischerweise in den jeweiligen Verfassungen und Parlamentsgesetzen geregelt ist.

Des Weiteren soll das Gesetz eine Verwaltungsführung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen unterstützen, den wirtschaftlichen und wirksamen Einsatz der öffentlichen Mittel fördern und das Haushaltgleichgewicht wahren. Dies sind z.T. normative Zielsetzungen. Nicht wie bis anhin stehen der wirtschaftliche Einsatz der Mittel und das Haushaltgleichgewicht im Vordergrund, sondern vor allem eine Verwaltungsführung nach finanzpolitischen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und die Wirksamkeit des Mitteleinsatzes. Dies entspricht dem Gedankengut des New Public Management. Kantone und Gemeinden, die kein New Public Management bzw. keine wirkungsorientierte Verwaltungsführung einsetzen, sollten diesen Artikel anders formulieren, da sie für die Messung der Wirksamkeit und das Controlling evtl. nicht die notwendigen Instrumente besitzen.

Schliesslich werden die wichtigsten Aufgabenbereiche genannt, welche das Gesetz regelt und die den Aufbau des Gesetzes widerspiegeln: die Gesamtsteuerung des Haushalts, die Ausgabenbewilligung, die Rechnungslegung, die finanzielle Führung auf Verwaltungsebene und die Finanzstatistik. Die Erhebung der Finanzstatistik liegt zwar in der Kompetenz des Bundes, aber ohne zielgerichtete Daten aus den einzelnen Finanzhaushalten ist ihre Erstellung erschwert bis unmöglich. Es ist ein wichtiges Ziel des Mustergesetzes, auf freiwilliger Basis eine gewisse Harmonisierung und Standardisierung der Finanzhaushalte zu erreichen.

Zu Artikel 2

Der Geltungsbereich des Gesetzes deckt sich im Prinzip mit dem Konsolidierungskreis. Art. 2 Abs. 1 rubriziert alle Einheiten, die unter den Geltungsbereich des Gesetzes fallen. Nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 57 Abs. 1 werden diese voll konsolidiert. Dies ist notwendig, weil sonst nicht überall innerhalb des Konsolidierungskreises die gleichen Rechnungslegungsregeln beachtet werden, was die konsolidierte Rechnung verfälscht. Die Termini, welche die einzelnen Staatsorgane beschreiben, sind

im Mustergesetz im Hinblick auf die Kantone formuliert und müssen bei einer Anwendung in Gemeinden durch das jeweilige Pendant ersetzt werden (z.B. „Gemeindeversammlung“ anstatt „Parlament“ oder „Gemeinderat“ anstatt „Regierungsrat“).
Art. 2 Abs. 2 rubriziert die öffentlich-rechtlichen Organisationen und Anstalten, die vorbehältlich abweichender Vorschriften unter den Geltungsbereich des Gesetzes fallen sollen. Es handelt sich hier um Institutionen, die auf dem kantonalen öffentlichen Recht beruhen, für die in einer Spezialgesetzgebung aber allenfalls separate Regelungen über die finanzielle Führung erlassen wurden. Diese Regelungen gehen als spezialgesetzliche Normen dem generellen Erlass des Finanzhaushaltgesetzes vor. Falls solche spezialgesetzlichen Regelungen bestehen, hat dies auch Folgen für die Konsolidierung. Diese Institutionen müssen nicht zwingend konsolidiert werden; sie sollten aber mindestens im Anhang zur Bilanz aufgeführt werden. Bei andern Rechnungslegungsprinzipien ist die Konsolidierung schwierig.

Zu Artikel 3

Die Unterteilung der Anlagegüter in Finanz- und in Verwaltungsvermögen ist eine schweizerische Besonderheit, die eng mit dem Kreditrecht und der Ausgabenbewilligungskompetenz zusammenhängt. Letzten Endes ist diese Unterteilung auch ein Ausdruck der Gewaltentrennung und des direktdemokratischen Prinzips mit den fakultativen oder obligatorischen Finanzreferenden. Das Unterscheidungskriterium ist der unmittelbare Bedarf im Hinblick auf die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben. Das Finanzvermögen dient der Aufgabenerfüllung nur mittelbar und ist rechtlich frei realisierbar im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, das zweckgebunden und nicht frei realisierbar ist. Zeigt sich, dass ein Gut, das im Verwaltungsvermögen bilanziert ist, für die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht mehr gebraucht wird, ist es in das Finanzvermögen umzuteilen. Die Zuständigkeit für diese Umteilung bzw. Entwidmung sollte bei derjenigen Instanz liegen, die für die ursprüngliche Widmung verantwortlich war. War dies das Parlament (oder über ein fakultatives oder obligatorisches Referendum das Volk), sollte die Umteilung durch das Parlament erfolgen. In allen anderen Fällen sollte die Umteilung durch die Exekutive erfolgen.

Zu Artikel 4

Einnahmen, Ausgaben und Anlagen sind weitere finanzrechtlich zentrale Begriffe. Alle Einnahmen des Staates bilden nach allgemein anerkannten Grundsätzen des schweizerischen Finanzrechts zunächst allgemeine Staatsmittel, über die für beliebige Ausgabenzwecke verfügt werden kann.
Mit der Widmung der freien Mittel für die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe entsteht eine Ausgabe im finanzrechtlichen Sinn. Die Ausgabe ist die dauernde Bindung freier staatlicher Mittel im Hinblick auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die Ausgabe bedarf einer Gesetzesgrundlage und eines Kredites. Beide Voraussetzungen sind erforderlich; ein Kredit allein genügt nicht. Es dürfen keine Ausgaben getätigt werden, für die es keine Rechtsgrundlage gibt. Eine Ausgabe ohne Rechtsgrundlage würde dem Legalitätsprinzip widersprechen. Andererseits genügt die Rechtsgrundlage allein

nicht, denn diese muss durch einen Kreditbeschluss genauer konkretisiert werden. Allerdings können Rechtsgrundlage und Kreditbeschluss zusammenfallen.
Klar von der Ausgabe zu unterscheiden ist die Anlage. Die Anlage bindet das Finanzvermögen nicht für die öffentliche Aufgabenerfüllung, denn sie entspricht einem frei realisierbaren Wert, d.h. man kann die Anlage wieder verkaufen. Daher führt die Anlage nur zu einer Umschichtung innerhalb des Finanzvermögens. Ein anschauliches Beispiel bietet der Kauf von Liegenschaften. Werden die Liegenschaften zu reinen Ertragszwecken erworben, sind sie als Anlage zu bezeichnen. Die erworbenen Liegenschaften stellen keine Bindung von Finanzvermögen im Hinblick auf die öffentliche Aufgabenerfüllung dar, da hier nur ein Ertrag angestrebt wird. Werden jedoch Liegenschaften zur Durchführung von Verwaltungstätigkeiten erworben, stellt dies eine Ausgabe dar und keine Anlage. Die Liegenschaften können nicht ohne weiteres veräussert werden, da sie nun zur öffentlichen Aufgabenerfüllung (z.B. für eine Schule) dienen.

Zu Artikel 5

Die Unterscheidung zwischen neuen und gebundenen Ausgaben ist zentral für wichtige Fragen des Finanzrechts wie z.B. die Zuständigkeitsordnung oder das Finanzreferendum. Der Entscheid, ob eine Ausgabe neu oder gebunden ist, ist letzten Endes immer im Einzelfall zu treffen. Gesetzlich lässt sich nur eine generelle Umschreibung festlegen, die sich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung abstützt. Gemäss BGE 105 Ia 85 ist eine Ausgabe als gebunden und damit nicht als referendumspflichtig anzusehen, die durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgegeben, oder die zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich ist. Immer dann, wenn der entscheidenden Behörde in Bezug auf den Umfang der Ausgabe, den Zeitpunkt der Vornahme oder auf andere Modalitäten eine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit zusteht, ist eine neue Ausgabe anzunehmen. Bei der Abklärung der Frage, ob es sich um eine neue oder um eine gebundene Ausgabe handelt, sind hauptsächlich drei Subfragen zu beurteilen: Das Ob, das Wie und das Wann. Wenn diese drei Fragen im Sinne des ersten Teils der vorstehend erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung mit Ja beantwortet werden können, handelt es sich um eine gebundene Ausgabe; wenn auch nur eine dieser Fragen mit Nein beantwortet werden muss, handelt es sich um eine neue Ausgabe.
Da das Finanzreferendum ein kantonales Rechtsinstitut ist, sind die Kantone naturgemäss frei, den Inhalt in der Verfassung oder in der Gesetzgebung selbst zu definieren. Das Bundesgericht prüft bei seinen diesbezüglichen Entscheiden immer zuerst die kantonale Verfassungs- und die kantonale Gesetzesgrundlage. Erst wenn sich darüber hinaus allgemeine Fragen staatsrechtlicher Natur ergeben, erfolgt die Interpretation im Sinne des zitierten BGE.

Zu Artikel 6

In Art. 6 werden die buchhalterischen Begriffe Aufwand und Ertrag als den gesamten Wertverzehr bzw. Wertzuwachs innerhalb einer bestimmten Periode definiert. Aufwand und Ertrag sind nicht deckungsgleich mit Ausgaben und Einnahmen. Der Aufwand findet beispielsweise auch in der Form des Wertverlustes auf Anlagegütern statt, der als Abschreibungen buchhalterisch erfasst wird, aber keine Zahlung auslöst. Der gesamte Aufwand und Ertrag ist in der Erfolgsrechnung des öffentlichen Gemeinwesens zu berücksichtigen. Art. 6 impliziert auch, dass dabei eine periodengerechte Abgrenzung vorzunehmen ist.

Zu Artikel 7

Art. 7 konkretisiert den Grundsatz von Art. 6. In Art. 7 Abs. 2 werden die Inhalte der Erfolgsrechnung, sowohl die Aufwandseite wie die Ertragsseite, einzeln rubriziert. Es wird darin der Kontenrahmen HRM2 in der Grobeinteilung abgebildet. Der Saldo der Erfolgsrechnung, die mehrstufig ist (vgl. dazu Art. 24), verändert den Bilanzüberschuss/-fehlbetrag.

Zu Artikel 8

Art. 8 stellt das Pendant zu Art. 7, bezogen auf die Investitionsrechnung dar. Was in die Investitionsrechnung verbucht werden muss, ist in genereller Art in Art. 8 Abs. 1 enthalten: Ausgaben, deren Gegenwert einer mehrjährigen Nutzung dient. Subventionen an Dritte mit investivem Charakter können ebenfalls der Investitionsrechnung belastet und aktiviert werden. Ob es sich dabei um Ausgaben mit investivem Charakter handelt, ist bei Subventionen gleich zu beurteilen wie bei staatseigenen Investitionen. In Art. 8 Abs. 2 wird der Kontenrahmen HRM2 für die Investitionsrechnung abgebildet.

Zu Artikel 9

Diese Grundsätze der Haushaltsführung dienen Kantonen und Gemeinden im Sinne von generellen Richtlinien. Das Prinzip der Gesetzmässigkeit (Legalitätsprinzip) erfordert für jede staatliche Handlung eine gesetzliche Grundlage. Dies trifft auch für alle Transaktionen im Staatshaushalt zu. Es wird dazu auch auf Art. 4 Abs. 2 verwiesen. Dort ist geregelt, dass jede Ausgabe einer Rechtsgrundlage bedarf. Als Gesetze kommen Erlasse, die in einem formellen Gesetzgebungsverfahren zustande kamen, in Frage. Auf diese Art und Weise lässt sich das Mitwirkungsrecht der Bürgerinnen und Bürger wahren, unterliegen doch formelle Gesetze mindestens dem fakultativen Referendum. Rechtsverordnungen bedürfen einer Kompetenznorm in einem formellen Gesetz. Als Rechtsgrundlagen kommen des Weiteren auch Gerichtsentscheide, Volksentscheide oder ein Einzelbeschluss des Parlaments, der dem Referendum untersteht, in Frage.

Der Grundsatz des Haushaltgleichgewichts soll eine zu hohe öffentliche Verschuldung verhindern, die das Gleichgewicht zwischen den Generationen stört und die Wettbewerbsfähigkeit und Bonität eines öffentlichen Gemeinwesens schmälern kann. Ausserdem haben die öffentlichen Haushalte

vermehrt eine stabilitätspolitische Verantwortung. Die Ausgaben und Einnahmen müssen aber lediglich „auf Dauer“ und nicht jährlich im Gleichgewicht gehalten werden, denn es muss möglich sein, in konjunkturell schwierigen Zeiten die Staatsausgaben teilweise mit fremden Mitteln zu decken.
Der Grundsatz der Sparsamkeit bezieht sich auf die Ausgabenbedürfnisse und ihre Prioritätsordnung im Rahmen des finanziell Tragbaren. Es sollen nur notwendige und tragbare Ausgaben getätigt werden. Notwendig ist eine Ausgabe nur dann, wenn das Volk bzw. das Parlament als Repräsentant des Volkes sie als notwendiges Ausgabenbedürfnis empfinden und wenn die Vornahme der Ausgabe keinen Aufschub erdulden kann. Tragbar ist eine Ausgabe, wenn sie nicht zu einer finanziell unerwünschten Anspannung des Haushalts führt. Diese Grundsätze richten sich an jene Instanzen, welche den Umfang der Staatstätigkeit prägen, also Legislative und Exekutive bzw. Verwaltung.
Die Aufgabenerfüllung muss priorisiert, d.h. auf ihre Dringlichkeit im gesamten Prioritätssystem untersucht werden. Eine dringliche Ausgabe ist eine Ausgabe, die in der jeweiligen Budgetperiode getätigt werden muss, weil sie sonst nicht ihre volle Wirkung entfalten kann oder eine Aufgabe Schaden erleidet. Die Renovation eines Schulhauses ist in diesem Sinne weniger dringlich als die Reparatur eines Dammbruches nach einem Unwetter.
Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit befasst sich mit der optimalen, kostengünstigsten Kombination der personellen und sachlichen Mittel im Rahmen der grundsätzlich vorgegebenen Ziele. Es ist periodisch zu überprüfen, ob die Aufgaben nicht durch eine kostengünstigere Kombination der Produktionsfaktoren Arbeit, finanzielles, sachliches und organisatorisches Kapital erfüllt werden können. Die unwirtschaftliche Erfüllung von Aufgaben ist zu vermeiden.
Das Verursacherprinzip i.e.S. und die Vorteilsabgeltung sind die zwei ausformulierten Bestandteile des Verursacherprinzips i.w.S. in der öffentlichen Verwaltung. Das Verursacherprinzip (i.e.S.) sieht vor, dass die Nutzniesser besonderer öffentlicher Leistungen die zumutbaren Kosten der Aufgabenerfüllung tragen sollen. Damit wird den Behörden der Auftrag erteilt, bei Beschlüssen über öffentliche Leistungen die Frage der Finanzierung durch Nutzniesser zu prüfen und zumutbare Gebühren zu erheben. Für die Gebührenerhebung gibt es gewisse Rahmenbedingungen. Die Gebühren dürfen höchstens kostendeckend sein. Die Kostendeckung kann dabei anhand einer Vollkostenrechnung beurteilt werden. Gebühren, die dauernd mehr als die Vollkosten decken, verstossen gegen das Äquivalenzprinzip und werden durch das Bundesgericht korrigiert. Gebühren müssen aber nicht zwingend die vollen Kosten decken. Das Ausmass der Gebührenhöhe ist letzten Endes ein politischer Entscheid, bei dem die zuständige Behörde beurteilen muss, inwieweit spezielle Verursacher zur Kostendeckung beigezogen werden sollen oder inwieweit das öffentliche Gemeinwesen die Kosten über allgemeine Steuermittel decken soll. Gebühren können allenfalls auch aus sozialen Gründen begrenzt werden. Dies kann beispielsweise im Bereich der Wasserversorgung in Frage kommen, wo eine volle Kostendeckung zu sozialen Härten führen könnte.
Das Prinzip der Vorteilsabgeltung besagt, dass besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen abzugelten sind. Dabei sollen die erhobenen Abgeltungen dem Nutzen entsprechend

sein, den die Bevorteilten aus dem jeweiligen Vorteil ziehen können. Ausserdem sollte das Prinzip der Zumutbarkeit beachtet werden, das eine Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse und dem privaten Interesse voraussetzt. Vorteilsabgeltungen kommen insbesondere bei staatlichen Erschliessungs- und Infrastrukturprojekten zum tragen. Private Rechtssubjekte haben beispielsweise Vorteilsabgeltungen bei Strassenerschliessungen zu leisten (Perimeterbeiträge, Deckung von Kostenanteilen bei separaten Zu- und Abfahrten zu Einkaufszentren usw.).
Mit dem Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern soll eine gleichmässige Behandlung der verschiedenen staatlichen Aufgabengebiete gewährleistet werden. Steuern sind voraussetzungslos geschuldete staatliche Abgaben, die jedermann entrichten muss. Diese Steuern (vor allem Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen, Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen) sollen allgemein für die Deckung der Staatsausgaben verwendet werden. Eine Zweckbindung einzelner Einnahmen ist deshalb lediglich für sogenannte Nebensteuern oder Verursachereinnahmen denkbar. Aber auch dort sollte grösste Zurückhaltung geübt werden, damit nicht unerwünschte Ausgabenautomatismen entstehen. Im Prinzip erschweren Zweckbindungen von Einnahmen die konsistente Haushaltführung über alle staatlichen Aufgabenbereiche hinweg und eine Prioritätssetzung nach allgemeinen politischen Kriterien. Zweckbindungen von Hauptsteuern können auch dem Prinzip der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit widersprechen.
Der Grundsatz der Wirkungsorientierung besagt, dass jede finanzielle Entscheidung auf ihre Wirkung hin auszurichten ist. Es soll also nicht nur das Ziel verfolgt werden, eine bestimmte Leistung möglichst günstig zu erbringen, sondern diese Leistung muss auch die gewünschte Wirkung entfalten. Erbringt eine Massnahme nicht die gewünschte Wirkung, so ist sie aufzugeben bzw. durch eine besser geeignete zu ersetzen. Der Grundsatz der Wirkungsorientierung soll auch für Körperschaften gelten, die nicht nach dem Grundsatz der wirkungsorientierten Verwaltungsführung geführt werden. Die Zielgerichtetheit des staatlichen Handelns ist allgemein gültig. Die Wirkung einer Ausgabe ist anhand von Indikatoren nach der Zielerreichung und dem Kosten- Leistungs-Verhältnis zu messen. Es sind dazu verschiedene Ansätze möglich, die sich im öffentlichen Gemeinwesen mit WoV und ohne WoV unterscheiden können.

Zu Artikel 10

Der Finanz- und Aufgabenplan wird vom Regierungsrat erstellt. Er sollte die dem Budget folgenden vier Jahre umfassen, damit die mittelfristige Optik vollständig abgebildet werden kann. Der Finanz- und Aufgabenplan ist nicht verbindlich. Er sollte durch das Parlament lediglich zur Kenntnis genommen werden, wobei das Parlament sich zu den generellen Ergebnissen und zu Einzelheiten des Finanz- und Aufgabenplans auch äussern können sollte (z.B. mittels der parlamentarischen Instrumente der Motionen, Postulate, Bemerkungen). Der Regierungsrat hätte dann diese Bemerkungen bei der nächstmaligen Erstellung des Budgets und des Finanz- und Aufgabenplans zu berücksichtigen. Art. 10 Abs. 1 legt auch den Grundsatz der rollenden Finanzplanung fest. Der Finanzplan soll jährlich neu erstellt werden. Dies impliziert, dass die Planungsjahre 2, 3 und 4 überarbeitet werden.

Zu Artikel 11

In Art. 11 wird der Hauptzweck des Finanz- und Aufgabenplans erwähnt: Mittelfristige Planung und Steuerung von Finanzen und Leistungen. Der Finanzplan ist somit ein Planungsinstrument. Es ist in diesem Zusammenhang auch möglich, verschiedene Varianten eines Finanz- und Aufgabenplans zu erarbeiten und dem Parlament zur Kenntnisnahme zuzuleiten. Durch die Diskussion müssen für die nächstmalige Aufstellung des Budgets und des Finanz- und Aufgabenplans Rückschlüsse gewonnen werden. Der Finanz- und Aufgabenplan dient in diesem Sinne als Frühwarninstrument.

Zu Artikel 12

Der Finanz- und Aufgabenplan ist nach den Hauptaufgaben (funktionalen Gliederung) eingeteilt. Dies erleichtert eine finanzstatistische Konsolidierung über verschiedene Staatsebenen hinweg.

Zu Artikel 13

Der Finanz- und Aufgabenplan soll in einem allgemeinen einleitenden Teil die finanz- und wirtschaftspolitischen Eckdaten enthalten. Dazu gehören etwa Angaben zu volkswirtschaftlichen Entwicklungen, zur Bevölkerungsentwicklung, zu Beziehungen der einzelnen Staatsebenen zueinander, zur Teuerung usw. Zu den Hauptaufgaben des Kantons und zu den einzelnen Aufgabengebieten sollen je strategische Ziele und deren Umsetzung sowie die sich daraus ergebende voraussichtliche Entwicklung der Leistungen angeführt werden. Diese wichtigen politischen Bereiche sollen dann finanziell in der Kalkulation des Planaufwands und -Ertrags sowie der Planinvestitionen konkretisiert werden. Aus der Plangeldflussrechnung lässt sich auch die voraussichtliche Entwicklung des Finanzierungsbedarfs des Haushalts eruieren. Die Finanzierungsmöglichkeiten dieses Bedarfs sind aufzuzeigen. Daraus lassen sich unter anderem auch wichtige Schlüsse in Bezug auf die zukünftige Beanspruchung des Kapitalmarkts eruieren, was gesamtvolkswirtschaftlich wichtig ist. Schliesslich soll die Entwicklung des Finanzhaushalts auch anhand der Finanzkennzahlen aufgezeigt werden. Es sollen mindestens die Finanzkennzahlen 1. Priorität nach Art. 35 Abs. 1 dargestellt werden. Die Tragbarkeit der Entwicklung des Finanzhaushalts ist dabei besonders zu würdigen. Verschlechterungen dieser Masszahlen können nicht zuletzt auch ein Rating des öffentlichen Gemeinwesens negativ beeinflussen.

Zu Artikel 14

Das Budget wird vom Regierungsrat entworfen und vom Parlament beschlossen. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip. Anders als der Finanz- und Aufgabenplan ist das Budget verbindlich, da es die Budgetkredite enthält, welche die jeweiligen Einheiten zum Eingehen von Verpflichtungen ermächtigen. Wenn das Budget nicht rechtzeitig beschlossen wird, sollen die absolut notwendigen Ausgaben dennoch vom Regierungsrat getätigt werden dürfen, damit der Staatsbetrieb durch den Verzug nicht zum Stillstand gebracht wird. Die Variante, bei der monatlich ein Zwölftel des Vorjahresbudgets zur Verfügung gestellt wird, ist zu vermeiden; nicht alle im Vorjahr enthaltenen Ausgaben wiederholen sich im nächsten Jahr. Eine solche Variante bedürfte auf jeden Fall eines separaten Beschlusses des Parlaments.

Zu Artikel 15:

Hier wird die Kurzfristigkeit des Budgets festgehalten.

Zu Artikel 16:

Das Budget kann nach der institutionellen Gliederung oder nach der funktionalen Gliederung aufgebaut sein. Bei grösseren öffentlichen Gemeinwesen ist eher die institutionelle Gliederung angezeigt, da sich so besser die Verantwortlichkeitsbereiche der exekutiven Staatsebene lokalisieren lassen. Bei kleineren öffentlichen Gemeinwesen steht die funktionale Gliederung des Budgets im Vordergrund. Die Artengliederung soll sich grundsätzlich nach dem Kontenrahmen des HRM2 richten. Dieser ändert sich gegenüber jenem des HRM1 nur geringfügig. Wichtig ist, dass bei den verschiedenen Modellen zur Gliederung des Budgets die finanzstatistischen Bedürfnisse erfüllt werden können. Alle Körperschaften sollten statistisch eine funktionale Gliederung nachweisen.

Zu Artikel 17

Die Grundsätze der Budgetierung sollen den öffentlichen Gemeinwesen generelle Richtlinien geben, wie ein Budget inhaltlich und zweckmässig erstellt werden kann.

Der Grundsatz der Jährlichkeit besagt, dass das Budget mit einer jährlichen Periodizität erstellt werden soll. Es hat die gleiche Periodizität wie die Rechnungslegung, und man kann Plan- und Ist-Grössen gut vergleichen. Nicht beanspruchte Budgetkredite verfallen am Ende des Rechnungsjahrs.

Der Grundsatz der Spezifikation beschreibt den Detaillierungsgrad der einzelnen Budgetpositionen. Sie sollen im Sinne der politischen, rechtlichen und administrativen Transparenz und Steuerbarkeit nach Verwaltungseinheiten, nach der Artengliederung und nach Massnahmen und Verwendungszweck unterteilt werden. Nur Verwaltungseinheiten, die mit Leistungsauftrag und Globalbudget geführt werden, können von diesem Grundsatz abweichen, da sie eine grössere Flexibilität haben sollen und ein Globalbudget erhalten.

Der Grundsatz der Vollständigkeit soll sicherstellen, dass alle Aufwände und Erträge sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen aufgeführt werden, die im nächsten Jahr zu erwarten

sind. Vor allem sollen keine Verrechnungen vorgenommen werden, um Ausgaben kleiner aussehen zu lassen als sie in Wirklichkeit sind.
In dieselbe Richtung wie der Grundsatz der Vollständigkeit geht der Grundsatz der Vergleichbarkeit. Die Budgets sollten untereinander und im Zeitablauf vergleichbar sein. Ändern die Einteilung des Budgets oder sein Detaillierungsgrad ständig, wird die Transparenz geschmälert, was den politisch zuständigen Behörden die Entscheidfindung erschwert.
Der Grundsatz der Bruttodarstellung ist finanzrechtlich und finanzwirtschaftlich wichtig. Aufwand und Ertrag sowie Einnahmen und Ausgaben sollen ohne gegenseitige Verrechnung in voller Höhe ersichtlich sein. Gegenseitige Verrechnungen verstecken Risiken und beeinflussen die politische Entscheidfindung.

Zu Artikel 18

Das Budget enthält für Verwaltungseinheiten, die nicht nach dem Prinzip der Globalbudgetierung geführt werden, detailliert Planaufwand und -ertrag, Planinvestitionsausgaben und –einnahmen. Bei diesen Verwaltungseinheiten kann das Parlament über jeden einzelnen Posten entscheiden. Für Verwaltungseinheiten, die nach dem Prinzip des Leistungsauftrags und des Globalbudgets geführt werden, enthält Art. 19 die Detailregelung. Der Regierungsrat hat das Budget gegenüber dem Parlament in einem begleitenden Bericht zu begründen. Die Begründungen haben allgemeine Erwägungen und, wo dies angezeigt ist, Detailausführungen zu einzelnen Budgetpositionen zu umfassen. Zusätzlich legt der Regierungsrat dem Parlament mit dem Budget dar, wie er einen allfälligen Finanzierungsbedarf zu decken gedenkt. Schliesslich hat der Regierungsrat dem Parlament auch die laufende Verpflichtungskreditkontrolle zuzuleiten; diese dient normalerweise als Teil der Budgetbegründungen zur Investitionsrechnung.

Zu Artikel 19

Bei Verwaltungseinheiten, die nach dem Prinzip des Leistungsauftrags und Globalbudgets geführt werden, ist das Budget nach Leistungsgruppen oder Leistungen zu unterteilen. Der Budgetkredit wird bei diesen Verwaltungseinheiten anders als bei Verwaltungseinheiten, die nicht nach dem Prinzip der Globalbudgetierung geführt werden, definiert. Es werden hier nicht die einzelnen Aufwand- und Ertragspositionen je als einzelne Budgetbeträge bewilligt, sondern es wird der Saldo der Aufwände und Erträge bzw. der Ausgaben und Einnahmen entweder für die Verwaltungseinheit insgesamt oder für ihre Leistungsgruppen oder ihre Leistungen im Einzelnen festgelegt.
Der Leistungsauftrag kann zusammen mit dem Budget vom Parlament beschlossen werden. Die „Kann“-Formulierung lässt die konkrete Zuständigkeit offen, da bei manchen Kantonen das Parlament den Leistungsauftrag genehmigen muss, während bei anderen der Leistungsauftrag grundsätzlich Sache der Regierung ist. Je nach kantonalem NPM/WoV-Verständnis kann der Artikel entsprechend formuliert werden.

Durch den Leistungsauftrag und die Globalbudgetierung soll den Verwaltungseinheiten nach dem NPM/WoV-Prinzip mehr Entscheidungsfreiheit zugestanden werden. Um eine einheitliche statistische Darstellung zu erhalten, ist trotz Budgetierung mit Leistungsauftrag und Globalbudget ein statistischer Ausweis nach der vorgegebenen Artengliederung zu erstellen. Zu verweisen ist auch auf Art. 16 in bezug auf den statistischen Ausweis nach der funktionalen Gliederung.

Zu Artikel 20

Bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget darf das Globalbudget nur überschritten werden, wenn die Überschreitung durch Rücklagenauflösung gedeckt werden kann. Diese Rücklagen müssen in früheren Geschäftsjahren gebildet worden sein. Selbstverständlich kann die Verwaltungseinheit mit Leistungsauftrag und Globalbudget Mehrausgaben mit Mehreinnahmen decken, wobei allenfalls im Leistungsauftrag selbst die Rahmenbedingungen dafür festzulegen sind. Nicht sachgerecht wäre es beispielsweise, wenn ein Mehraufwand einer Dienststelle durch eine Erhöhung der Gebühren kompensiert würde.

Zu Artikel 21

Der Regierungsrat ist für die jährliche Erstellung der Jahresrechnung zuständig. Diese bildet das Kernstück der Rechnungslegung. Die Jahresrechnung ist in der Folge durch das Parlament jährlich zu genehmigen. Wenn das Parlament die Rechnung nicht genehmigt, ist sie an die Exekutive zur Korrektur zurückzuweisen. Die Nicht-Genehmigung darf nicht politisch begründet werden, z.B. weil das Ergebnis nicht akzeptiert wird. Sie muss durch rechnerische oder buchhalterische Aspekte begründet sein, die durch die Exekutive korrigiert werden können.

Zu Artikel 22

Art. 22 umschreibt den minimalen Inhalt der Jahresrechnung und enthält einige generelle Rahmenbedingungen. Neu gegenüber HRM1 sind die Geldflussrechnung sowie die spezielle Erwähnung des Anhangs, dessen minimaler Inhalt in Art. 27 umschrieben wird. Art. 22 stellt den minimalen Umfang der Jahresrechnung dar. Dieser Umfang darf nicht unterschritten werden. Selbstverständlich kann die Exekutive aber darüber hinausgehen.

Für die Transparenz und die Sicherstellung der Steuerungsfunktion des Parlaments ist es wichtig, dass Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung gleich dargestellt werden wie das Budget. Nur so ist es dem Parlament möglich, die Einhaltung der Kredite, die mit dem Budget bewilligt wurden, zu prüfen. Zusätzlich sind dem Parlament auch Vergleichszahlen des Vorjahres über die Bilanz, die Erfolgsrechnung und die Investitionsrechnung vorzulegen. Dadurch lässt sich die Entwicklung klarer erkennen.

Zu Artikel 23:

Art. 23 bildet die Haupteinteilung der Bilanz, der Aktiven und der Passiven ab. Die detaillierte Einteilung der Bilanz ergibt sich aus dem harmonisierten Kontenrahmen HRM2.

Zu Artikel 24

Der Abschluss der Erfolgsrechnung muss mehrere Resultatstufen umfassen. Die operative Stufe steht an erster Stelle. Diese Stufe soll eine getreue Abbildung der Geschäftstätigkeit aufzeigen, welche mit anderen öffentlichen Gemeinwesen vergleichbar ist. Finanzpolitisch motivierte Buchungen sowie mit der eigentlichen Geschäftstätigkeit nicht zusammenhängende Vorfälle sind auf der zweiten Stufe zu erfassen. In Abs. 2 wird umschrieben, wann ein Aufwand und ein Ertrag als ausserordentlich gelten können. Insbesondere gehören zusätzliche Abschreibungen und die Abtragung des Bilanzfehlbetrags zum ausserordentlichen Aufwand.

Zu Artikel 25

Wie in Art. 24 für die Erfolgsrechnung wird hier die Einteilung der Investitionsrechnung beleuchtet.

Zu Artikel 26

Zwar enthielt bereits das HRM1 eine rudimentäre Geldflussrechnung (schematische Darstellung des Rechnungsmodells). Diese war jedoch nicht so umfassend wie diejenige im HRM2. Die Geldflussrechnung ist wichtig, damit die Finanzierungstätigkeit und der Finanzierungsbedarf analysiert und kommuniziert werden können. Bereits beim Budget (vgl. Art. 18) erhält das Parlament Informationen zur Finanzierung. Mit einer gestuft dargestellten Geldflussrechnung kann es zusätzlich über die Vorgänge der operativen Tätigkeit, der Investitions- und Anlagentätigkeit sowie der Finanzierungstätigkeit detailliert orientiert werden.

Zu Artikel 27

Die für den Anhang zur Jahresrechnung vorgesehenen Einzelheiten sind obligatorisch darzulegen. Es handelt sich einerseits in den Bst. a und b um materielle Aussagen über die Rechnungslegung und die Rechnungslegungsgrundsätze, in den Bst. c bis g sind Detailausweise über Einzelheiten des Haushalts und anderer Beurteilungsfaktoren zu publizieren. Als Regelwerk für die Rechnungslegung gilt HRM2. Wird von HRM2, das in diesem Handbuch und in diesem Mustergesetz niedergeschrieben ist, abgewichen, sind die Abweichungen aufzuzeigen. Dies ist auch dann notwendig, wenn der kantonale Gesetzgeber im Finanzhaushaltgesetz des Kantons selbst andere Regelungen, als sie im HRM2 vorgesehen sind, festlegt. Ein nach eigenem Gutdünken formuliertes kantonales Finanzhaushaltgesetz ist kein im Sinne des Musterfinanzhaushaltsgesetzes zu verstehendes Regelwerk.

Die in Art. 27 Bst. b erwähnten Rechnungslegungsgrundsätze sind solche interner Art. Es handelt sich um Grundsätze, die für die Bilanzwerte sowie die Abschreibungs-, Wertberichtigungs- und Abgrenzungsbetreffnisse massgebend sind. So ist hier z.B. festzulegen, ob bei der Verbuchung der

Steuern das Steuer-Soll-Prinzip oder das Steuerabgrenzungs-Prinzip (siehe Fachempfehlung 07) zur Anwendung kommt.

Zu Artikel 28

Der Eigenkapitalnachweis ist gegenüber dem HRM1 eine Neuerung. Der Begriff des Eigenkapitals wird generell verbreitert. Das Eigenkapital setzt sich aus verschiedenen Positionen zusammen.

Zu Artikel 29

Der separate Nachweis der Rückstellungen ist gegenüber HRM1 ebenfalls eine qualitative Verbesserung. Die Gründe für eine Bildung von Rückstellungen sind in Art. 53 Abs. 4 enthalten. Nicht mehr notwendige Rückstellungen sind erfolgswirksam aufzulösen.

Zu Artikel 30

Der Beteiligungsspiegel stellt eine qualitativ wichtige Neuerung des HRM2 dar. Bisher war über die Beteiligungen und ihre Risiken wenig Konkretes gefordert. Meistens wurden Beteiligungen nur listenmässig oder summarisch aufgezeigt, ohne dass über die näheren Umstände Aufschluss gegeben worden wäre. Wie in der Fachempfehlung 16 vorgesehen, ist über die Beteiligungen detailliert zu berichten. Die Auflistung in Art. 30 Abs. 2 ist verbindlich.

Zu Artikel 31

Im Gewährleistungsspiegel sind Tatbestände aufzuführen, aus denen sich in Zukunft eine finanzielle Belastung des öffentlichen Gemeinwesens ergeben kann. Bisher wurden in Anhängen zu Jahresrechnungen unter dem Strich teilweise die Eventualverbindlichkeiten aufgelistet, ohne dass Gewähr für die Vollständigkeit bestand. Das Musterfinanzhaushaltgesetz legt in Art. 31 (detailliert in der Fachempfehlung 16) jene Bereiche fest, um die es hier geht. Ferner legt Art. 31 den Minimalinhalt der Informationen pro Verbindlichkeit fest. Die in Art. 31 Abs. 2 Bst. f erwähnten spezifischen zusätzlichen Angaben sind situationsbezogen zu gestalten.

Zu Artikel 32

Hauptaufgabe des Anlagenspiegels ist der Nachweis der Werte der Anlagen, die in der Bilanz enthalten sind. Der Anlagenspiegel wird nur in zusammengefasster Form, aufgeteilt auf verschiedene Kategorien von Anlagen, gezeigt. Der Anlagenspiegel umfasst die Positionen des Finanz- wie auch des Verwaltungsvermögens. Details über die einzelnen Anlagen werden nicht im Anlagenspiegel, sondern in der Anlagenbuchhaltung (Art. 63) behandelt.

Zu Artikel 33

Ein Haushalt befindet sich im Gleichgewicht, wenn er im mittelfristigen Zyklus ausgeglichen ist. Mit „mittelfristigem Zyklus“ ist der Konjunkturzyklus gemeint. Ein ganzer Zyklus umfasst eine konjunkturelle Aufschwungs- und eine Rezessionsphase. Dieser Zyklus dauert normalerweise max. 10 Jahre. Jedes öffentliche Gemeinwesen muss allerdings in seiner Gesetzgebung selber definieren, welchen Zeitraum es als mittelfristig ansieht. Gegebenenfalls muss jedes öffentliche Gemeinwesen den Inhalt einer detaillierteren Budgetregel definieren (z.B. eine Regel zur Schuldenbremse).

Zu Artikel 34

Es ist eine Begrenzung der Neuverschuldung für hoch verschuldete Haushalte vorgesehen. Ein Haushalt ist als hoch verschuldet anzusehen, wenn der Nettoverschuldungsquotient (Fremdkapital abzüglich Finanzvermögen bezogen auf den Fiskalertrag) mehr als 200% beträgt. In diesem Falle soll die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitionstätigkeit begrenzt werden, indem ein minimaler Selbstfinanzierungsgrad von 80 Prozent vorgegeben wird.

Zu Artikel 35

Zur Beurteilung der Finanzlage sind wenige, prägnante Finanzkennzahlen notwendig. Es muss sich dabei um relative Finanzkennzahlen handeln, die einen Bezug zu Bewegungsgrössen und zu Bestandesgrössen haben und sowohl die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung wie auch die Bilanz betreffen. Das Dreigeflecht der hier vorgeschlagenen Masszahlen erster Priorität Nettoverschuldungsquotient, Selbstfinanzierungsgrad und Zinsbelastungsanteil erfüllt diese Voraussetzungen. Der Nettoverschuldungsquotient ist eine bilanzbezogene Masszahl, die auf die Tragfähigkeit der Nettoverschuldung bezogen auf den Fiskalertrag des öffentlichen Gemeinwesens Bezug nimmt. Der Selbstfinanzierungsgrad ist das Scharnier zwischen Erfolgsrechnung (Selbstfinanzierung) und Nettoinvestitionen und betrifft damit deren jährliche Implikation auf die Verschuldungssituation. Der Zinsbelastungsanteil schliesslich betrifft lediglich die Laufende Rechnung. Er legt dar, welcher Teil der Fiskalerträge jährlich durch den Nettozinsaufwand beansprucht wird. In zweiter Priorität werden die zusätzlichen Finanzkennzahlen Nettoschuld in Franken je Einwohner, Selbstfinanzierungsanteil, Kapitaldienstanteil, Bruttoverschuldungsanteil und Investitionsanteil festgehalten. In der Fachempfehlung 18 werden über die Bandbreiten der entsprechenden Finanzkennzahlen Aussagen festgehalten. Es wird in Art. 35 Abs. 4 vorgeschlagen, dass jeder Kanton (Regierungsrat) sich die Finanzkennzahlen selbst vorgibt.

Zu Artikel 36

Der Begriff des Kredits ist zentral für das ganze Kreditrecht. Es gibt verschiedene Arten von Krediten, namentlich den Verpflichtungskredit, den Zusatzkredit, den Budgetkredit und den Nachtragskredit. Einige wesentliche Eigenschaften, die für alle Kreditarten gelten, werden in Art. 36 klargestellt. Ein Kredit ist die Ermächtigung, für einen bestimmten Zweck bis zu einem bestimmten Betrag Verpflichtungen einzugehen. Kredite müssen immer vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen eingeholt werden. Kredite sind zweckbestimmt. Sie dürfen nicht für einen anderen Zweck verwendet werden als denjenigen, für den sie bewilligt wurden. Wird ein Kredit nicht aufgebraucht, verfällt er grundsätzlich. Eine Ausnahme bildet die Kreditübertragung (vgl. Art. 48). Kredite sollen aufgrund sorgfältiger Schätzungen des voraussichtlichen Bedarfs festgelegt werden.

Zu Artikel 37

Die Verpflichtungskredite können die Form des Objektkredits oder des Rahmenkredits haben. Objektkredite betreffen Einzelvorhaben, die wegen ihrer Grösse eine besondere Beschlussfassung bedingen. Solche Vorhaben sind der zuständigen Behörde (Parlament und/oder Volk) besonders zu begründen, was in einer Einzelvorlage geschehen soll. Das kantonale Finanzhaushaltrecht hat die Summen, ab welchen Objektkredite eingeholt werden müssen, selbst festzulegen. Es kann sich dabei um einmalige neue Ausgaben oder wiederkehrende neue Ausgaben handeln. Die Beträge für einmalige und wiederkehrende Ausgaben in diesem Sinne sollten sich ungefähr in einem Verhältnis von 10:1 bewegen. Die zweite Form des Verpflichtungskredites ist der Rahmenkredit. Mit dem Rahmenkredit wird die vollziehende Behörde ermächtigt, für mehrere in einem Programm zusammengefasste Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen. Der Rahmenkredit bezieht sich normalerweise auf eine Zeitspanne, die über das Budgetjahr hinausgeht. Mit dem Antrag an das Parlament oder an das Volk, einen Verpflichtungskredit zu bewilligen, hat die Regierung die notwendigen näheren Erläuterungen zu geben und beispielsweise auch die Folgekosten aufzuzeigen, damit die Beschlussfassung unter Abwägung aller Gesichtspunkte erfolgen kann.

Zu Artikel 38

Der Kredit sollte aufgrund sorgfältiger, nach fachmännischen Regeln erstellter Berechnungen bemessen werden. Mit fachmännischen Regeln sind allgemein gebräuchliche Methoden von Berufsständen oder anerkannten Vereinigungen gemeint. Eine wichtige Bestimmung ist die Preisstandsklausel, die verhindern soll, dass wegen teuerungsbedingter Mehrkosten ein Zusatzkredit beantragt werden muss. Bei Preisrückgängen soll sich der Kredit entsprechend vermindern. Die Beantragung von Projektierungskrediten wird in Art. 38 Abs. 3 geregelt. Wenn zu Beginn eines Vorhabens die finanzielle Tragweite noch nicht klar ist, sollte ein Projektierungskredit eingefordert werden, bevor man beginnt, umfangreiche Studien und Vorinvestitionen zu veranlassen, die präjudizierend wirken könnten.

Zu Artikel 39

Ein Verpflichtungskredit kann grundsätzlich brutto oder netto beantragt werden. Ein Netto-Verpflichtungskredit ist möglich, wenn Beiträge Dritter in ihrer Höhe rechtskräftig zugesichert sind oder wenn er vorbehältlich bestimmter Leistungen Dritter bewilligt wird. Finanzreferendumsrechtlich kommt es letzten Endes auf die effektiven Nettokosten für den Bürger als Steuerzahler an. Ins Budget sind aber alle Verpflichtungskredite brutto als Aufwand oder Investitionsausgabe einzustellen; hier gilt im Sinne von Art. 17 lit. e die Bruttodarstellung.

Zu Artikel 40

Der Mittelbedarf aus Verpflichtungskrediten ist als Aufwand oder Investitionsausgabe in das jeweilige Budget einzustellen. Nur so behält das Parlament den Überblick über die Gesamtausgaben. Ferner entspricht dies auch den Budgetprinzipien nach Art. 17.

Zu Artikel 41

Sobald ein Verpflichtungskredit verfallen ist, ist er abzurechnen, und die Abrechnung ist dem zuständigen Organ zu unterbreiten. Drei Ereignisse können den Verfall eines Verpflichtungskredites herbeiführen:

1. Ablauf der Zeitdauer, für die der Kredit vorgesehen wurde;
2. Erreichung des Zwecks, für den der Kredit vorgesehen wurde;
3. Aufgabe des Vorhabens, für welches der Kredit vorgesehen wurde.

Zu Artikel 42

Damit der Überblick und die Kenntnis über die Verpflichtungskredite erhalten bleiben und eine Überwachung möglich ist, sind diese im Buchhaltungssystem der jeweils zuständigen Verwaltungseinheit zu erfassen. Die Verpflichtungskreditkontrolle hat interne und externe Funktionen. Intern geht es um die Projekt- und Kostenkontrolle. Extern ist insbesondere im Sinne von Art. 18 Abs. 2 dem Parlament zusammen mit dem Budget eine Information über die Verwendung der noch laufenden Verpflichtungskredite zuzuleiten, damit dieses bei der Festlegung der Budgetbeträge aufgrund gesamtheitlicher Erkenntnisse entscheiden kann.

Zu Artikel 43

Reicht ein Verpflichtungskredit nicht aus, ist ein Zusatzkredit anzufordern. Art. 43 Abs. 2 betont das Prinzip der vorgängigen Kreditierungspflicht. Sobald klar ist, dass der Kredit um über 10 Prozent oder xxx Franken überschritten wird, ist ohne Verzug ein Zusatzkredit anzufordern. Dadurch soll verhindert werden, dass bedeutende Verpflichtungen ohne Kreditbewilligung eingegangen werden. Bei unbedeutenden kleineren Überschreitungen soll auf den bürokratischen Aufwand eines Zusatzkredites verzichtet werden. Daher werden Zusatzkredite erst bei Überschreitungen über 10 Prozent oder xxx Franken notwendig. Eine weitere Überschreitungserlaubnis gibt es bei teuerungsbedingten Mehrkosten, die aber nur möglich ist, wenn der Verpflichtungskredit eine Preisstandsklausel enthält.

Eine weitere Ausnahme bilden gebundene Ausgaben, die sofort getätigt werden müssen, da hier gemäss Definition keine Handlungsfreiheit besteht. Über einen Zusatzkredit soll grundsätzlich das Parlament entscheiden. Das jeweilige kantonale Verfassungsrecht hat allerdings festzulegen, ob solche Zusatzkredite, die ja immer frei bestimmbar sind, finanzreferendumsrechtlich wie neue Objekte ab der festgelegten Höhe allenfalls wiederum dem fakultativen oder dem obligatorischen Finanzreferendum unterstehen.

Zu Artikel 44

Im Gegensatz zum Verpflichtungskredit, der für Investitionsvorhaben und längerfristige Ausgaben gedacht ist, dient der Budgetkredit der Bewilligung von laufenden, jährlichen Ausgaben. Das Parlament ermächtigt über den Budgetkredit den Regierungsrat, die Jahresrechnung für den angegebenen Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten. Es gibt zwei Arten von Budgetkrediten, je nachdem, ob es sich um eine Verwaltungseinheit mit oder ohne Leistungsauftrag und Globalbudget handelt. Für Verwaltungseinheiten ohne Leistungsauftrag und Globalbudget sind spezifizierte Einzelkredite pro Budgetposition zu vergeben. Für Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget ist der Budgetkredit als Saldoposten pro Globalbudget (Globalkredit) zu bewilligen. Dabei können verschiedene Aggregationsstufen gewählt werden, wie dies in Art. 44 Abs. 2 beschrieben wird.

Zu Artikel 45

Wenn Aufwände zu budgetieren sind, für welche die rechtskräftige Bewilligung von Volk oder Parlament noch aussteht, sind diese mit einem Sperrvermerk zu versehen. Sobald die Rechtsgrundlage in Kraft ist, kann die Ausgabe getätigt werden.

Zu Artikel 46

Das Pendant zum Zusatzkredit bei Verpflichtungskrediten ist der Nachtragskredit bei Budgetkrediten. Dieser ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Budgetkredites. Auch hier muss der Kredit ohne Verzug, d.h. vor dem Eingehen von Verpflichtungen, angefordert werden. Vorbehalten bleibt die Kreditüberschreitung nach Art. 47. Über den Nachtragskredit entscheidet das Parlament abschliessend.

Zu Artikel 47

Es gibt drei Fälle, in denen bei Budgetkrediten eine Kreditüberschreitung zulässig ist:

1. Dringlichkeit: Die Vornahme des Aufwandes oder der Ausgabe erträgt ohne nachteilige Folgen für den Kanton keinen Aufschub.
2. Gebundene Ausgaben im Sinne von Art. 5: dazu gehören auch teuerungsbedingte Mehrausgaben.
3. Gegenüberstehende Einnahmen: Dies können sachbezogene Erträge und Einnahmen sein; bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget können früher gebildete Rücklagen für die Finanzierung einer Kreditüberschreitung aufgelöst werden.

Beim Begriff der Dringlichkeit der Ausgabe sowie bei jenem der Gebundenheit der Ausgabe gibt es naturgemäss für die entscheidende Behörde einen gewissen Ermessensspielraum. Im Sinne der Wahrung rechtsstaatlich-demokratischer Prinzipien soll dieser Ermessensspielraum zurückhaltend gehandhabt werden. Exekutive und Parlament haben in dieser Frage eine Praxis zu entwickeln. Anlässlich der in Abs. 3 vorgesehenen Entlastung der Regierung durch das Parlament bei Kreditüberschreitungen kann die Legislative entsprechende Leitplanken festlegen.

Zu Artikel 48

Nicht beanspruchte Budget- und Nachtragskredite verfallen grundsätzlich am Ende des Rechnungsjahres. Vorbehalten sind Kreditübertragungen und die Bildung von Rücklagen nach Art. 48 Abs. 2 und Abs. 3. Die Möglichkeit für Kreditübertragungen ist auf zeitliche Verzögerungen bei Investitionsvorhaben, Einzelmassnahmen oder Projekten beschränkt. Nicht übertragen werden können Kredite, die jährlich wiederkehren, da dies das Prinzip der Jährlichkeit des Budgets negativ beeinflussen würde.

Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget können zwei Arten von Rücklagen bilden. Wenn Globalkredite wegen projektbedingter Verzögerungen nicht oder nicht vollständig beansprucht werden, können diese nicht beanspruchten Beträge im Sinne einer Kreditübertragung in eine Reserve eingelegt werden. Dies sind zweckgebundene Reserven, welche zur Fortführung des Vorhabens dienen. Andererseits können auch Rücklagen gebildet werden, wenn unter Einhaltung der festgelegten Leistungsziele durch Erbringung zusätzlicher nicht budgetierter Erträge oder durch Unterschreitung des budgetierten Aufwandes eine Nettoverbesserung erzielt wurde. Dies sind allgemeine Reserven, über welche die Verwaltungseinheit selbständig entscheiden darf. Dadurch entsteht ein Anreiz für diese Verwaltungseinheiten, das Kosten-Nutzungs-Verhältnis bei ihrer Aufgabenerfüllung zu verbessern. Solche Rücklagen dienen unter anderem auch zur Deckung künftiger Kreditüberschreitungen (Art. 47 Abs. 2).

Zu Artikel 49

Spezialfinanzierungen sind eine Errungenschaft des HRM1. Sie haben sich grundsätzlich bewährt. Es gelten allerdings die in Art. 49 Abs. 1 gemachten Restriktionen (gesetzliche Grundlage, keine

Zweckbindung von Hauptsteuern). Spezialfinanzierungen sind zu bilanzieren, und der Geschäftsverkehr in Spezialfinanzierungen ist über die Erfolgsrechnung sowie die Investitionsrechnung zu verbuchen. Dies entspricht dem Prinzip der Vollständigkeit des Budgets (Art. 17 Bst. c). Der in Art. 49 Abs. 3 festgehaltene Grundsatz der Vollkostenrechnung für die Spezialfinanzierung soll in der Regel eingehalten werden. Dazu gehört auch die Verzinsung von Vorschüssen oder von Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen. Konkret sollte die entsprechende Detailregelung im Spezialgesetz umschrieben werden.

Zu Artikel 50

In Art. 50 ist der in IPSAS geltende Grundsatz der True and Fair View in allgemeiner Form festgehalten, der im Sinne des HRM2 als allgemeine Zielsetzung anzustreben ist.

Zu Artikel 51

Als Rechnungslegungsstandard soll HRM2 gelten. In einzelnen Punkten kann vom Regelwerk abgewichen werden; diese Abweichung ist in der Jahresrechnung darzulegen und zu begründen. Selbstverständlich kann der Regierungsrat durch eine Regelung in einem formellen Gesetz auch durch das Parlament gezwungen werden, eine einzelne Regel in der einen oder anderen Form anders anzuwenden, als es im Standardwerk vorgesehen ist. Auch solche durch das Parlament beschlossene Abweichungen sind durch den Regierungsrat im Anhang zur Jahresrechnung darzulegen und zu begründen. Diese Transparenz ist insbesondere deswegen erforderlich, weil Interpretationen und Beurteilungen der Haushaltlage nicht nur durch das Parlament vorgenommen werden, sondern durch Gläubiger, gesamtschweizerische Organisationen, die Wissenschaft usw.

Zu Artikel 52

In Art. 52 werden die wichtigsten Grundsätze der Rechnungslegung festgehalten und definiert. Für Erläuterungen siehe Fachempfehlung 02.

Zu Artikel 53

In Art. 53 finden sich die grundlegenden Bilanzierungsvorschriften, d.h. es wird geregelt, wann Vermögenswerte, Verpflichtungen und Rückstellungen überhaupt zu bilanzieren sind.

Zu Artikel 54

In Art. 54 finden sich die Vorschriften, die festlegen, mit welchem Wert das Fremdkapital und das Finanzvermögen in der Bilanz zu berücksichtigen sind. Bezüglich Fremdkapital und Finanzvermögen gilt das Nominalwertprinzip. Fremdkapital, z.B. Obligationen, sind also bei einer Veränderung des Marktwertes wegen Zinssatzänderungen nicht etwa neu zu bewerten. Für das Finanzvermögen gilt grundsätzlich bei erstmaliger Bilanzierung das Prinzip des Anschaffungswerts. Das Finanzvermögen ist periodisch neu zu bewerten, wobei dann der Verkehrswert massgebend ist. Dauerhafte Wertminderungen im Finanzvermögen sind sofort mit einer Buchung zu berichtigen.

Zu Artikel 55

Auch beim Verwaltungsvermögen gilt das Prinzip der Bewertung zu Anschaffungswerten. Unterliegen die Anlagen des Verwaltungsvermögens durch Nutzung einem Wertverzehr, so sind sie nach der angenommenen Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Nutzungsdauer richtet sich nach den Vorgaben des Handbuchs HRM2. Es können durch den Regierungsrat auch andere Nutzungsdauern festgelegt werden. Diese dürfen aber nicht sachfremd sein. Zusätzliche Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen dürfen regelbasiert vorgenommen werden. Regelbasiert heisst, dass eine generelle zusätzliche Regel für diese Abschreibungen dauerhaft festgelegt sein muss. Situationsbezogene zusätzliche Abschreibungen zur taktischen Verschlechterung von Rechnungsabschlüssen sind nicht zulässig. Eine regelbasierte Vorschrift für die zusätzlichen Abschreibungen kann beispielsweise sein, dass zusätzliche Abschreibungen vorzunehmen sind, damit eine Abschreibung von 10 Prozent des Restbuchwertes erreicht wird.

Zu Artikel 56

Die Regelung des Konsolidierungskreises ist gegenüber dem HRM1 eine wesentliche Neuerung. Der Mindestkonsolidierungskreis umfasst jene Einheiten, die in Art. 2 Abs. 1 unter dem Geltungsbereich des Musterfinanzhaushaltgesetzes aufgeführt sind. Diese Institutionen sind voll zu konsolidieren, falls die buchhalterischen Werte dieser Institutionen nicht ohnehin in der Jahresrechnung integriert sind. Für den in Art. 56 Abs. 2 erwähnten weiteren Konsolidierungskreis kann entschieden werden, ob und wie eine Konsolidierung stattfindet oder ob der Ausweis im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel erfolgen soll. Der Regierungsrat hat den Konsolidierungskreis sowie die Konsolidierungsmethode in einem formellen Erlass zu regeln.

Zu Artikel 57

In Art. 57 sind die verschiedenen anzuwendenden Methoden für die Konsolidierung geregelt. Die Vollkonsolidierung von Einrichtungen, die sich vollständig im Besitz des öffentlichen Gemeinwesens befinden, sollte angestrebt werden. Anzustreben ist ferner eine Kontinuität beim Konsolidierungskreis. Gegenteiligenfalls werden Zeitreihenvergleiche stark erschwert, was für die finanzpolitische Führung nachteilig ist.

Zu Artikel 58

In Art. 58 wird der Begriff des Controlling im modernen Sinn definiert. Das Controlling ist eine finanzielle Führungsaufgabe und ist von der Finanzkontrolle zu unterscheiden. Die Finanzkontrolle wird nicht im vorliegenden Finanzhaushaltgesetz geregelt. Dafür sind separate Gesetze zu erlassen.

Zu Artikel 59:

In Art. 59 Abs. 1 sind die Bereiche erwähnt, über die sich das Controlling erstrecken sollte. Alle vier erwähnten Bereiche sind gleich wichtig, und es sollte angestrebt werden, dieses umfassende Controlling einzusetzen. Naturgemäss soll das Controlling angemessen sein, das heisst, Kosten und Nutzen sollten im Einklang stehen. Die Intensität ist auch abhängig von der betroffenen Verwaltungseinheit.

Auch das Controlling selbst soll durch ein übergeordnetes Controlling überprüft werden. Dieses übergeordnete Controlling hat sicherzustellen, dass das Controlling auf Verwaltungsebene überhaupt durchgeführt wird, und dass die getroffenen Massnahmen möglichst einheitlich und situationsgerecht sind.

Zu Artikel 60

In Art. 60 wird der grundsätzliche Inhalt der Buchhaltung definiert. Die detaillierte Umschreibung erfolgt in Art. 61.

Zu Artikel 61

Die Grundsätze der Buchführung sind die Vollständigkeit, die Richtigkeit, die Rechtzeitigkeit und die Nachprüfbarkeit. Vollständigkeit im Zusammenhang mit der Buchführung bedeutet, dass die Finanzvorfälle und die Buchungstatbestände lückenlos und periodengerecht erfasst werden. Richtigkeit bedeutet, dass die Buchungen den Tatsachen entsprechen sollen und weisungsgemäss vorzunehmen sind. Der Grundsatz der Rechtzeitigkeit bedeutet, dass die Informationen über finanzielle Vorgänge unmittelbar (täglich, evtl. wöchentlich) festgehalten werden sollten und nicht zu einem späteren Zeitpunkt, wo vielleicht der Vorgang nicht mehr einfach nachzuvollziehen ist. Ferner sind die Vorgänge chronologisch festzuhalten. Im Sinne der Rechtzeitigkeit sind Geschäftsvorfälle zu dem Zeitpunkt zu verbuchen, zu dem sie eintreten. Nachprüfbarkeit bedeutet, dass die finanziellen Vorgänge schriftlich oder elektronisch festgehalten werden sollen, so dass sie für Aussenstehende überprüfbar sind. Alle finanziellen Vorgänge sollen mit Belegen beweisbar sein.

Zu Artikel 62

Der Aufbewahrung der Belege kommt für eine ordnungsgemässe Buchführung eine besondere Bedeutung zu. Es ist eine physische oder elektronische Belegaufbewahrung möglich. Ohne Belege sind die finanziellen Vorgänge nicht nachprüfbar. Die Verwaltungseinheiten bewahren die Belege zusammen mit der Buchhaltung grundsätzlich während 10 Jahren auf. Falls deren Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen, sollten die Geschäftsunterlagen im Zusammenhang mit unbeweglichen Gegenständen während 20 Jahren aufbewahrt werden (eventuell verkürzt sich diese Frist mit der vorgesehenen Revision der Mehrwertsteuergesetzgebung).

Zu Artikel 63

Für Erläuterungen zur Anlagenbuchhaltung siehe Fachempfehlung 12.

Zu Artikel 64

Die Verwaltungseinheiten sollen Inventare führen. Es gibt zwei Arten von Inventaren: die Wertinventare und die Sachinventare. Die Wertinventare enthalten alle aktivierten Anlagen, Vorräte und Lagerbestände. Die Sachinventare enthalten alle nicht aktivierten Anlagen, Vorräte und Lagerbestände. Per Bilanzstichtag ist eine physische Bestandesaufnahme zur Kontrolle des Inventars zu erstellen. Fehlenden Objekten ist nachzugehen.

Zu Artikel 65

Die Verwaltungseinheiten sind selbst für die Ordnungsmässigkeit ihrer Buchführung in ihrem Zuständigkeitsbereich verantwortlich. Der Regierungsrat soll aber die nötigen Weisungen zur fachlichen, organisatorischen und technischen Ausgestaltung der Buchführung der Verwaltungseinheiten erlassen. Dies stellt sicher, dass die Buchführung auf Verwaltungsebene gesetzmässig, einheitlich, fachgerecht und den aktuellen Bedürfnissen entsprechend ist.

Zu Artikel 66

Die Verwaltungseinheiten sollen eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) führen. Diese sollte jedoch auf die Bedürfnisse der einzelnen Verwaltungseinheiten zugeschnitten sein. Für Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget ist die KLR obligatorisch. Diese Rechnung ordnet Aufwände und Erträge den Leistungen zu. Je nach Grösse und Bedürfnissen der jeweiligen Verwaltungseinheit kann die Kosten- und Leistungsrechnung als Basis-Variante, als einfache Kosten- und Leistungsrechnung oder als ausgebaute Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden. Dabei sollen die entsprechenden Vorgaben des Bundes, die in der Bundesverwaltung gelten, beachtet werden. Die Kosten- und Leistungsrechnung unterstützt die Verwaltungseinheiten bei der Betriebsführung und liefert Grundlagen für die Erarbeitung und die Beurteilung von Budget und Rechnungslegung. Beispielsweise kann sie eine Entscheidungsgrundlage bieten, bei welchen öffentlichen Leistungen ein besseres Kosten-Nutzen-Verhältnis angestrebt werden sollte. Ausführlichere Regelungen zur Erstellung von Kosten- und Leistungsrechnungen können dem FDK-Handbuch „Harmonisierte Kosten- und Leistungsrechnung für Kantone und Gemeinden“ entnommen werden. Der Regierungsrat hat ausserdem Näheres zu regeln.

Zu Artikel 67

Der Begriff „interne Verrechnungen“ ist im HRM1 sehr wichtig. Das HRM1 wollte damit die Grundlage für die Erstellung eines einfachen Gesamtkostenausweises geben. Interne Verrechnungen sind Gutschriften und Belastungen zwischen Verwaltungseinheiten des Kantons. Die internen Verrechnungen sind auch im HRM2 als finanzbuchhalterisches Element nach wie vor notwendig. Allerdings sollten die finanzbuchhalterischen internen Verrechnungen gestrafft werden. Die Kostentransparenz ist über die Kosten- und Leistungsrechnung sichergestellt, wo die einzelnen Kosten und Erlöse den Leistungen bzw. Leistungsgruppen zugerechnet werden.

Zu Artikel 68

Der Regierungsrat ist grundsätzlich für die interne Kontrolle zuständig. Der internen Kontrolle kommt im Sinne des umfassenden Risk-Managements eine hohe Bedeutung zu. Sie dient der Strategie des bestmöglichen Vermögensschutzes. Es ist die Aufgabe des Risk-Managements:

- das Vermögen zu schützen;
- die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen;
- Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Rechnungslegung aufzudecken und zu verhindern;
- die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung zu gewährleisten;
- die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten.

Bei der Definition der Massnahmen sollten die Risikolage und das Kosten-Nutzen-Verhältnis berücksichtigt werden. Risiken, welche die Finanzlage betreffen, können externe Risiken sein, wie Gefahrengebiete, verschlechterte Wirtschaftslage usw. oder interne Risiken, wie fehlerhafte Buchführung, Unterschlagungen, eine prekäre Liquiditätslage oder Eventualverbindlichkeiten.

Zu Artikel 69

Im Einzelnen umfasst ein internes Kontrollsystem sowohl regulatorische (z.B. Erlass von Weisungen und Reglementen), organisatorische (z.B. Ernennung zuständiger Personen) und technische Massnahmen (z.B. Installation und Aktualisierung eines elektronischen Buchhaltungssystems). Diese Massnahmen sind nach Rücksprache mit der Finanzkontrolle über entsprechende Weisungen umzusetzen. Die Leitungen der einzelnen Verwaltungseinheiten sind in ihrem Zuständigkeitsbereich verantwortlich für die Einführung, den Einsatz und die Überwachung des Kontrollsystems.

Zu Artikel 70

Der Abschnitt Finanzstatistik soll den öffentlichen Gemeinwesen aufzeigen, wie sie die Vorgaben der Finanzstatistik einhalten sollen. Der Regierungsrat soll zusammen mit der Jahresrechnung einen finanzstatistischen Ausweis publizieren. Dieser hat mindestens einen Zeitreihenvergleich zu umfassen. Im Sinne einer Harmonisierung sollte der finanzstatistische Ausweis auf die Vorgaben der eidgenössischen Finanzstatistik abgestimmt und zwischen Kantonen sowie zwischen Gemeinden vergleichbar sein.

Zu Artikel 71

Die Kooperation mit der eidgenössischen Finanzverwaltung im Bereich Finanzstatistik ist notwendig, damit die Vorgaben des Bundesrechts und internationaler Organisationen eingehalten werden können. Die eidgenössische Finanzverwaltung wird den Kantonen und Gemeinden Vorgaben für die Erfassung der finanzstatistischen Daten zur Verfügung stellen.

Zu Artikel 72

Die einzelnen Zuständigkeiten des Regierungsrats werden in Art. 72 festgehalten, allerdings nicht im Sinne einer abschliessenden Liste. Die Kantone und Gemeinden werden in ihren Gesetzen die konkreten Regelungen festzulegen haben.

Zu Artikel 73

Art. 73 beschreibt die Zuständigkeiten des Finanzdepartements. Während dem Regierungsrat in Art. 72 die wichtigen strategischen Aufgaben obliegen, ist das Finanzdepartement für die operative Ebene zuständig. Insbesondere muss das Finanzdepartement mit Weisungen usw. sicherstellen, dass die Qualität des Rechnungswesens den Anforderungen dauerhaft und flächendeckend standhält. Des Weitern sollte insbesondere die Beschaffung der finanziellen Mittel als operative Aufgabe in der Kompetenz des Finanzdepartements liegen. Das Finanzdepartement sollte sich zudem um die Verwaltung und die Anlage des Finanzvermögens kümmern, hier allerdings nur nach den grundsätzlichen Vorgaben der Regierung.

Zu Artikel 74

Die Verwaltungseinheiten sind für die sorgfältige, wirtschaftliche und sparsame Verwendung der ihnen anvertrauten Kredite und Vermögenswerte sowie für die Geltendmachung finanzieller Ansprüche gegenüber Dritten verantwortlich. Die Verwaltungseinheiten dürfen im Rahmen der bewilligten Kredite Verpflichtungen eingehen und Zahlungen leisten. Sie haben auf ihrer Stufe die notwendigen Kontrollen zu führen, damit die Vorgaben übergeordneter Stellen oder der Gesetzgebung eingehalten werden.

Zu Artikel 75

Der Übergang vom HRM1 zum HRM2 ist aufwändig und anspruchsvoll. Es sei z.B. auf das Neubewertung gewisser Bilanzpositionen, die Beschaffung und die Erstellung der Anhänge sowie auf weitere Anpassungen verwiesen. Anlässlich der Umstellung schreibt das MFHG nur eine Neubewertung des Finanzvermögens vor. Das Verwaltungsvermögen kann mit den bisherigen Buchwerten in die Eingangsbilanz übernommen werden. Zum Vorgehen beim Übergang zum HRM2 siehe Fachempfehlung 19.

Anhang F
Änderungen der Fachempfehlungen

Änderungen in chronologischer Reihenfolge

Betroffene Fachempfehlung	Datum	Art der Änderung
18 Finanzkennzahlen	25.01.2013	Trennung der eigentlichen Fachempfehlung und der Berechnungsweise der Finanzkennzahlen; diese Berechnungsweisen sind neu im Anhang.
21 Finanzinstrumente	25.01.2013	Neue Fachempfehlung
20 Musterfinanzhaushaltgesetz	22.05.2015	Streichung der Fachempfehlung und Übernahme in den Anhang des Handbuchs
04 Erfolgsrechnung	30.01.2015	Änderung der Vorschriften über die Abtragung des Bilanzfehlbetrags
10 Investitionsrechnung	30.01.2015	Verbesserung der Definition des Begriffs Investition und Klärung des Zusammenhangs zwischen der Investitionsrechnung und der Geldflussrechnung.
14 Geldflussrechnung	30.01.2015	Klärung der Darstellung des Geldflusses aus Anlagentätigkeit
11 Bilanz	13.05.2016	Totalrevision und Ausbau
06 Wertberichtigungen von Aktiven	28.01.2022	Totalrevision und Ausbau
11 Bilanz	28.01.2022	Anpassung Begriffe und Bezeichnungen Kontengruppen
12 Anlagegüter und Anlagebuchhaltung	28.01.2022	Leichte Anpassung infolge Revision der Fachempfehlung 06
07 Steuererträge	02.02.2024	Präzisierung der Verbuchung bei Überzahlungen

Änderungen nach Fachempfehlung

Betroffene Fachempfehlung		Datum	Art der Änderung
04	Erfolgsrechnung	30.01.2015	Änderung der Vorschriften über die Abtragung des Bilanzfehlbetrags
06	Wertberichtigungen von Aktiven	28.01.2022	Totalrevision und Ausbau
07	Steuererträge	02.02.2024	Präzisierung der Verbuchung bei Überzahlungen
10	Investitionsrechnung	30.01.2015	Verbesserung der Definition des Begriffs Investition und Klärung des Zusammenhangs zwischen der Investitionsrechnung und der Geldflussrechnung.
11	Bilanz	13.05.2016	Totalrevision und Ausbau
11	Bilanz	28.01.2022	Anpassung Begriffe und Bezeichungen Kontengruppen
12	Anlagegüter und Anlagebuchhaltung	28.01.2022	Leichte Anpassung infolge Revision der Fachempfehlung 06
14	Geldflussrechnung	30.01.2015	Klärung der Darstellung des Geldflusses aus Anlagentätigkeit
18	Finanzkennzahlen	25.01.2013	Trennung der eigentlichen Fachempfehlung und der Berechnungsweise der Finanzkennzahlen; diese Berechnungsweisen sind neu im Anhang.
20	Musterfinanzhaushaltgesetz	22.05.2015	Streichung der Fachempfehlung und Übernahme in den Anhang des Handbuchs
21	Finanzinstrumente	25.01.2013	Neue Fachempfehlung

Anhang G
Glossar

Abschreibungsmethode *Méthode d'amortissement* *Metodo d'ammortamento* *Depreciation method*	Die *Abschreibungsmethode* legt fest, wie die Verteilung des Anschaffungswertes einer ►Anlage des ►Verwaltungsvermögens über ihre Nutzungsdauer erfolgt. Als Methoden stehen die ►lineare Abschreibungsmethode oder die ►degressive Abschreibungsmethode zur Auswahl.
Aktive Rechnungsabgrenzungen *Actifs de régularisation* *Ratei e risconti attivi* *Accrued and deferred assets*	*Aktive Rechnungsabgrenzungen* -oder transitorische Aktiven- erlauben, den ►Aufwand demjenigen Rechnungsjahr zuzuweisen, zu dem er effektiv gehört, wenn die Auszahlung in einer früheren ►Rechnungsperiode erfolgt ist. Sie erlauben ebenfalls, den ►Ertrag dem passenden Rechnungsjahr zuzuweisen, wenn die entsprechende Einzahlung im folgenden Rechnungsjahr erwartet wird. Es handelt sich um Abgrenzungsbuchungen, welche beim Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Sie müssen zu Beginn des neuen Rechnungsjahres rückgebucht werden.
Aktiven *Actif* *Attivi* *Asset side*	In der Sprache der Finanzbuchhaltung wird das Vermögen als *Aktiven* bezeichnet. Die Aktiven befinden sich auf der linken Seite der ►Bilanz (Soll). Die Aktivseite gibt an, wofür das Kapital (d.h. die finanziellen Mittel) im Rahmen von Investitionsaktivitäten (Mittelverwendung) verwendet wurde. Die Aktiven sind nach ihrem Liquiditätsgrad zu gliedern.
Aktivierung *Inscription à l'actif* *Attivazione* *Capitalisation*	Die *Aktivierung* bezeichnet generell die Verbuchung eines Vermögensgegenstands auf der Aktivseite der ►Bilanz. Diese Verbuchung ist oft an verschiedene Bedingungen geknüpft, wovon eine die ►Aktivierungsgrenze ist. Insbesondere bedeutet die Aktivierung von ►Investitionsausgaben die Verbuchung dieser Ausgaben im ►Verwaltungsvermögen.
Aktivierungsgrenze *Limite d'inscription à l'actif* *Limite di iscrizione all'attivo* *Threshold for capitalisation*	Die *Aktivierungsgrenze* stellt den Grenzbetrag dar, ab welchem ►Ausgabe oder eine ►Investitionsausgabe in der ►Bilanz im ►Verwaltungsvermögen verbucht werden muss.
Anhang zur Jahresrechnung *Annexe aux comptes* *Allegato di bilancio* *Notes (to the account)*	Der *Anhang* ist, wie die ►Erfolgsrechnung, die ►Investitionsrechnung, die ►Bilanz und die ►Geldflussrechnung, Teil der ►Jahresrechnung. Er enthält zusätzliche Informationen, die es erlauben, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die finanziellen Risiken abzuschätzen.
Anlage *Immobilisation* *Immobilizzazione* *Fixed asset*	Siehe ►Anlagevermögen
Anlagekategorie *Catégories de placements* *Categorie di immobilizzazioni* *Categories of fixed assets*	Die *Anlagekategorien* fassen das ►Anlagevermögen nach Art und nach Zugehörigkeit zum ►Verwaltungs- oder ►Finanzvermögen zusammen.
Anlagenspiegel *Tableau des immobilisations* *Dettaglio delle immobilizzazioni* *Statement of fixed assets*	Der *Anlagenspiegel* erfasst detailliert das gesamte ►Anlagevermögen, das in der ►Bilanz aufgeführt werden muss. Er enthält alle nötigen Informationen, um die Werte dieser Anlagen, wie sie in der ►Jahresrechnung dargestellt sind, zu bestimmen. Er wird im ►Anhang dargestellt.

Anlagentätigkeit *Activité de placement* *Attività di piazzamento* *Investment activities*	Die *Anlagentätigkeit* bezeichnet die Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft, ihre flüssigen Mittel in ►Aktiven des ►Finanzvermögens anzulegen oder flüssige Mittel zu gewinnen, z.B. durch den Verkauf von Aktiven, die ebenfalls zum ►Finanzvermögen gehören.
Anlagevermögen *Actifs immobilisés* *Attivi immobilizzati* *Fixed assets*	Das *Anlagevermögen* - oder Anlagen - sind ►Aktiven, welche dauerhaft der Tätigkeit des öffentlichen Gemeinwesens dienen, im Gegensatz zum ►Umlaufvermögen, das sich im Rahmen der ►operativen Tätigkeit verändert. Das Anlagevermögen gehört zum ►Verwaltungsvermögen, wenn es zum produktiven Kapital öffentlicher Leistungen zählt. Es gehört zum ►Finanzvermögen, wenn es keine öffentlichen Leistungen erfüllt. In diesem Fall gehört es zu den ►(Geld)Anlagen.
Anstalt *Institution* *Ente* *Public utility*	Eine *Anstalt* ist eine eigenständige Einheit, welche zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben gegründet wurde. Diese Art von Einheit verfügt über Mittel, die ihr dauerhaft für die Erfüllung ihrer Aufgaben zur Verfügung stehen. Anstalten können öffentlich-rechtlich oder privat-rechtlich sein. Sie können selbstständig organisiert oder administrativ einem öffentlichen Gemeinwesen angegliedert sein.
Aufwand *Charges* *Spese* *Expense*	Ein *Aufwand* ist ein Verbrauch oder eine Nutzung von Ressourcen durch eine Einheit, während einer ►Rechnungsperiode, um Güter und Dienstleistungen anzubieten. Er entspricht einem wirtschaftlichen Substanzverlust. Ein Aufwand wird auf der linken Seite (Soll) der ►Erfolgsrechnung verbucht.
Aufwertungsreserve *Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif* *Riserva di rivalutazione dei beni amministrativi* *Administrative assets revaluation reserve*	Die *Aufwertungsreserve* gehört zum ►Eigenkapital des öffentlichen Gemeinwesens. Sie kann bei der Einführung von HRM2 gebildet werden, falls bei der Einführung vorgesehen ist, den Bilanzwert des ►Verwaltungsvermögens (im Prinzip nach oben) zu korrigieren. Mit der Bildung dieser Reserve wird verhindert, dass die Aufwertung einen Einfluss auf die ►Erfolgsrechnung hat. In den Folgejahren wird diese Reserve allmählich aufgelöst, um die überhöhten Abschreibungen infolge der Aufwertung zu kompensieren. Auf diese Weise wird verhindert, dass die Aufwertung zu vermehrten ►Abschreibungen führt und das Resultat der Erfolgsrechnung schlechter ausfällt.
Ausgabe *Dépense* *Uscita* *Expenditure*	Im Finanzrecht versteht man unter *Ausgabe* die Verwendung von ►Finanzvermögen, um eine öffentliche Aufgabe zu erfüllen. Es handelt sich um einen Mittelabfluss entweder für eine ►operative Tätigkeit oder eine ►Investitionstätigkeit. Jede Ausgabe bedarf einer Rechtsgrundlage und eines Kredits.
Ausserordentlicher Aufwand *Charge extraordinaire* *Spesa straordinaria* *Extraordinary Expense*	Ein Aufwand gilt als *ausserordentlicher Aufwand*, wenn mit ihm in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte, er sich der Einflussnahme und Kontrolle entzieht, wenn er nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehört und wenn sein Betrag wesentlich ist. Im Übrigen müssen finanzpolitische Instrumente, wie zusätzliche Abschreibungen oder die Abtragung des Bilanzfehlbetrags, Einlagen in Fonds, Reserven und ►Vorfinanzierungen zwingend als ausserordentlicher Aufwand verbucht werden.
Ausserordentliches Ergebnis *Résultat extraordinaire* *Risultato straordinario* *Extraordinary result*	Das *ausserordentliche Ergebnis* ist die Differenz zwischen ►ausserordentlichem Aufwand und ►ausserordentlichem Ertrag. Es ist in der zweiten Stufe der ►Erfolgsrechnung enthalten.

Ausserordentlicher Ertrag *Revenu extraordinaire* *Ricavo straordinario* *Extraordinary revenue*	Ein Ertrag gilt als *ausserordentlicher Ertrag*, wenn mit ihm in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte, er sich der Einflussnahme und Kontrolle entzieht, wenn er nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehört und wenn sein Betrag wesentlich ist. Im Übrigen müssen finanzpolitische Instrumente, wie Entnahmen aus Fonds, Reserven und ►Vorfinanzierungen als ausserordentlicher Ertrag verbucht werden.
Beteiligung *Participation* *Partecipazione* *Participating interest*	Mit *Beteiligungen* im Sinne des HRM2 sind nicht nur reine kapitalmässige Beteiligungen gemeint, wie z.B. Gebäudeversicherungen oder Kantonalbanken, sondern auch Organisationen, in welche das öffentliche Gemeinwesen eingebunden ist, an welche es massgebliche Betriebsbeiträge bezahlt, welche es massgeblich beeinflusst oder gegenüber welchen es haftet.
Beteiligungsspiegel *Tableau des participations* *Dettaglio delle partecipazioni* *Statement of participations*	Der *Beteiligungsspiegel* erfasst detailliert alle ►Beteiligungen, welche das öffentliche Gemeinwesen besitzt. Er wird im ►Anhang dargestellt.
Bewertungsgrundsätze *Evaluation (principes de*) *Valutazione (principio di)* *Valuation principles*	*Bewertungsgrundsätze* sind die Grundsätze, nach denen in der Rechnungslegung die Positionen der ►Bilanz bewertet werden. Eine Bewertung kann laut dem harmonisierten Rechnungsmodell HRM2 nach dem Nominalwert, nach dem Verkehrswert oder nach dem Anschaffungswert vorgenommen werden.
Bilanz *Bilan* *Bilancio* *Statement of financial position (balance sheet)*	Die *Bilanz* zeigt die finanzielle Lage einer Einheit zu einem bestimmten Zeitpunkt. Sie ist eine Gegenüberstellung ihres Vermögens, ihrer ►Aktiven, auf der linken Seite (Soll) und ihrer ►Passiven, des ►Fremdkapitals und des ►Eigenkapitals, auf der rechten Seite (Haben). Das Eigenkapital ist die Differenz zwischen dem Vermögen und dem Fremdkapital.
Bilanzstichtag *Date de clôture des comptes* *Data di chiusura dei conti* *Balance sheet date*	Der *Bilanzstichtag* ist derjenige Tag des Wirtschaftsjahres, zu dem die ►Jahresrechnung erstellt wird und auf den sich die ►Bilanz bezieht. .
Bruttodarstellung *Produit brut (principe du)* *Iscrizione al valore lordo (principio della)* *Gross presentation*	Die *Bruttodarstellung* bedeutet, dass die ►Aufwände getrennt von den ►Erträgen, die ►Aktiven getrennt von den ►Passiven und die ►Investitionsausgaben getrennt von den ►Investitionseinnahmen zu ihrem vollen Betrag und ohne Verrechnung verbucht werden.
Budget *Budget* *Preventivo* *(Beginning-of-the-year) budget*	Das *Budget* ist ein Rechtsakt, über den die Legislative des betroffenen Gemeinwesens abgestimmt hat. Für die ►operative Tätigkeit zeigt es die erwarteten ►Erträge und die erlaubten ►Aufwände für das zukünftige Rechnungsjahr auf. Für die ►Investitionstätigkeit zeigt es die Beträge für erwartete ►Investitionsausgaben und ►Investitionseinnahmen auf.
Budgetierung *Budgétisation* *Processo di preventivo* *Budgeting*	Die *Budgetierung* bezeichnet den Prozess der Planung, der Erstellung und der Annahme des ►Budgets eines öffentlichen Gemeinwesens.

Dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter *Actifs durables à caractère d'investissement* *Beni durevoli a carattere di investimento* *Long-term capital assets*	*Dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter* -oder Investitionen- sind ►Aktiven, welche zum ►Verwaltungsvermögen gehören. Sie führen zu einer neuen, zusätzlichen oder verlängerten Nutzung in quantitativer und/oder qualitativer Hinsicht im Rahmen der Erfüllung der öffentlichen Aufgaben, die von der Gesetzgebung vorgegeben werden.
Degressive Abschreibung *Amortissement dégressif* *Ammortamento degressivo* *Declining-balance depreciation*	Die *degressive Abschreibung* ist eine Abschreibungsmethode, bei welcher der Restbuchwert einer ►Anlage zu einem fixen Prozentsatz abgeschrieben wird. Aus diesem Grund verringert sich der Abschreibungsaufwand während der ►Nutzungsdauer der ►Aktiven des ►Verwaltungsvermögens.
Eigenkapital *Capital proper* *Capitale proprio* *Equity Capital*	Das *Eigenkapital* gehört zu den ►Passiven und ist die Differenz zwischen dem ►Vermögen und dem ►Fremdkapital. Es kann aus Fonds, ►Vorfinanzierungen, Reserven und dem kumulierten Ergebnis der Vorjahre bestehen. Ist das kumulierte Ergebnis negativ (kumulierter Aufwandüberschuss), spricht man von einem Bilanzfehlbetrag.
Eigenkapitalnachweis *Etat du capital propre* *Stato del capitale proprio* *Statement of changes in equity*	Im *Eigenkapitalnachweis* werden die Ursachen der Veränderungen des ►Eigenkapitals (Reserven, Fonds, Eigenkapital im engeren Sinne) aufgezeigt. Er gehört zum ►Anhang.
Einnahme *Recette* *Entrata* *Receipt*	Im Finanzrecht ist eine *Einnahme* eine Zufuhr von flüssigen Mitteln aus der ►operativen Tätigkeit oder aus der ►Investitionstätigkeit. Sie kann für jede ►Ausgabe beziehungsweise für ►(Geld)anlagen verwendet werden. Die meisten Einnahmen beruhen auf einer gesetzlichen Grundlage. Die ►Anlagentätigkeit und die ►Finanzierungstätigkeit können flüssige Mittel zuführen, aber dabei handelt es sich nicht um Einnahmen im Sinne des Finanzrechts.
Equity-Methode *Mise en équivalence (méthode de la)* *Patrimonio netto (metodo del)* *Equity method*	Die *Equity-Methode* ist eine ►Konsolidierungsmethode, bei der nur das anteilige ►Eigenkapital sowie der anteilige Periodenerfolg der kontrollierten Einheit in die konsolidierte ►Bilanz bzw. ►Erfolgsrechnung aufgenommen werden.
Erfolgsrechnung *Compte de résultats* *Conto economico* *Statement of financial performance (income statement)*	Die *Erfolgsrechnung* stellt die ►Aufwände und ►Erträge einander gegenüber. Das Resultat einer Periode wird durch die Differenz zwischen allen Erträgen und Aufwänden ermittelt: Ertragsüberschuss (Gewinn) oder Aufwandüberschuss (Defizit).
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit *Résultat d'exploitation* *Risultato operativo* *Operating result*	Das *Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit* ist die Differenz zwischen betrieblichem Aufwand und betrieblichem Ertrag. Es ist in der ersten Stufe der ►Erfolgsrechnung enthalten. Der betriebliche Aufwand und Ertrag enthalten alle ►Aufwände und ►Erträge eines öffentlichen Gemeinwesens, ausser dem Finanzaufwand, dem Finanzertrag und dem ►ausserordentlichen Aufwand und dem ►ausserordentlichen Ertrag.
Ergebnis aus Finanzierung *Résultat financier* *Risultato finanziario* *Financial result*	Das *Ergebnis aus Finanzierung* ist die Differenz zwischen Finanzaufwand und Finanzertrag. Es ist in der ersten Stufe der ►Erfolgsrechnung enthalten.

Ertrag *Revenu* *Ricavo* *Revenue*	Der *Ertrag* ist ein Wertzuwachs der Einheit im Laufe eines Rechnungsjahres. Ein Ertrag wird auf der rechten Seite (Haben) der ►Erfolgsrechnung verbucht.
Eventualverbindlichkeit *Engagement conditionnel* *Impegno convenzionale* *Contingent liability*	Eine *Eventualverbindlichkeit* ist eine Verbindlichkeit aus einem vergangenen Ereignis (vor dem ►Bilanzstichtag), wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss. Im Gegensatz zu den ►Rückstellungen entfallen bei den Eventualverbindlichkeiten die Kriterien der rechtlichen oder faktischen Verbindlichkeit. Die Eventualverbindlichkeiten werden nicht in den ►Passiven verbucht oder im ►Anhang aufgezeigt.
Finanzierungstätigkeit *Activité de financement* *Attività finanziarie* *Financing activities*	Die *Finanzierungstätigkeit* bezeichnet die Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft um eine angemessene Finanzierung über externe Kapitalgeber (z.B. Banken). Daher hilft der ►Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit erlaubt es, die Veränderung der Verbindlichkeiten des öffentlichen Gemeinwesens gegenüber seinen Gläubigern darzustellen.
Finanzstatistik *Statistique financière* *Statistica finanziaria* *Fiscal statistics*	Die *Finanzstatistik* ist eine Synthesestatistik und stellt die Ausweise der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage öffentlicher Haushalte (Bund, Kantone, Gemeinden und öffentliche Sozialversicherungen) auf eine vergleichbare Grundlage. Sie zeigt ebenfalls die Struktur des ►Aufwands und des ►Ertrags, der ►Ausgaben und der ►Einnahmen, gegliedert nach Aufgabengebieten, auf. Sie erlaubt es, gesamtwirtschaftliche Kennziffern wie die Staats-, Defizit-, Fiskal- und Schuldenquote des Staates aufzuzeigen. Diese Quoten dienen dazu, die wirtschaftliche Lage und Entwicklung der Schweiz, wie auch im internationalen Umfeld zu beschreiben, zu vergleichen und zu beurteilen.
Finanzvermögen *Patrimoine financier* *Beni patrimoniali* *Non administrative assets*	Das *Finanzvermögen* umfasst alle ►Aktiven, die nicht unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen. Diese Aktiven sind oft ►(Geld)Anlagen und stellen somit kein produktives Kapital des öffentlichen Gemeinwesens dar. Es kann veräussert werden, ohne die vom Gesetz verlangte Aufgabenerfüllung zu beeinträchtigen.
Fremdkapital *Capitaux de tiers* *Capitale di terzi* *Debt capital*	Das *Fremdkapital* sind Verpflichtungen der Einheit auf Grund vergangener Ereignisse, welche in Zukunft zu wahrscheinlichen Ressourcenabflüssen führen. Die Verpflichtungen sind nach ihrer Fälligkeit (kurzfristig, langfristig) zu gliedern.
(Geld)anlage *Placement* *Piazzamento* *Investment*	Eine *(Geld)anlage* ist ein ►Aktivum, für das das öffentliche Gemeinwesen flüssige Mittel ausgibt, aber nicht um eine öffentliche Aufgabe zu erfüllen, sondern um eine finanzielle Transaktion, welche einen Ertrag abwirft, abzuschliessen. Die (Geld)anlage unterscheidet sich von der ►Investition, da eine Investition ein Aktivum ist, das ein öffentliches Gemeinwesen besitzt, um gesetzlich vorgeschriebene öffentliche Leistungen zu erbringen. Aus diesem Grund wird eine (Geld)anlage im ►Finanzvermögen geführt, währenddessen eine Investition im ►Verwaltungsvermögen geführt wird.

Geldfluss aus operativer Tätigkeit *Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle* *Flusso di mezzi liquidi proveniente da attività operative* *Cash flow from operating activities*	Der *Geldfluss aus operativer Tätigkeit* besteht aus liquiditätswirksamen ►Erträgen und ►Aufwänden, welche sich aus der ►operativen Tätigkeit ergeben. Der Saldo dieser Mittelzu- und -abflüsse zeigt auf, inwieweit die operative Tätigkeit einen Überschuss an Liquidität erwirtschaftet.
Geldfluss aus Anlagentätigkeit *Flux de trésorerie provenant de l'activité de placement* *Flusso di mezzi liquidi proveniente da attività di piazzamento* *Cash flow from investment activities*	Der *Geldfluss aus Anlagentätigkeit* ins ►Finanzvermögen besteht aus dem Abgang von flüssigen Mitteln für den Kauf von ►Anlagen des Finanzvermögens (Mittelabfluss) und dem Zugang von flüssigen Mitteln aus dem Verkauf von Anlagen des Finanzvermögens (Mittelzufluss).
Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit *Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement* *Flusso di mezzi liquidi proveniente da attività finanziarie* *Cash flow from financing activites*	Der *Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit* besteht aus Mittelzuflüssen, insbesondere durch die Aufnahme von Darlehen, und MIttelabflüssen, für die Tilgung von Darlehen. Der Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit erlaubt es, die Veränderung der Verbindlichkeiten des Gemeinswesens gegenüber seinen Gläubigern darzustellen.
Geldfluss aus Investitionstätigkeit *Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement* *Flusso di mezzi liquidi proveniente da attività di investimento* *Cash flow from capital procurement activities*	Der *Geldfluss aus Investitionstätigkeit* besteht aus ►Einnahmen und ►Ausgaben ins ►Verwaltungsvermögen, welche liquiditätswirksam sind. Bei öffentlichen Gemeinwesen ist dieser Saldo meist negativ, da die ►Investitionseinnahmen meist nicht ausreichen, um die ►Investitionsausgaben zu finanzieren.
Geldflussrechnung *Tableau des flux de trésorerie* *Conto dei flussi di mezzi liquidi* *Cash flow statement*	Die *Geldflussrechnung* stellt einerseits die Einzahlungen oder die ►Einnahmen der Berichtsperiode (Liquiditätszufluss) und andererseits die Auszahlungen oder die ►Ausgaben derselben Periode (Liquiditätsabfluss) dar. Die Geldflussrechnung ist in drei Teile gegliedert. Der erste Teil zeigt den ►Geldfluss aus operativer Tätigkeit auf. Der zweite Teil zeigt den Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit auf. Dabei wird ausdrücklich zwischen dem ►Geldfluss aus Investitionstätigkeit und dem ►Geldfluss aus Anlagentätigkeit unterschieden. Der dritte und letzte Teil der Geldflussrechnung zeigt den ►Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit auf.

Gewährleistung *Garantie* *Garanzia* *Warranty obligation*	Die *Gewährleistung* oder Garantie ist die Verpflichtung, die das Gesetz oder ein Vertrag von einem öffentlichen Gemeinwesen für die Übertragung des Eigentums oder der Nutzung einer Ware oder einer Forderung verlangt. Die Definition umfasst sowohl ►Eventualverbindlichkeiten (z.B. Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, Haftung bei Forderungsabtretung, Pfandbestellung) als auch Sachverhalte mit Eventualcharakter (z.B. Defizitgarantie, Konventionalstrafe, Reuegelder, Prozessrisiken).
Gewährleistungsspiegel *Tableau des garanties* *Dettaglio delle garanzie* *Statement of warranty obligations*	Der *Gewährleistungsspiegel* enthält detaillierte Angaben der möglichen ►Eventualverbindlichkeiten eines öffentlichen Gemeinwesens. Er wird im ►Anhang dargestellt.
Harmonisiertes Rechnungsmodell *Modèle comptable harmonisé* *Modello contabile armonizzato* *Harmonised Accounting model*	Das *harmonisierte Rechnungsmodell* legt fest die Rechnungslegung der öffentlichen Körperschaften der Schweiz, im Besonderen der Kantone und der Gemeinden, fest. Die Jahresrechnung enthält eine ►Erfolgsrechnung, eine ►Investitionsrechnung, eine ►Bilanz, eine ►Geldflussrechnung sowie einen ►Anhang zur Jahresrechnung. Das harmonisierte Rechnungsmodell richtet sich nach den Fachempfehlungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und –direktoren.
Interne Verrechnungen *Imputations internes* *Addebiti ed accrediti interni* *Internal service charges and revenues*	Die internen Verrechnungen sind Soll- oder Haben-Buchungen von ►Aufwänden oder ►Erträgen innerhalb der ►Erfolgsrechnung. Sie zeigen, welche Leistungen zwischen den administrativen Einheiten eines öffentlichen Gemeinwesens angeboten und verbraucht werden. Die Summe der verrechneten Aufwände muss mit der Summe der verrechneten Erträge übereinstimmen.
Investitionen *Investissements* *Investimenti* *Capital assets*	Siehe ►dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter
Investitionsausgabe *Dépense d'investissement* *Uscita per investimenti* *Capital expenditure*	Eine *Investitionsausgabe* ist ein Mittelabfluss des öffentlichen Gemeinwesens zum Erwerb eines produktiven Kapitals, um öffentliche Leistungen gemäss Gesetz zu erbringen. Im Gegensatz zur ►laufenden Ausgabe, wird die Investitionsausgabe in den ►Aktiven, im ►Verwaltungsvermögen verbucht und wird dann abgeschrieben. Sie bedarf einer Rechtsgrundlage und eines Kredits.
Investitionsbeitrag *Contribution d'investissement* *Contributo da terzi per investimenti* *Capital grant fund*	Ein *Investitionsbeitrag* ist eine Transferzahlung einer subventionierenden Einheit, um eine ►Investitionsausgabe eines begünstigten öffentlichen Gemeinwesens ganz oder teilweise zu finanzieren. Falls das öffentliche Gemeinwesen das ►Bruttoprinzip vollständig anwendet, weist es in seiner ►Bilanz den erhaltenen Investitionsbeitrag gesondert aus. Andernfalls wird der Investitionsbeitrag vom Bilanzwert der subventionierten ►Investition abgezogen.
Investitionseinnahme *Recette d'investissement* *Entrata per investimenti* *Capital receipt*	Eine *Investitionseinnahme* ist ein Mittelzufluss im Zusammenhang mit einer ►Investition. Ausser den ►Investitionsbeiträgen, kann es sich um ►Einnahmen aus der Übertragung von Sachanlagen ins ►Finanzvermögen, Rückerstattungen von Investitionsbeiträgen, Rückzahlungen eines Darlehens des ►Verwaltungsvermögens und Übertragungen von ►Beteiligungen des Verwaltungsvermögens ins Finanzvermögen handeln.

Investitionsrechnung *Compte des investissements* *Conto investimenti* *Statement of capital expenditures*	Die *Investitionsrechnung* stellt ►Ausgaben, die wesentlich sind und eine ►Nutzungsdauer von mehreren Jahren haben, den zugehörigen ►Einnahmen gegenüber. Sie bildet die Basis für die Ermittlung des Geldflusses aus ►Investitionstätigkeit ins ►Verwaltungsvermögen in der ►Geldflussrechnung.
Investitionstätigkeit *Activité d'investissement* *Attività di investimento* *Capital procurement activities*	Die *Investitionstätigkeit* bezeichnet die Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft, um sich mit einem produktiven Kapital von öffentlichen Leistungen auszustatten, d.h. mit ►Aktiven, welche ihr ►Verwaltungsvermögen bildet.
IPSAS	Abkürzung für *International Public Sector Accounting Standards.* Sie bilden als internationale Buchhaltungsnormen die Basis für die Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor. Diese Normen werden durch das *IPSAS Board*, ein unabhängiges Organ der IFAC (*International Federation of Accountants*), ausgearbeitet.
Jahresrechnung *Comptes annuels* *Annual financial reports* *Conti annuali* *Annual accounts*	Die *Jahresrechnung* besteht aus der ►Bilanz, der ►Erfolgsrechnung, der ►Investitionsrechnung, der ►Geldflussrechnung und dem ►Anhang. Sie wird auf den ►Bilanzstichtag nach den gesetzlichen Erfordernissen und entsprechend den Fachempfehlungen der Finanzdirektorinnen- und Finanzdirektorenkonferenz erstellt.
Konsolidierung *Consolidation* *Consolidamento* *Consolidation*	Unter *Konsolidierung* versteht man im finanziellen Rechnungswesen die Zusammenfassung und Bereinigung von Einzelabschlüssen (insbesondere ►Erfolgsrechnung und ►Bilanz) mehrerer Einheiten zu einem Gesamtrechnungsabschluss (konsolidierter Rechnungsbschluss), wie wenn es sich um eine einzige Einheit handeln würde.
Konsolidierungskreis *Périmètre de consolidation* *Perimetro di consolidamento* *Scope of consolidation*	Der *Konsolidierungskreis* bezeichnet diejenigen Einheiten eines öffentlichen Gemeinwesens, welche konsolidiert werden sollen. Die Definition des Konsolidierungskreises ist der Ausgangspunkt für alle Konsolidierungsschrittte.
Konsolidierungsmethode *Méthode de consolidation* *Metodo di consolidamento* *Consolidation method*	Die *Konsolidierungsmethode* beschreibt, wie eine ►Konsolidierung erfolgen muss. Den öffentlichen Gemeinwesen wird empfohlen, entweder die ►Vollkonsolidierung oder die Konsolidierung nach der ►Equity-Methode anzuwenden.
Konsum *Consommation* *Consumo* *Consumption*	Beim *Konsum* handelt es sich um ►Ausgaben, die nicht die Schaffung ►dauerhafter Vermögenswerte zum Zweck haben, im Gegensatz zu den ►Investitionen. Es handelt sich also um Ausgaben für Güter und Dienstleistungen, welche unmittelbar oder innerhalb einer begrenzten Periode verzehrt werden.
Laufende Ausgabe *Dépense courante* *Uscita corrente* *Current expenditure*	Eine *laufende Ausgabe* ist ein Mittelabfluss eines öffentlichen Gemeinwesens zum Erwerb von Ressourcen im Rahmen seiner ►operativen und finanziellenTätigkeit mit einer Nutzung von höchstens einem Jahr. Im Gegensatz zur ►Investitionsausgabe wird die laufende Ausgabe nicht in der ►Investitionsrechnung verbucht. Sie bedarf jedoch auch einer Rechtsgrundlage und eines Kredits.

Laufende Einnahme *Recette courante* *Entrata corrente* *Current receipt*	Eine *laufende Einnahme* ist ein Mittelzufluss, die das öffentliche Gemeinwesen im Rahmen seiner ►operativen Tätigkeit erhalten hat. Im Gegensatz zur ►Investitionseinnahme wird die laufende Einnahme nicht in der ►Investitionsrechnung verbucht. Sie beruht im Allgemeinen auf einer gesetzlichen Grundlage.
Lineare Abschreibung *Amortissement linéaire* *Ammortamento lineare* *Straight-line depreciation*	Die *lineare Abschreibung* ist eine Abschreibungsmethode, bei welcher der Anschaffungswert einer ►Anlage zu einem fixen Prozentsatz abgeschrieben wird. Aus diesem Grund bleibt der Abschreibungsaufwand während der ►Nutzungsdauer der ►Aktiven des ►Verwaltungsvermögens konstant.
Liquiditätsunwirksam *Sans incidence sur les liquidités* *Senza impatto sulla liquidità* *Without cash impact*	*Liquiditätsunwirksam* ist jeder Vorgang, welche die flüssigen Mittel und die kurzfristigen ►Geldanlagen weder vergrössert noch verringert. Ein Buchgewinn oder ►Abschreibungen sind liquiditätsunwirksame Vorgänge.
Liquiditätswirksam *Avec incidence sur les liquidités* *Con impatto sulla liquidità* *With a cash impact*	*Liquiditätswirksam* ist jeder Vorgang, welche die flüssigen Mittel und die kurzfristigen ►Geldanlagen vergrössert oder verringert. Die Bezahlung einer Rechnung, die Einnahmen von Steuern oder Gebühren sind liquiditätswirksame Vorgänge.
Nettoumlaufvermögen *Actif circulant net* *Attivo circolante netto* *Net current assets*	Das *Nettoumlaufvermögen* bezeichnet das ►Umlaufvermögen abzüglich des kurzfristigen ►Fremdkapitals.
Neubewertung *Retraitement* *Rivalutazione* *Restatement*	Die *Neubewertung* ist ein Vorgehen, das darin besteht, die Bewertung der Elemente der ►Bilanz tiefgreifend zu ändern. Laut den Empfehlungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren müssen die öffentlichen Gemeinwesen ihr ►Finanzvermögen beim Übergang zum HRM2 neu bewerten. Dagegen ist die Neubewertung des ►Verwaltungsvermögens freiwillig. Diese Neubewertung führt normalerweise zu einer deutlichen Steigerung der Werte der ►Aktiven. Deshalb wird eine ►Neubewertungsreserve oder eine ►Aufwertungsreserve gebildet.
Neubewertungsreserve *Réserve lieé au retraitement du patrimoine financier* *Riserve di rivalutazione dei beni patrimoniali* *Non administrative assets revaluation reserve*	Die *Neubewertungsreserve* gehört zum ►Eigenkapital des öffentlichen Gemeinwesens. Sie wird bei der Einführung von HRM2 gebildet, falls bei der Einführung vorgesehen ist, den Bilanzwert des ►Finanzvermögens (im Prinzip nach oben) zu korrigieren. Mit der Bildung dieser Reserve wird verhindert, dass die ►Neubewertung einen Einfluss auf die ►Erfolgsrechnung hat.
Nutzungsdauer *Durée d'utilisation* *Ciclo di vita* *Useful life*	Die *Nutzungsdauer* bezeichnet die Dauer, während derer ein ►Aktivum, das insbesondere zum ►Verwaltungsvermögen gehört, genutzt werden kann. Man unterscheidet die technische Nutzungsdauer und die ökonomische Nutzungsdauer. Die technische Nutzungsdauer wird durch die Abnutzung und die technische Veraltung eines Wirtschaftsguts bestimmt, die ökonomische Nutzungsdauer durch die wirtschaftlich sinnvolle Nutzung. Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer können sich unterscheiden (z.B. Computer).

Operatives Ergebnis *Résultat opérationnel* *Risultato operativo* *Ordinary result*	Das *operative Ergebnis* ist das Ergebnis aus der ►operativen Tätigkeit des öffentlichen Gemeinwesens. Es ist die Summe aus dem ►Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit und dem ►Ergebnis aus Finanzierung. Das ►ausserordentliche Ergebnis gehört nicht dazu, da dieses keinen Bezug zur operationellen und gewöhnlichen Tätigkeit hat.
Operative Tätigkeit *Activité opérationnelle* *Attività operative* *Operating activities*	Die *operative Tätigkeit* bezeichnet die Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft, Leistungen zu erbringen, die von den Bestimmungen des öffentlichen Rechts (Verfassung, Gesetz, Verordnung, Reglement usw.) vorgesehen sind.
Passive Rechnungsabgrenzung *Passifs de régularisation* *Delimitazioni contabili passive* *Accrued and deferred liabilities*	*Passive Rechnungsabgrenzungen* -oder transitorische Passiven- erlauben, den ►Aufwand demjenigen Rechnungsjahr zuzuweisen, zu dem er effektiv gehört, wenn die Auszahlung für einen Aufwand in einer späteren ►Rechnungsperiode erfolgt. Sie erlauben ebenfalls, den ►Ertrag dem passenden Rechnungsjahr zuzuweisen, wenn die entsprechende Einzahlung schon erfolgt ist, der Ertrag jedoch eine spätere Rechnungsperiode betrifft. Es handelt sich um Abgrenzungsbuchungen, welche beim Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Sie müssen zu Beginn des neuen Rechnungsjahres rückgebucht werden.
Passiven *Passifs* *Passivi* *Liability side*	In der Sprache der Finanzbuchhaltung entsprechen die *Passiven* dem Kapital (d.h. den finanziellen Mitteln) des öffentlichen Gemeinwesens. Die Passiven befinden sich auf der rechten Seite der ►Bilanz (Haben). Die Passivseite gibt an, wie das Vermögen der Einheit finanziert wurde, entweder durch ►Eigenkapital oder durch ►Fremdkapital. Die Passiven sind nach ihrer Fälligkeit zu gliedern.
Periodenabgrenzung (Grundsatz der) C*omptabilité d'exercice (principe de la)* *Principio di competenza* *Accrual accounting*	Der Begriff *Periodenabgrenzung* bezeichnet einen Rechnungslegungsgrundsatz, gemäss welchem die ►Erträge und ►Aufwände der Einheit den ihnen entsprechenden Perioden zugeordnet werden. Das Datum der Ein- oder Auszahlung wird nicht beachtet (in diesem Fall spricht man von Kassaprinzip). Manchmal spricht man auch Sollverbuchung.
Qualitative Spezifikation S*pécialité qualitative* *Specificazione qualitativa* *Qualitative specification*	Der Haushaltgrundsatz der *qualitativen Spezifikation* oder Bindung besagt, dass gewährte Kredite für einen Budgetposten nur für eine ►Ausgabe dieses Postens und die entsprechende administrative Unterteilung verwendet werden darf.
Quantitative Spezifikation *Spécialité quantitative* *Specificazione quantitativa* *Quantitative specification*	Der Haushaltgrundsatz der *quantitativen Spezifikation* oder Bindung besagt, dass grundsätzlich der bewilligte Kreditbetrag nicht überschritten werden darf. Die Ausgabenerlaubnis geht bis zu diesem Betrag, aber nicht darüber.
Rechnungsperiode *Période comptable* *Periodo contabile* *Reporting period (accounting period)*	Die *Rechnungsperiode* ist der Zeitraum zwischen zwei Abschlüssen. Sie entspricht in der Regel einem vollständigen (Kalender)Jahr (Rechnungsjahr).

Rückstellung *Provision* *Accantonamento* *Provision*	Eine *Rückstellung* ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem ►Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, rechtliche oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist. Im Gegensatz zu ►Evenualverbindlichkeiten werden Rückstellungen in den ►Passiven verbucht.
Rückstellungsspiegel *Tableau des provisions* *Dettaglio degli accantonamenti* *Statement of provisions*	Der *Rückstellungsspiegel* zeigt detailliert die Veränderung jeder einzelnen ►Rückstellung des öffentlichen Gemeinwesens im Laufe des Rechnungsjahres auf. Er wird im ►Anhang dargestellt.
Saldo der Erfolgsrechnung *Solde du compte de résultats* *Risultato di esercizio* *Financial performance (annual result, profit or loss)*	Der *Saldo der Erfolgsrechnung* - oder Gesamtergebnis Erfolgsrechnung - ist die Differenz zwischen dem gesamten ►Aufwand und ►Ertrag einer ►Rechnungsperiode. Er ist die Summe des ►operativen Ergebnisses und des ►ausserordentlichen Ergebnisses.
Selbstfinanzierung *Autofinancement* *Autofinanziamento* *Self-financing*	Die *Selbstfinanzierung* zeigt die Finanzierung auf, die die Einheit durch ihre ►betriebliche Tätigkeit erzielt und die sie zur Finanzierung ihrer ►Investitionen benützen kann, ohne auf eine Fremdfinanzierung zurückzugreifen. Grob gesagt, entspricht die Selbstfinanzierung der Summe des Gesamtergebnisses der ►Erfolgsrechnung und der ►Abschreibungen (des ►Verwaltungsvermögens).
Spezialfinanzierung *Financement spécial* *Finanziamento speciale* *Special funding*	Eine *Spezialfinanzierung* ist die vollständige oder teilweise Zweckbindung von gewissen ►Einnahmen für die Ausführung einer bestimmten Aufgabe (►zweckgebundene Einnahmen) aufgrund gesetzlicher oder reglementarischer Bestimmungen.
Steuerabgrenzungsprinzip *Délimitation des impôts (principe de la)* *Delimitazione delle imposte (principio della)* *Defferred tax principle*	Das *Steuerabgrenzungsprinzip* sieht vor, die Steuererträge im Jahr, für welches die Steuern geschuldet sind, zu verbuchen. Dies ist im Prinzip das Jahr während dessen die Steuersubstanz erworben wird. Natürlich verfügt man, bei der Anwendung dieses Prinzips, bei der Verbuchung noch nicht über genaue Daten. Man muss also zu Schätzungen greifen. Das harmonisierte Rechnungsmodell empfiehlt den öffentlichen Gemeinwesen, die Steuereinnahmen, wenn möglich, nach diesem Prinzip zu verbuchen. Die Alternative ist das ►Steuer-Soll-Prinzip.
Steuer-Soll-Prinzip *Échéance des impôts (principe de l'*) *Scadenza (principio di)* *Tax due date principle*	Das *Steuer-Soll-Prinzip* sieht vor, Steuererträge in dem Jahr zu verbuchen, in dem sie dem Steuerzahler in Rechnung gestellt werden. Die Alternative des harmonisierten Rechnungsmodells ist das ►Steuerabgrenzungsprinzip.
Transitorische Aktiven *Actifs transitoires* *Ratei e risconti attivi* *Accrued and deferred assets*	Siehe ►Aktive Rechnungsabgrenzungen.
Transitorische Passiven *Passifs transitoires* *Ratei e risconti passivi* *Accrued and deferred liabilities*	Siehe ►Passive Rechnungsabgrenzungen.

True and Fair View (Prinzip) *Image fidèle (principe de)* *True and fair view (principio della)* *True and fair view principle*	Das Prinzip der „*True and Fair View*“ ist ein übergeordnetes Rechnungslegungsprinzip, welches besagt, dass die ►Jahresrechnung die wirtschaftlichen Tatsachen zuverlässig wiedergeben muss. Somit muss die Jahresrechnung frei von Verfälschung und Manipulationen und auf die Bedürnisse der Benutzer ausgerichtet sein.
Umlaufvermögen *Actif circulant* *Attivo circolante* *Current assets*	Das *Umlaufvermögen* besteht aus den flüssigen Mitteln sowie anderen Vermögenswerten, die innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag zu flüssigen Mitteln werden oder anderweitig realisiert werden.
Verbindlichkeit *Engagement* *Impegni* *Obligation*	Siehe ►Fremdkapital
Verwaltungsvermögen *Patrimoine administratif* *Beni amministrativi* *Administrative assets*	Das *Verwaltungsvermögen* umfasst alle ►Aktiven, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen. Da es das produktive Kapital des öffentlichen Gemeinwesens darstellt, kann es nicht veräussert werden, ohne die vom Gesetz verlangte Aufgabenerfüllung zu beeinträchtigen.
Vollkonsolidierung *Consolidation globale* *Consolidamento integrale (metodo del)* *Full consolidation*	Bei der *Vollkonsolidierung* werden die ►Aktiven und ►Passiven bzw. ►Aufwand/►Ausgaben und ►Ertrag/►Einnahmen der kontrollierten Einheit voll in die konsolidierte Rechnung übernommen. DieTransaktionen, welche zwischen der kontrollierten Einheit und dem konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesen stattgefunden haben, werden bereinigt
Voranschlag *Budget* *Preventivo* *(Beginning-of-the-year) budget*	Siehe ►Budget.
Vorfinanzierung *Préfinancement* *Prefinanziamento* *Prefinancing*	Eine *Vorfinanzierung* entspricht der Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben. Laut den Empfehlungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren handelt es sich um einen finanzpolitischen Vorgang. Dieser Vorgang muss demnach in der ►Erfolgsrechnung als ►ausserordentlicher Aufwand abgebildet werden.
Vorsichtsprinzip *Prudence (principe de*) *Prudenza (principio della)* *Precautionary principle*	Durch das *Vorsichtsprinzip* soll verhindert werden, dass finanzielle Unsicherheiten, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage belasten können, auf zukünftige Rechnungen übertragen werden. Es sieht vor, dass die ►Jahresrechnung anhand einer vorsichtigen Beurteilung der Wirklichkeit erstellt wird. Es müssen also allen Risiken, welche die Finanzlage negativ beeinflussen können, beachtet werden. So wird z.B. das ►Anlagevermögen eher konservativ bewertet, um eine Überbewertung zu verhindern.
Wertberichtigung *Correction de valeur* *Rettifica di valore* *Impairment*	Eine *Wertberichtigung* ist ein Buchungsvorgang, bei dem der Bilanzwert eines ►Aktivums, das zum ►Verwaltungs- oder zum ►Finanzvermögen gehört, bei einer Zu- oder Abnahme des ökonomischen Werts nach unten oder nach oben korrigiert wird. Diese Buchung darf nur vorgenommen werden, wenn die Wertveränderung dauerhaft ist. Das ►Finanzvermögen muss periodisch neu bewertet werden.

Zeitliche Spezifikation *Spécialité temporelle* *Specificazione temporale* *Time specification*	Der Haushaltgrundsatz der *zeitlichen Spezifikation* oder Bindung bedeutet, dass ein Budgetkredit nur für diejenige Periode verwendet werden darf, für die er vorgesehen war. Die Ausgabenerlaubnis ist also zeitlich beschränkt.
Zweckgebundene Einnahme *Recette affectée* *Entrata vincolata* *Earmarked receipt*	Eine *zweckgebundene Einnahme* ist eine ►Einnahme, deren Verwendung, aufgrund von gesetzlichen Vorschriften, zur Finanzierung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe vorgesehen ist. Z.B. Parkgebühren, welche für den Unterhalt der Parkplätze verwendet werden.

Anhang H
Abkürzungsverzeichnis

a.o.	Ausserordentlich
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
ALV	Arbeitslosenversicherung
BFS	Bundesamt für Statistik
BGE	Bundesgerichtsentscheid
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, RS 101
COFOG	Classification of Functions of Government
DAG	Dienstaltersgeschenk
EK	Eigenkapital
FAG	Finanzausgleich
F&E	Forschung und Entwicklung
FDK	Konferenz der kantonales Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren
FER	Fachempfehlungen für die Rechnungslegung (Schweiz)
FHG	Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt
FK	Fremdkapital
FkF	Fachgruppe für kantonale Finanzfragen
FLAG	Führen mit Leistungsauftrag und Globalbudget
FV	Finanzvermögen; auch: Finanzverwaltung
HRM	Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden
HRM1	Harmonisiertes Rechnungsmodell der ersten Generation
HRM2	Harmonisiertes Rechnungsmodell der zweiten Generation
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	IPSAS-Board
ISCED	International Standard Classification of Education
IV	Invalidenversicherung
IWF	Internationaler Währungsfonds
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KMU	Klein- und Mittelunternehmen
Kto.	Konto
MFHG	Musterfinanzhaushaltgesetz
n.a.g.	Nicht anderweitig genannt
NFA	Neuer Finanzausgleich
NPM	New Public Management
NRM	Neues Rechnungsmodell des Bundes
PSC	Public Sector Committee

Swiss GAAP	Swiss Generally Accepted Accounting Principles der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (auch Swiss GAAP FER)
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles in the United States
VV	Verwaltungsvermögen

Anhang FAQ

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) hat die Aufgabe Praxisfragen von geringerer Bedeutung mittels einer FAQ (Häufig gestellte Frage-*frequently asked question*) zu beantworten. Dieser Anhang enthält alle vom Rechnungslegungsgremium beantworteten häufig gestellten Fragen. Die FAQs sind in alphabetischer Reihenfolge geordnet.

Thema der FAQ	Datum
Abgabe Mikroverunreinigungen, Verbuchung	18.06.2015
Anteil einfache Gesellschaft	10.06.2020
Baurechtszinsen, Verbuchung	10.09.2013
Bewertung der Vorräte	17.12.2020
Bewertungsgrundsätze des Verwaltungsvermögens	08.03.2022
Cloud-Verträge	06.06.2023
Coronavirus	01.04.2020
CO2-Abgabe, Verbuchung	15.12.2010
Eigenleistungen	18.02.2019
Eigenversicherung	02.12.2010
Finanzausgleich	11.12.2014
Finanzierungsleasing	30.09.2010
Gemeindefusionen, Übernahmewerte	11.09.2017
Gewinn- und Verlustbeteiligungen, Verbuchungszeitpunkt	11.09.2017
Gewinnverteilung der Schweizerischen Nationalbank, Verbuchung	18.06.2015
Kinder- und Jugendheime	22.09.2016
Mehrwertabschöpfung, Verbuchung	21.02.2024
„Negativzinsen“, Verbuchung	15.12.2016
Nicht geldwerte Beiträge	13.12.2018
OECD-Mindestbesteuerung	09.09.2024
Passive Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen in der Investitionsrechnung	17.12.2015
Public Private Partnership	10.09.2013
Radio-TV-Abgabe	13.06.2019
Vorkaufsrechte, Verbuchung	10.06.2021
Werterhaltungsfonds für Anlagen des Verwaltungsvermögens	14.12.2017
Wertkorrekturen bei Zonenänderungen	15.12.2022
Zinsbegünstigte Darlehen	18.06.2015
Zinssatzswaps, Verbuchung	23.09.2021

Frequently Asked Questions (FAQ)

Kontierung der Finanzierung von Massnahmen zur Reduktion von Mikroverunreinigungen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Kontierung der Finanzierung von Massnahmen zur Reduktion von Mikroverunreinigungen behandelt.

Frage

Ab 2016 erhebt der Bund gestützt auf den neuen Artikel 60b Bundesgesetz über den Schutz der Gewässer (Gewässerschutzgesetz) bei den Inhabern von zentralen Abwasserreinigungsanlagen (ARA) eine Abgabe für die Finanzierung der Abgeltung von Massnahmen zur Elimination von organischen Spurenstoffen von jährlich höchstens 9 Franken je an die ARA angeschlossene/n Einwohnerin und Einwohner. Die Inhaber der Anlagen überbinden die Abgabe auf die Verursacherinnen und Verursacher. Mit dem Ertrag werden Beiträge an die Erstinvestitionen zur Reduktion von Mikroverunreinigungen in den ARA finanziert.
In Zusammenarbeit mit der Organisation Kommunale Infrastruktur (OKI) hat der Verband Schweizer Abwasser- und Gewässerschutzfachleute (VSA) eine Empfehlung herausgegeben, welche im Einzelnen erläutert, wie die Weiterverrechnung dieser Abgabe von statten gehen soll.
Laut Empfehlung soll die Weiterverrechnung der Abgabe in zwei Stufen erfolgen:

1. Weiterverrechnung von ARA an Gemeinden und an Direkteinleiter: Die ARA verrechnen die Abgabe den Gemeinden und den Direkteinleitern anhand des bestehenden ARA-Betriebskostenverteilers weiter.

2. Weiterverrechnung von Gemeinden an Gebührenzahlende: Die Gemeinden verrechnen die aufgrund der Abgabe entstandenen Mehrkosten über das bestehende Gebührenmodell, indem der Tarif der jährlich wiederkehrenden Grund- und/oder Mengengebühr erhöht wird. Es liegt im Ermessen der Gemeinde, welche Gebührenkomponente/n um welchen Anteil erhöht werden.

In welcher Kontoart muss die Abgabe verbucht werden?

Antwort

A Die Verbuchung der Abgabe wird unterschiedlich gehandhabt je nachdem, ob die Gemeinde eine eigene ARA betreibt oder ob die ARA einen Zweckverband darstellt.

B Auf der Ausgabenseite wird wie folgt verbucht:

Szenario	**Verbuchung**
Gemeinde A betreibt eigene ARA und bekommt vom Bund eine Rechnung für die Abwasserabgabe. Die Gemeinde A verbucht die Abgabe folgendermassen:	3137 Steuern und Abgaben
Die ARA ist ein Zweckverband der Gemeinden B, C und D. Die ARA erhält die Rechnung der Abwasserabgabe vom Bund. Die ARA verbucht die Abgabe folgendermassen:	3137 Steuern und Abgaben
Die ARA fakturiert den Betrag an die angeschlossenen Gemeinden B, C und D. Die Gemeinden B, C und D verbuchen die Abgabe jeweils folgendermassen:	3612 Entschädigungen an Gemeinden und Gemeindezweckverbände[1]

[1] Unter Vorbehalt einer möglichen Änderung des Kontenplans, damit dieser den Kategorien der Finanzstatistik, welche die ARAs als öffentliche Unternehmen betrachtet, besser entspricht (Konto 3614).

C Auf der Einnahmenseite wird wie folgt verbucht:

Szenario	**Verbuchung**
Der Bund verbucht seine Rechnung (an ARA oder Gemeinde) folgendermassen:	Steuereinnahmen
Die ARA fakturiert den Betrag an die angeschlossenen Gemeinden B, C und D. Die ARA verbucht die Einnahme folgendermassen:	4612 Entschädigungen von Gemeinden und Gemeindezweckverbänden[2]

D Die Weiterverrechnung der Abgabe an die Gebührenzahlenden durch die Gemeinde wird wie folgt verbucht:

Szenario	**Verbuchung**
Die Gemeinde fakturiert die Abgabe an die Gebührenzahlenden (Einwohner).	4240 Benützungsgebühren und Dienstleistungen

[2] Unter Vorbehalt einer möglichen Änderung des Kontenplans, damit dieser den Kategorien der Finanzstatistik, welche die ARAs als öffentliche Unternehmen betrachtet, besser entspricht (Konto 4614).

Frequently Asked Questions (FAQ)

Einfache Gesellschaften/ Zusammenarbeitsverträge

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Rechnungslegung von Anteilen an einfachen Gesellschaften behandelt.

Frage

Wie sind Anteile an einfachen Gesellschaften, bspw. in Form von Zusammenarbeitsverträgen in der Rechnung auszuweisen? Sind wegen der besonderen Haftungsverhältnisse zusätzliche Offenlegungen im Anhang erforderlich?

Antwort

A Eine einfache Gesellschaft nach Art. 530 Abs. 2 OR ist eine vertragsmässige Verbindung von mehreren beteiligten Parteien zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes mit gemeinsamer Finanzierung, Steuerung und Kontrolle der massgeblichen Aktivitäten. Unter «massgeblichen Aktivitäten» sind Tätigkeiten zu verstehen, die den Erfolg der Vereinbarung wesentlich beeinflussen (strategisch-operative Aktivitäten). Wichtige Entscheidungen erfordern häufig die einstimmige Zustimmung der beteiligten Parteien. Dieser Gesellschaftsform sind nachfolgend auch einfache öffentlich-rechtliche Gesellschaften gleichgestellt. Mögliche Ausprägungen sind u.a. Konkordate, Konsortien, Arbeitsgemeinschaften, Zweckverbände, sofern sie nicht im öffentlichen Recht als juristische Personen definiert sind, und Zusammenarbeitsvereinbarungen.

B Die beteiligten Parteien haben Rechte an den Vermögenswerten und Verpflichtungen für die Schulden der einfachen Gesellschaft. Sie können bspw. Einrichtungen gemeinsam erstellen oder gemeinschaftliches Eigentum an Vermögenswerten erwerben.

C Da die einfache Gesellschaft keine Kapitalgesellschaft ist, werden die Anteile nicht in den Konten 1070 «Aktien und Anteilscheine» bzw. 145 «Beteiligungen, Grundkapitalien VV» oder 55 «Beteiligungen und Grundkapitalien» verbucht.

D Abhängig von der wirtschaftlichen Substanz der eingegangenen Vereinbarung (bspw. Besitz wesentlicher Vermögenswerte), der Wesentlichkeit der Vereinbarung und unter Berücksichtigung deren Bedeutung für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage ist die bilanzielle Darstellung des Brutto- oder Nettoprinzips zu wählen:

a) Bruttoprinzip: In der Bilanz wird der Anteil an allen Vermögenswerten und Verpflichtungen der einfachen Gesellschaft unter der jeweiligen Bilanzposition ausgewiesen, bspw. 55% Anteil an der Abwasseranlage und 55% Anteil an den langfristigen Finanzverbindlichkeiten. Die Bewertung der anteiligen Vermögenswerte und Verpflichtungen hat grundsätzlich nach den für die einzelne Position geltenden Vorschriften nach HRM2 zu erfolgen. Die einzelnen Aufwendungen und Erträge werden ebenfalls jährlich entsprechend ihrem Anteil in der Jahresrechnung erfasst. Siehe Beispiel 1a.

b) Nettoprinzip: Es werden nur die direkten Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der einfachen Gesellschaft sowie die für die Periode zu leistenden Beiträge ausgewiesen. Siehe Beispiel 1b.

E Der zu erfassende Anteil berechnet sich nach dem in der Vereinbarung festgelegten Verteilschlüssel in Prozent oder nach Einheiten (bspw. berechnet nach dem Schüleranteil des Kantons an einer gemeinschaftlich betriebenen Schule oder nach der Einwohnerzahl).

F Die beteiligten Parteien an einer einfachen Gesellschaft haften –unter Vorbehalt einer anderen vertraglichen Vereinbarung– solidarisch für die Gesellschaftsschulden. Im Aussenverhältnis haftet somit jeder Gesellschafter für die volle Verpflichtung. Wesentliche Haftungsrisiken aus solchen Verträgen sind im Anhang als Eventualverbindlichkeit auszuweisen.

Im Innenverhältnis bestehen Regressansprüche gegenüber den anderen beteiligten Parteien. Es besteht aber die Möglichkeit, dass diese Ansprüche ausfallen, wenn der Partner bspw. in Zahlungsschwierigkeit gerät. Somit sind derartige wesentliche mögliche Ausfallrisiken als Eventualverbindlichkeit im Anhang auszuweisen. Eine Verpflichtung zur Bilanzierung dieser Verbindlichkeit entsteht, wenn es überwiegend wahrscheinlich ist, dass ein oder mehrere Partner ausfallen und die übrigen Partner der Gesellschaft für die volle Verpflichtung der Gesellschaft aufkommen müssen.

G Das Bruttoprinzip ist IPSAS-konform.

H **Beispiel 1**

Die Gemeinde A und die Gemeinde B sind Vertragsgemeinden an einer öffentlich-rechtlichen einfachen Gesellschaft C für den Betrieb des regionalen Friedhofs. Die Gemeinde A trägt 45% und die Gemeinde B 55% des Gesamtaufwands der Gesellschaft C. Die Beträge für das laufende Jahr sind per 31. Dezember bereits beglichen. Auszug aus dem Rechnungsabschluss der Gesellschaft C (Erfolgsrechnung):

Konto	**Bezeichnung**	**Erfolgsrechnung** der Gesellschaft C in CHF	**Anteil der Vertragsgemeinden**	
			Gemeinde A (45%) in CHF	Gemeinde B (55%) in CHF
3010	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals	135’000	60’750	74’250
3101	Betriebs-, Verbrauchsmaterial	216’000	97’200	118’800
3143	Unterhalt übrige Tiefbauten	300’000	135’000	165’000

Beispiel 1a Verbuchung nach Bruttoprinzip bei der Gemeinde B

Abhängig von der wirtschaftlichen Substanz der eingegangenen Vereinbarung, der Wesentlichkeit der Vereinbarung und unter Berücksichtigung deren Bedeutung für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage wurde von der Gemeinde B die Rechnungslegung nach der Bruttomethode gewählt.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
55% Anteil am Lohnaufwand der Gesellschaft C	3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals	1002 Bank	74’250
55% Anteil am Aufwand für Betriebsmaterial der Gesellschaft C	3101 Betriebs-, Verbrauchsmaterial	1002 Bank	118’800
55% Anteil am Unterhalt für übrige Tiefbauten der Gesellschaft C	3143 Unterhalt übrige Tiefbauten	1002 Bank	165’000

Beispiel 1b Verbuchung nach Nettoprinzip bei der Gemeinde A

Abhängig von der wirtschaftlichen Substanz der eingegangenen Vereinbarung, der Wesentlichkeit der Vereinbarung und unter Berücksichtigung deren Bedeutung für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage wurde von der Gemeinde A die Rechnungslegung nach der Nettomethode gewählt.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
45% Anteil am Gesamtaufwand der Gesellschaft C	3612 Entschädigungen an Gemeinden und Gemeindezweck-verbände	1002 Bank	292’950

Frequently Asked Questions (FAQ)

Kontierung Einmalzahlungen von Baurechtszinsen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Kontierung von Einmalzahlungen von Baurechtszinsen behandelt.

Frage

Wie sollen Einmalzahlungen (diskontierter Barwert) von Dritten für Baurechtszinsen erfasst werden.

Antwort

A Die rechtlichen Abstützungen von Baurechten sind in Art. 675 und 779 Schweizerisches Zivilgesetzbuch (ZGB) präzisiert:

> **Art. 675**
>
> **3. Baurecht**
>
> [1] Bauwerke und andere Vorrichtungen, die auf fremdem Boden eingegraben, aufgemauert oder sonstwie dauernd auf oder unter der Bodenfläche mit dem Grundstück verbunden sind, können einen besonderen Eigentümer haben, wenn ihr Bestand als Dienstbarkeit in das Grundbuch eingetragen ist.
>
> [2] Die Bestellung eines Baurechtes an einzelnen Stockwerken eines Gebäudes ist ausgeschlossen.
>
> **Art. 779**
>
> **C. Baurecht**
>
> I. Gegenstand und Aufnahme in das Grundbuch[1]
>
> [1] Ein Grundstück kann mit der Dienstbarkeit belastet werden, dass jemand das Recht erhält, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten.
>
> [2] Dieses Recht ist, wenn es nicht anders vereinbart wird, übertragbar und vererblich.
>
> [3] Ist das Baurecht selbständig und dauernd, so kann es als Grundstück in das Grundbuch aufgenommen werden.

[1] Fassung des Randtitels gemäss Ziff. I des BG vom 19. März 1965, in Kraft seit 1. Juli 1965 (AS 1965 445; BBl 1963 I 969).

B Das Geschäft wird buchhalterisch wie ein „Finanzierungs-Leasinggeschäft" behandelt, weil die Risiken und Chancen der Grundstücknutzung beim "Leasingnehmer" (Dritten) liegen. Durch die Einmalzahlung des Baurechtszinses entfallen während der Baurechtszeit weitere Zahlungsflüsse. Für die Bewertung dieser Grundstücke verbleibt lediglich der Grundstückswert am Ende des Baurechtsvertrags. Dieser Wert wird jedoch zu Bewertungszwecken diskontiert, was bei üblichen Laufzeiten von 50 bis max. 100 Jahren zu sehr tiefen Werten führt.

C Als Entschädigung/Gegenleistung für die wegfallenden, regelmässigen künftigen Zahlungsströme hat das Gemeinwesen die Einmalzahlung erhalten und in der Bilanz eine Zunahme der Flüssigen Mittel verbucht.

D Die durch die Einmalzahlung bereits vorab erhaltenen flüssigen Mittel entsprechen den wegfallenden künftigen Zahlungsflüssen aus dem Grundstück. Um eine doppelte Bilanzierung der Zahlungsflüsse auszuschliessen, muss der Wert des Grundstücks durch eine erfolgsneutrale Wertminderung reduziert werden [Buchungssatz: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten (Konto 1010) an Wertberichtigung Grundstück (Konto 1080.9)[1]]. Die Einmalzahlung gleicht dann diese Forderung aus.

E Es soll ein separates Detailkonto 1080.9 « Wertberichtigungen » eingerichtet werden, damit die Auflösung der gebildeten Wertberichtigung (Wertkorrektur), infolge der Gewährung des Baurechts, transparent nachvollzogen werden kann.

F Am Ende der Vertragsdauer und in der Annahme, dass sich der Marktwert des Grundstücks nicht verändert hat, wird das betreffende Grundstück zum Wert bei Beginn der Vertragsdauer ausgewiesen (Annahme Heimfallrecht wird angewandt). Dies wird im untenstehenden Buchungsbeispiel dargestellt.

Buchungsbeispiel

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Vertragsabschluss	1010 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten	1080.9 Grundstücke FV (Wertberichtigungen[2])	Einmalzahlung
Zahlungseingang	1002 Bank	1010 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten	Einmalzahlung
Jährliche Buchung während der Vertragsdauer	1080.9 Grundstücke (Wertberichtigungen)[3]	4430 Pacht- und Mietzinsen Liegen-schaften FV	Tilgungsanteil

G Der Marktwert am Ende der Vertragsdauer dürfte jedoch erheblich von diesem Wert abweichen. Da Grundstücke im FV periodisch neu bewertet werden, um sie der Marktpreisentwicklung anzupassen, sollten auch Grundstücke im Baurecht während der Vertragsdauer periodisch bewertet werden. Diese periodischen Neubewertungen werden nicht im Detailkonto Wertberichtigungen (1080.9) verbucht, sondern im Ursprungskonto (1080), wie dies im untenstehenden Buchungsbeispiel dargestellt wird.

Buchungsbeispiel

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Periodische Bewertung Aufwertung	1080 Grundstücke	4443 Marktwertanpassung Liegen-schaften	Aufwertung
Periodische Bewertung Abwertung	3441 Wertberichtigungen Sachanlagen FV	1080 Grundstücke	Abwertung

[1] Separates Detailkonto laut Buchstabe E
[2] Separates Detailkonto laut Buchstabe E
[3] Separates Detailkonto laut Buchstabe E

Frequently Asked Questions (FAQ)

Bewertung der Vorräte

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Bewertung der Vorräte erarbeitet.

Frage

Wie ist die Bilanzierung und Bewertung von Vorräten vorzunehmen?

Antwort

A Zu den Vorräten zählen:
- Handelswaren, die zum Verkauf oder Vertrieb im normalen Geschäftsgang angeboten werden. Büromaterial wird nur als Vorrat ausgewiesen, wenn damit Handel betrieben wird (Materialzentrale). Sie werden im Konto 1060 ausgewiesen.
- Roh- und Hilfsmaterial, die im Herstellungsprozess oder der Leistungserstellung verarbeitet oder für den Herstellungsprozess oder die Erbringung einer Leistung verbraucht werden (z.B. Verbrauchsmaterial, Heizöl, Treibstoffe). Sie werden im Konto 1061 ausgewiesen.
- Selbst hergestellte Erzeugnisse, die fertig oder teilweise fertig sind und zum Verkauf oder für den Eigengebrauch bestimmt sind (z.B. land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse, Brennstoff, Tiere zu Schlachtzwecken oder zum Handel. Sie werden im Konto 1062 ausgewiesen.

B Die Vorräte werden zum Anschaffungswert bzw. Herstellungskosten oder zum Verkehrswert (realisierbarer Nettoverkaufswert) bilanziert, wenn dieser darunterliegt.

C In den Anschaffungswert- oder die Herstellungskosten von Vorräten sind alle Kosten des Erwerbs und der Be- und Verarbeitung sowie sonstige Kosten einzubeziehen, die angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. (z.B. Fracht, Zoll, Versicherungsprämien, sonstige Transportkosten).

Kosten, die für den Produktionsprozess relevant sind, müssen mithilfe von internen Verrechnungen einbezogen werden, um den Wert der Vorräte gesamtheitlich abzubilden (siehe Auslegung zur Fachempfehlung 03 zu den internen Verrechnungen).

D Nicht in den Anschaffungswert der Vorräte eingeschlossen werden allgemeine Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten sowie Lagerkosten, wenn diese nicht für den Produktionsprozess relevant sind. Rabatte aller Art und Skonti werden bei der Ermittlung des Anschaffungswerts abgezogen.

E Der realisierbare Nettoverkaufswert entspricht dem geschätzten, im normalen Geschäftsgang erzielbaren Verkaufspreis abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und die geschätzten notwendigen Verkaufs- und Vertriebskosten.

F Die Kostenzuordnung hat grundsätzlich einzeln zu erfolgen. Allerdings sind auch die FIFO-Methode (First-In-First-Out) sowie die Durchschnittsmethode erlaubt.

G Nicht bilanziert werden Tiere mit sehr kurzer Lebenszeit (Labortiere, Futtertiere, Kleinlebewesen u.a.). Sie werden unter der Kontengruppe 310 „Material- und Warenaufwand" erfasst. Werden Tiere fortdauernd über die gesamte Lebenszeit gehalten oder eingesetzt (landwirtschaftliche Nutztierhaltung, Arbeitstiere, Bienenvölker, Reitpferde, für die Verhaltensforschung gehaltene Tiere u.a.), werden nicht in den Vorräten, sondern im Konto 1086 „Mobilien FV" oder im Konto 1406 „Mobilien VV" bilanziert.

I Der Bestand an Vorräten und Tieren sowie land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen muss mindestens einmal jährlich inventarisiert werden (Wertinventar).

Bestandserhöhungen oder -minderungen der Konten 1060 „Handelswaren" und 1061 „Roh- und Hilfsmaterial" werden in der Erfolgsrechnung in den Kontengruppen Konto 310 „Material- und Warenaufwand", 312 „Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV" oder 3439 „übriger Liegenschaftsaufwand FV" ausgewiesen.

H Bestandserhöhungen oder -minderungen des Kontos 1062 „Halb- und Fertigfabrikate" werden in der Erfolgsrechnung im Konto 4320 „Bestandesveränderung Halb- und Fertigfabrikate" ausgewiesen.

I Es gelten die allgemeinen Grundsätze der Wesentlichkeit gemäss Fachempfehlung 02.

J **Beispiel 1 Roh- und Hilfsmaterial**

Der Heizöltank des neu erstellten Alters- und Pflegeheims fasst einen 2-Jahres-Bedarf. Er wird im Jahr t für CHF 50’000 aufgefüllt. Der Vorrat per Ende Jahr t wird mit CHF 35’000.00 und per Ende Jahr t+1 mit CHF 10’000 (Abnahme um CHF 25’000) bewertet. Die Vorratsveränderungen werden in der Erfolgsrechnung verbucht.

Verbuchung Jahr t

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Kauf von Heizöl	3120 Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV	100x Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	50’000
Bilanzierung des Heizölvorrats Ende Jahr t	1061 Roh- und Hilfsmaterial	3120 Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV	35’000

Verbuchung Jahr t+1

Abnahme des Heizölvorrats	3120 Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV	1061 Roh- und Hilfsmaterial	25’000

K **Beispiel 2 Halb- und Fertigfabrikate**

Im Herbst des Jahres t hat die Gemeinde A Brennholz in seinen Wäldern geschlagen. Bis Ende des Jahres wurde für CHF 7’000 Holz verkauft. Ende Jahr hat der Holzrestbestand einen Verkaufswert von CHF 10'000. Im Jahr t+1 verkauft die Gemeinde A weiteres Brennholz für CHF 6‘000. Ende Jahr wird der Brennholzvorrat neu bewertet; sein Wert beläuft sich auf CHF 5'500.

Verbuchung Jahr t

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Verkauf von Brennholz	100x Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	4250 Verkäufe	7’000
Zunahme des Brennholzlagers Ende Jahr t	1062 Halb- und Fertigfabrikate	4320 Bestandesveränderung Halb- und Fertigfabrikate	10’000

Verbuchung Jahr t+1

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Verkauf von Brennholz	100x Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	4250 Verkäufe	6’000
Abnahme des Brennholzlagers Ende Jahr t+1	4320 Bestandesverände-rung Halb- und Fertigfabrikate	1062 Halb- und Fertigfabrikate	4'500

L Die FAQ ist IPSAS-konform.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Bewertungsgrundsätze des Verwaltungsvermögens

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Fragen zur Neubewertung und ganz allgemein zu den Bewertungsgrundsätzen des Verwaltungsvermögens behandelt.

Fragen

Bei der Einführung von HRM2 wurde in gewissen Gemeinden das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet. Somit haben sie den Mindeststandard gemäss Fachempfehlung 19 «Vorgehen beim Übergang zum HRM2» angewandt. Ist eine nachträgliche Neubewertung des Verwaltungsvermögens möglich, und falls ja, ist es möglich, nur einen Teil des Verwaltungsvermögensneu zu bewerten. Ist es z.B. möglich eine Neubewertung nur der Beteiligungen des Verwaltungsmögens oder nur eines Teils davon vorzunehmen?

Antwort

A Laut Fachempfehlung 06 werden alle Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens zum Anschaffungswert bewertet. Bei Sach- und immateriellen Anlagen sowie bei Investitionsbeiträgen wird dieser Anschaffungswert planmässig nach der Nutzungsdauer oder ausserplanmässig nach Abnutzung und technischer Veraltung abgeschrieben. Bei Finanzinstrumenten des Verwaltungsvermögens wird der Anschaffungswert nur bei einer dauernden Wertbeeinträchtigung korrigiert (Fachempfehlung 21).

B Die Fachempfehlung 02 sieht vor, dass die Rechnungslegung ein Bild des Finanzhaushalts wiedergeben soll, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht (True and Fair View-Prinzip).

C Die Fachempfehlung 19 lässt den Gemeinwesen die Wahl, das Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2 neu zu bewerten oder nicht. D.h. bei der Umstellung auf HRM2 muss nach dem Mindeststandard das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden. Eine Neubewertung, welche über den Mindeststandard hinausgeht, ist fakultativ. In diesem Fall wird empfohlen, das True-and-fair-View-Prinzip anzuwenden (Punkt 4 der Fachempfehlung 19). Im Gegensatz zum Finanzvermögen erfolgt die Neubewertung von Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens zum abgeschriebenen Anschaffungswert. Die Neubewertung von Darlehen und Beteiligungen erfolgt zum Anschaffungswert abzüglich allfälliger Wertminderungen aufgrund einer dauernden Wertbeeinträchtigung. Beim Fehlen eines Anschaffungswertes erfolgt die Bewertung zum Verkehrswert.

   Mit der Möglichkeit der Neubewertung des Verwaltungsvermögens beim Übergang zum HRM2, erlaubt es die Fachempfehlung 19 den Wert einzelner Posten des Verwaltungsvermögens zu korrigieren, um einem wirtschaftlichen Ansatz zu entsprechen, wenn dieser Wert zuvor (unter HRM1) durch zusätzliche Abschreibungen (die per Definition einer haushaltspolitischen Logik unterliegen) künstlich reduziert wurde.[1]

[1] Im Gegensatz zum HRM2 erlaubte das HRM1 die zusätzlichen Abschreibungen direkt im Konto der entsprechenden Sach- oder immateriellen Anlage zu erfassen. Im HRM2 müssen die zusätzlichen Abschreibungen im Bilanzkonto 148x, gemäss der Auslegung zur Fachempfehlung 06 zu den Abschreibungen, erfasst werden.

D Die Fachempfehlung 19 sagt nichts aus über eine nachträgliche Neubewertung des Verwaltungsvermögens. Ausserdem präzisiert sie nicht ausdrücklich, ob die Neubewertung das ganze Verwaltungsvermögen betrifft, oder ob es möglich ist, nur einen Teil dieses Vermögens neu zu bewerten.

E Eine allfällige Neubewertung des Verwaltungsvermögens darf nur vorgenommen werden, falls eine solche nicht schon beim Übergang zum HRM2 erfolgt ist. Eine Neubewertung darf deshalb nur ein einziges Mal und unter Berücksichtigung der Fachempfehlung 19 vorgenommen werden.

F Da die Modalitäten des Übergangs zum HRM2 gesetzlich geregelt werden mussten, ist für eine nachträgliche Neubewertung des Verwaltungsvermögens ebenfalls eine Rechtsgrundlage notwendig. Diese gesetzliche Grundlage muss denselben Rang haben wie diejenige, die die Modalitäten des Übergangs zu HRM2 geregelt hat. Die Modalitäten der nachträglichen Neubewertung des Verwaltungsvermögens sind im Anhang zur Jahresrechnung offenzulegen.

G Aus Sicht der Rechnungslegung und gemäss dem Grundsatz der Verständlichkeit (Fachempfehlung 02) sollte eine nachträgliche Neubewertung des Verwaltungsvermögens beim Gemeinwesen einheitlich über das ganze Verwaltungsvermögen erfolgen. Folglich ist es nicht möglich nur einen Teil des Verwaltungsvermögens neu zu bewerten.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von Cloud-Verträgen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung von Cloud-Verträgen behandelt.

Frage

Im Bereich Cloud Computing ist die Spannbreite an Produkten und Services gross und die vertraglichen Gestaltungsmodelle vielfältig. Softwarenutzung als Dienstleistung wird zunehmend häufiger Gegenstand von Verträgen. Welche verschiedenen Cloud-Verträge gibt es und wie muss insbesondere die Cloud-Vertragsform «Software-as-a-service (SaaS)» verbucht werden?

Antwort

A Die Cloud steht für den Ansatz, die physische Hardware wie Server und Speicher von der eigentlichen Software – dem Betriebssystem und den Anwendungen – zu trennen. Bei der Bereitstellung der Leistungen in Cloud-Lösungen wird nach dem Grad der Öffentlichkeit unterschieden. In einer öffentlichen Cloud steht die Intrastruktur öffentlich zur Verfügung und jeder kann Nutzer der angebotenen Leistung werden. In einer privaten Cloud steht die Infrastruktur ausschliesslich der Einheit, resp. dessen zugelassenen Nutzern zur Verfügung. Es können auch Mischformen vorkommen.

Grundsätzlich sind die folgenden drei Servicekategorien zu unterscheiden:

- Software as a Service (SaaS): Die Software wird über den Internetbrowser zur Verfügung gestellt. Der Anbieter der Softwareanwendung entscheidet über die Konfiguration und die Updates und führt notwendige Wartungsaufgaben durch (bspw. Microsoft Office 365).
- Infrastructure as a Service (IaaS): Der Anbieter stellt Speicher- und Rechendienste zur Verfügung. Die Abrechnung erfolgt meist nutzungsabhängig. Neben reinen Speicherlösungen werden auch Datenbanken, Tools zur Datenauswertung, etc. angeboten (bspw. Microsoft Azure oder Amazon Web Services).
- Platform as a Service (PaaS): Zusätzlich zur Infrastruktur werden Werkzeuge, Prozesse und Programmierstellen zur Verfügung gestellt. Dem Kunden steht als Anwendungsentwickler eine komplette Entwicklungsumgebung zur Verfügung (bspw. SAP Cloud).

B Verbuchung am Beispiel von «Software-as-a-Service» (SaaS)-Verträgen

Eine häufige Cloud-Vertragsform sind die sogenannten «Software-as-a-Service» (SaaS) Verträge, bei welchen dem Nutzer die Software über den Internet-Browser zur Verfügung gestellt wird.

Da dem Nutzer zu Vertragsbeginn das Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts eingeräumt wird, ist zu prüfen, ob ein Finanzierungsleasing vorliegt. Dazu werden verschiedene Kriterien herangezogen (z.B. ob der Vertragsgegenstand bei Vertragsende ins rechtliche Eigentum übergeht, die Dauer des Vertrags mindestens 75% der geschätzten Nutzungsdauer umfasst, usw.). Bei Cloud-Verträgen ist jedoch übergeordnet zur prüfen, ob die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Nutzer übertragen wird (weitere Informationen zu Leasing siehe FAQ zu Finanzierungs-Leasingverhältnissen vom 30.09.2010).

Liegt kein Finanzierungsleasing vor, ist zu prüfen, ob der Nutzer zu Vertragsbeginn die Software als Vermögenswert oder als Dienstleistung über die Vertragslaufzeit erhält. Ein Vermögenswert liegt dann vor, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Software besteht (z.B. wenn die Möglichkeit besteht, die Software ohne wesentliche Nachteile oder Zusatzkosten auf die Infrastruktur eines anderen Cloud-Anbieters zu übertragen).

Liegt die wirtschaftliche Verfügungsmacht vor, sind die Kosten entsprechend über die Investitionsrechnung zu erfassen und zu aktivieren und über die Vertragslaufzeit abzuschreiben. Die Verbuchung als Investition wird in diesem Fall verwendet, um in der Rechnung transparent auszuweisen, dass die mit IT-Entwicklung verbundenen Aufwendungen hoch sind. Sie übersteigen häufig die Lizenzkosten. Aktivierbar sind beim Bezug von Software grundsätzlich die Lizenzkosten und die Implementierungskosten. Implementierungskosten sind Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft (bspw. Verbindung mit bestehende IT-Anwendungen über Schnittstellen, kundenspezifische Parametereinstellungen, das sogen. Customizing, auf die speziellen Bedürfnisse des nutzenden Gemeinwesens). Ohne dieses Customizing ist die wirtschaftliche Nutzung der bereitgestellten Software in der Regel nicht möglich. Migrationskosten und Schulungskosten sind nicht aktivierungsfähig. Weitere Informationen sind der Fachempfehlung 12 – Anlagegüter und Anlagenbuchhaltung zu entnehmen.

Liegt keine wirtschaftliche Verfügungsmacht vor, handelt es sich um einen Dienstleistungsvertrag, d.h. die Lizenzkosten werden laufend im Aufwand erfasst. Implementierungskosten können normalerweise nicht von der Bereitstellung der ursprünglichen Software getrennt werden. Entsprechend ist eine Vorauszahlung der Implementierungskosten in der Investitionsrechnung (Konto 520 Software) zu erfassen und über das Konto 1420 Software VV zu aktivieren. Dieser Betrag wird über die Vertragslaufzeit allmählich über das Konto 3320 Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV abgeschrieben.

C **Buchungsbeispiel:**

Es wird ein Cloud-Vertrag ohne Verfügungsmacht über die Software über 2 Jahre abgeschlossen. Der Nutzer kann die Software über den Internetbrowser nutzen und bezahlt eine jährliche Lizenzgebühr von CHF 50’000. Zu Vertragsbeginn fallen Implementationskosten in Höhe von CHF 200’000 an. Es handelt sich um Verwaltungsvermögen.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Vertragsabschluss Aktivierung der Implementierungskosten	**520** Software	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200’000
	1420 Software VV	**690** Aktivierungen	200’000
Jahr 1 Nutzungsgebühr für Lizenzen	**3133** Informatik-Nutzungsaufwand	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	50’000
Jahr 1 Abschreibung Implementierungskosten	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1420** Software VV	100’000
Jahr 2 Nutzungsgebühr für Lizenzen	**3133** Informatik-Nutzungsaufwand	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	50’000
Jahr 2 Abschreibung Implementierungskosten	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1420** Software VV	100’000

D Bei der Verbuchung von IaaS- und PaaS-Verträgen gelten grundsätzlich die gleichen Verbuchungsprinzipien wie bei SaaS-Verträgen, auch wenn diese in der Regel Serviceleistungen enthalten, die spezifizierter sind als bei SaaS-Verträgen.

E Der Inhalt dieser FAQ ist nur teilweise IPSAS konform. Der Effekt in der Erfolgsrechnung ist IPSAS konform, hingegen sind es die gewählte Bilanzposition und die Verbuchung in der Investitionsrechnung nicht.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von laufendem Aufwand und Ertrag sowie von Investitionsausgaben und-einnahmen im Zusammenhang mit der Coronavirus-Epidemie

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung von laufendem Aufwand und Ertrag sowie von Investitionsausgaben und -einnahmen im Zusammenhang mit der Coronavirus-Epidemie behandelt.

Frage

Müssen laufender Aufwand und Ertrag sowie Investitionsausgaben und -einnahmen im Zusammenhang mit der Coronavirus-Epidemie als ausserordentlicher Geschäftsfall, in den entsprechenden Kontengruppen des harmonisierten Kontenplans (38 und 48, 58 und 68), verbucht werden?
In welchen Funktionen müssen die verschiedenen Geschäftsfälle[1] verbucht werden?

Antwort

A Die Auslegung zur Fachempfehlung 04 erwähnt in ihrem Punkt D, dass laufender Aufwand und Ertrag sowie Investitionsausgaben und –einnahmen als ausserordentlich gelten, wenn

1. mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte,
2. sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen,
3. sie nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehören,
4. der Betrag wesentlich ist.

Laut Punkt E derselben Auslegung müssen diese vier Kriterien zwingend kumulativ erfüllt sein, damit der Geschäftsfall als ausserordentlich gilt.

B **Mit dem zu verbuchenden Geschäftsfall konnte in keiner Art und Weise gerechnet werden**

Für dieses Kriterium stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber vor dem Auftreten der Coronavirus-Epidemie eine spezifische Rechtsgrundlage geschaffen hat. Bei der Verabschiedung des Bundesgesetzes über die Bekämpfung übertragbarer Krankheiten des Menschen (Epidemiegesetz, EpG) hat der Gesetzgeber den Fall und die Notwendigkeit vorausgesehen, dass der Staat gegebenenfalls Massnahmen mit den daraus resultierenden finanziellen Konsequenzen ergreifen muss. Mit zu ergreifenden Präventions- und Bekämpfungsmassnahmen konnte somit grundsätzlich gerechnet werden. Es beinhaltet Massnahmen, die vom Bund, aber auch von den Kantonen zu ergreifen sind. Unter diesem Gesichtspunkt kann man sich nicht auf die Unvorhersehbarkeit berufen, und das erste der vier Kriterien für die Einstufung als ausserordentlicher Geschäftsfall ist nicht erfüllt.

Die Tatsache, dass der zu verbuchende Geschäftsfall nicht budgetiert war, erlaubt es auch nicht, diesen als unvorhersehbar anzusehen.

[1] Im Folgenden verwenden wir den Ausdruck „zu verbuchender Geschäftsfall" für die zu verbuchenden laufenden Aufwand und Ertrag sowie Investitionsausgaben und –einnahmen.

C **Der zu verbuchende Geschäftsfall entzieht sich der Einflussnahme und Kontrolle**

Obwohl das Auftreten der Epidemie im Jahr 2020 nicht vorhergesehen werden konnte, basieren die Schutz- und Kontrollmassnahmen auf Entscheidungen der Behörden, entweder aufgrund bereits bestehender öffentlich-rechtlicher Bestimmungen (z.B. des EpG) oder aufgrund neuer Bestimmungen, die zur Bekämpfung von Epidemien eingeführt wurden.

Natürlich ist es schwierig abzuschätzen, wie viele Begünstigte (Unternehmen oder Einzelpersonen) von den getroffenen Massnahmen profitieren und welche finanziellen Folgen für die öffentlichen Gemeinwesen entstehen. Solche Unsicherheiten bestehen immer bei Subventionen oder soziale Transferleistungen. Das bedeutet aber nicht, dass es an Einflussnahme oder Kontrolle fehlt. Die öffentlichen Gemeinwesen bleiben für die Festlegung der Bedingungen für den Zugang zu diesen Leistungen zuständig.

Unter diesem Gesichtspunkt ist das zweite der vier Kriterien für die Verbuchung als ausserordentlicher Geschäftsfall nicht erfüllt: im Allgemeinen konnten die öffentlichen Gemeinwesen auf die eine oder andere Weise Einfluss auf die zu treffenden Massnahmen nehmen und deren Umsetzung kontrollieren.

Abgesehen von dieser allgemeinen Feststellung ist es möglich, dass die Kontrolle über die zu ergreifenden Massnahmen bei gewissen öffentlichen Gemeinwesen nicht gewährleistet ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Kantone vom Bund angeordnete Massnahmen oder wenn die Gemeinden von ihrem Kanton angeordnete Massnahmen einführen mussten. Für die betroffenen öffentlichen Gemeinwesen ist das zweite Kriterium der mangelnden Einflussnahme und Kontrolle somit erfüllt; dies allerdings nur für Massnahmen, die von der übergeordneten institutionellen Ebene angeordnet wurden.

D **Der zu verbuchende Geschäftsfall gehört nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung)**

Die beschlossenen Massnahmen sind Teil der operativen Tätigkeit der öffentlichen Gemeinwesen. Die gewährten Leistungen sind ähnlicher Art wie zu „normalen" Zeiten (Pflegeleistungen, Sozialhilfe, Mahlzeitendienst, Leistungen der Arbeitslosenversicherung, usw.). Gewiss übersteigt der Betrag einiger Leistungen sein übliches Niveau (während andere Leistungen unter ihrem üblichen Niveau liegen).

Unter diesem Gesichtspunkt ist das dritte der vier Kriterien für die Verbuchung als ausserordentlicher Geschäftsfall nicht erfüllt: die zu verbuchenden Geschäftsfälle gehören zur operativen Tätigkeit, welche die Bürgerinnen und Bürger im Allgemeinen von der öffentlichen Hand erwarten, insbesondere aufgrund der in der Bundes- oder Kantonsverfassung verankerten Bestimmungen.

Über diese allgemeine Feststellung hinaus gilt folgendes: würde ein Gesetz, ohne eine verfassungsrechtliche Grundlage (Dringlichkeitsgesetz im Sinne von Art. 165 der Bundesverfassung oder einer entsprechenden Grundlage in den Kantonsverfassungen) eingeführt, sollten die entsprechenden Massnahmen als ausserhalb der operativen Tätigkeit der öffentlichen Gemeinwesen liegend betrachtet werden. Tatsächlich bedeutet das Fehlen einer verfassungsrechtlichen Grundlage, dass solche Massnahmen von den dem Staat übertragenen Aufgaben vor der Epidemie abweichen würden. Bei solchen Massnahmen wäre dieses dritte Kriterium erfüllt.

E **Der Betrag des zu verbuchenden Geschäftsfalls ist wesentlich**

Der Schwellenwert, ab dem ein Betrag als wesentlich angesehen wird, ist von Gemeinwesen zu Gemeinwesen unterschiedlich. Überschreitet der Betrag eines zu verbuchenden Geschäftsfalls im Zusammenhang mit der Coronavirus-Epidemie diesen Schwellenwert, sollte der Geschäftsfall als ausserordentlich verbucht werden; dies aber nur, wenn die anderen drei Kriterien erfüllt sind.

F Zusammenfassend sind die vier Kriterien für die Verbuchung als ausserordentlicher Geschäftsfall also nicht kumulativ erfüllt. Zwar können die betreffenden Beträge die Wesentlichkeitsgrenze überschreiten, aber die Unvorhersehbarkeit kann nicht geltend gemacht werden. Im Übrigen behalten die Gemeinwesen die Steuerung und Kontrolle über die ergriffenen Massnahmen, und diese Massnahmen bleiben Teil der operativen Tätigkeiten der Gemeinwesen.

G Betreffend die Funktionale Gliederung müssen die zu verbuchenden Geschäftsfälle in ihrer gewohnten Funktion erfasst werden.

Beispiele:

- Einrichten von Home-Office für das Personal: 022 „Allgemeine Dienste, übrige“;
- Desinfektionsmittel für Besucher der Verwaltung: 0290 „Verwaltungsliegenschaften, n.a.g.“;
- Absperrmaterial für die Verwaltung: 029 „Verwaltungsliegenschaften, n.a.g.“;
- Entschädigung ziviler Führungsstab: 162 „Zivile Verteidigung“;
- Zusätzliche Kinderbetreuung für Eltern: 218 «Tagesbetreuung» (im schulischen Bereich) oder 545 „Leistungen an Familien“ (Kinderhorte)
- Absperrkosten (Material und Personalkosten) für öffentliche Parkanlagen (Seeufer, Feuerstellen, usw.): „342 Freizeit“;
- Leistungen an Arbeitslose-Teilzeitarbeitslose: 551 „Arbeitslosenversicherung“ oder 552 „Leistungen an Arbeitslose;
- Unterstützung des Tourismus: 840 „Tourismus“;
- Unterstützung an Industrie- und Gewerbeunternehmen: 850 „Industrie, Gewerbe, Handel“.

Die Funktion 432 „Krankheitsbekämpfung, übrige“ wird für alle Bekämpfungsmassnahmen, die eine Weiterverbreitung der Epidemie verhindern, gebraucht. Dazu gehören insbesondere die Kosten oder Kostenanteile im Zusammenhang mit Hilfeleistungen für die Bevölkerung (Einkäufe, Lieferungen, Personentransporte, Einrichtung und Betrieb einer Hotline), Desinfektion, Arbeitshygiene usw.

H Bedingt rückzahlbare Darlehen sind gemäss Auslegung zur Fachempfehlung 03 zu behandeln.

I Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten (inklusive Kreditausfallgarantien) sind gemäss Auslegung zur Fachempfehlung 09 zu behandeln.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung der CO2-Abgabe

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung der CO2-Abgabe behandelt.

Frage

Wie muss die Rückverteilung der CO2-Abgabe verbucht werden?

Antwort

Für die Verbuchung der CO2-Abgabe sind spezifische Konten zu verwenden. Aus diesem Grund werden die Anhänge A Kontenrahmen HRM2 und B Funktionale Gliederung des Handbuchs HRM2 wie folgt ergänzt.

Anhang A Kontenrahmen HRM2 (Tabelle 48)

Sachgruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
		ERFOLGSRECHNUNG	
3		**Aufwand**	
369		Verschiedener Transferaufwand	
	3699	Rückverteilungen	• Rückverteilungen von Abgaben und Steuern; z.B. CO2-Abgabe. • Die einzelnen Rückverteilungen sind durch Detailkonto zu trennen, z.B. 3699.1 Rückverteilung CO2-Abgabe.
4		**Ertrag**	
469		Verschiedener Transferertrag	
	4699	Rückverteilungen	• Einnahmen aus Rückverteilungen (inkl. eigene); z.B. CO2-Abgabe. • Die einzelnen Rückverteilungen sind durch Detailkonto zu trennen, z.B. 4699.1 Rückverteilung CO2-Abgabe.

Von diesen Neuerungen nicht betroffen ist die bisherige Verbuchung der Anteile an den Bundeseinnahmen (z.B: Anteile der Kantone an der direkten Bundessteuer, an der Wehrpflichtersatzabgabe, Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (LSVA) usw.). Die Kontierung dieser Einnahmenanteile bleibt unverändert und erfolgt weiterhin unter der Positionsnummer 4600.

Die aktualisierte Version des gesamten Kontenrahmens HRM2 und der Funktionalen Gliederung steht auf der Homepage des SRS-CSPCP zur Verfügung (www.srs-cspcp).

Anhang B Funktionale Gliederung (Tabelle 49)

Funktion			Bezeichnung
Stufe 1	**Stufe 2**	**Stufe 3**	
9			**FINANZEN UND STEUERN**
	97		Rückverteilungen
		971	Rückverteilungen aus CO2-Abgabe

Das Sachregister (Stichwortverzeichnis) zur funktionalen Gliederung wird unter Buchstabe C wie folgt ergänzt:

C	CO2-Abgabe; Steuerertrag des Bundes	Funktion 910 Steuern
	CO2-Abgabe; Rückverteilung an die Bevölkerung (Ausgabe beim Bund)	Funktion 971 Rückverteilungen aus CO2-Abgabe
	CO2-Abgabe; Rückverteilung an die Wirtschaft (Ausgabe beim Bund)	Funktion 971 Rückverteilungen aus CO2-Abgabe
	CO2-Abgabe; Ausgaben Gebäudeprogramm des Bundes	Funktion 761 Luftreinhaltung und Klimaschutz
	CO2-Abgabe; Erträge bei Gemeinden, Kantonen, öffentliche Unternehmen	Funktion 971 Rückverteilungen aus CO2-Abgabe

Frequently Asked Questions (FAQ)

Aktivierung von Eigenleistungen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Übertragung von aktivierbaren Eigenleistungen in die Investitionsrechnung behandelt.

Frage

Was sind Eigenleistungen und unter welchen Voraussetzungen muss ein öffentliches Gemeinwesen diese aktivieren?

Antwort

A Eigenleistungen sind von Verwaltungseinheiten eines öffentlichen Gemeinwesens selbst erbrachte Leistungen zur Schaffung oder Erstellung von Sach- und immateriellen Anlagen.

B Eigenleistungen sind zu aktivieren, wenn die Anforderungen zur Aktivierung der jeweiligen Sach- und immateriellen Anlage erfüllt sind. Insbesondere müssen die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sein:

- Die Eigenleistungen sind wesentlich;
- Die Eigenleistungen erbringen einen Nutzen über mehrere Jahre und sind separat und verlässlich mess- und erfassbar;
- Die erbrachten Leistungen und das Anlagegut insgesamt sind werthaltig;
- Der aktivierte Wert der Eigenleistung sollte einem Drittvergleich standhalten können, d.h. die aktivierten Beträge für selbst geschaffene und erstellte Sach- oder immaterielle Anlagen dürfen nicht über dem Anschaffungswert liegen, welche für die Beschaffung eines vergleichbaren Anlageguts auf dem Markt bezahlt werden müssten.

C Eigenleistungen für die Schaffung oder Erstellung von Sach- oder immateriellen Anlagen werden zu Herstellungskosten bewertet. Als Herstellungskosten werden diejenigen Ausgaben bezeichnet, die bei der Schaffung oder Erstellung einer Sach- oder immateriellen Anlage oder bei der Veränderung einer solchen Anlage entstehen. Darunter fallen in erster Linie Personalkosten (einschliesslich Sozialkosten, Ferienentschädigungen, usw.) für beispielsweise Projektmanagement, Bauleitung, Architekturleistungen, Entwicklung von Software, sowie direkte Infrastrukturkosten (z.B. Waren- und Maschinenkosten). Waren und Materialaufwand gehören ebenfalls zu den Herstellungskosten. Es handelt sich insbesondere um Aufwendungen für Einzelmaterial (Rohmaterial, halbfertige Erzeugnisse, Bestandteile, Zubehörteile, Nebenkosten der Anschaffungen, usw.).

Verwaltungs- und andere Gemeinkosten (z.B. Schulungskosten, Aus- und Weiterbildungskosten) sind nicht Bestandteil der Herstellungskosten.

D Das öffentliche Gemeinwesen legt fest, ab welchem Betrag die Eigenleistungen als wesentlich gelten und dem Investitionskredit zu belasten sind.

E In der Jahresrechnung werden die Aufwendungen für die zu aktivierenden Eigenleistungen unter den entsprechenden Aufwandspositionen (Personal-, Sach- und übriger Betriebsaufwand, usw.) erfasst.

Der Wert der Eigenleistungen wird dem betreffenden Investitionskonto belastet und der Sachgruppe 431 gutgeschrieben.

F **Beispiel Eigenleistungen des Personals eines Gemeinwesens**

Die Gemeinde A baut eine neue Lagerhalle, hauptsächlich aus Holz, um darin ihre Fahrzeuge, Maschinen und Wartungsmaterial zu versorgen. Die Legislative hat für diesen Bau einen Investitionskredit von CHF 625‘000 bewilligt. Gemäss Arbeitszeitblatt hat ein Gemeindeangestellter, Zimmermann von Beruf, 20% seiner Jahresarbeitszeit dem Bau der Lagerhalle gewidmet. Der Betrag dieser Eigenleistung wird als wesentlich betrachtet.

Verbuchung

Der Lohn des Gemeindeangestellten wird im Aufwandkonto **301x** verbucht. Der Arbeitgeberanteil der Sozialleistungen wird im Aufwandkonto **305**x verbucht. Die Lohnkosten (inkl. Sozialabgaben) des Gemeindeangestellten für die Mitarbeit beim Bau der Lagerhalle belaufen sich auf CHF 16‘800 (20% von CHF 84‘000) und müssen in den Baukosten eingerechnet werden. Sie werden folglich im Soll des Kontos **504x** verbucht. Gleichzeitig wird dieser Lohnanteil als Ertrag im Konto **4310** verbucht. Die übrigen Baukosten für die Lagerhalle werden ebenfalls im Konto **504x** verbucht. Ende Jahr überträgt die Gemeinde die gesamten Baukosten, d.h. CHF 600‘000, ins Bilanzkonto 1404. Sie schreibt den Wert des Gebäudes über seine Nutzungsdauer zu einem Betrag von CHF 20‘000, unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 30 Jahre, über das Konto **3300** ab.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Jahreslohn des Gemeindeangestellten	301x Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	70’000
Sozialabgaben auf dem Lohn des Gemeindeangestellten (Arbeitgeberbeitrag)	305x Arbeitgeberbeiträge	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	14‘000
Aktivierung der Eigenleistung des Gemeindeangestellten	504x Hochbauten	4310 Aktivierbare Eigenleistungen auf Sachanlagen	16’800
Übrige Ausgaben für die Lagerhalle	504x Hochbauten	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	583’200
Übertrag in die Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierungen der Nettoinvestitionen	600’000
Abschreibung der Lagerhalle	3300 geplante Abschreibungen	1404 Hochbauten VV	20’000

G Diese FAQ ist IPSAS-konform für Sachanlagen. Für immaterielle Anlagen gibt es unter IPSAS weitergehende Vorschriften.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Eigenversicherung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zum Thema Eigenversicherung diskutiert und beantwortet.

Frage

Nach einer massiven Prämienerhöhung durch die Gebäudeversicherung möchte eine Körperschaft die Versicherung gegen Feuer- und Elementarschäden kündigen und in der Höhe der eingesparten Prämien eine eigene Versicherung äufnen. Wie ist eine solche Eigenversicherung in der Buchhaltung abzubilden?

Antwort

A Wenn eine Körperschaft ein Risiko (z.B. Taggeld, Feuer- und Elementarschäden bei Verwaltungsliegenschaften) nicht über eine Versicherung abdecken will oder muss, trotzdem aber jährlich eine gewisse Summe anstelle der Versicherungsprämie für dieses Risiko zurückstellen will, kann dies über einen Fonds im Eigenkapital erfolgen (Konto 2910 „Fonds im Eigenkapital"). Dies kann als Eigenversicherung der Körperschaft bezeichnet werden.

B Als Voraussetzung für einen solchen Fonds muss eine Rechtsgrundlage (z.B. ein Reglement auf Gemeindeebene) erstellt und durch das kompetente Organ genehmigt werden. Darin sind die wichtigsten Punkte zu regeln wie Zweck, Einlagen (Finanzierung) und Entnahmen (Schadendeckung), Maximalbetrag und Verzinsung. Nachfolgend einige Erläuterungen zu den einzelnen Punkten der Rechtsgrundlage (nicht abschliessend).

Zweck
- Beispiel: Der Fonds bezweckt die Bereitstellung von Mitteln zur Deckung von Feuer- und Elementarschäden im Bereich der Liegenschaften des Verwaltungs- und Finanzvermögens.

Einlagen
- Die „Prämien" müssen sachbezogen festgelegt werden (Verursacherprinzip Art. 9 lit. F. Musterfinanzhaushaltsgesetz), wie wenn sie an eine Versicherung bezahlt werden müssten.
- Die „Prämien" dürfen nicht abhängig vom Rechnungsergebnis sein.
- Es darf nicht ein fixer Prozent-Anteil der Hauptsteuern festgelegt werden (Art. 9 lit. H Musterfinanzhaushaltgesetz).
- Beispiel: Prozentsatz des aktuellen Gebäudeversicherungswerts.

Entnahmen

- Es ist zu bestimmen, welcher Betrag bei einem Schadensfall aus dem Fonds zu entnehmen ist.
- Beispiel Sachanlagen: Einmalig den gesamthaft verfügbaren Betrag oder jährlich in der Höhe der Abschreibungen.
- Der Fonds darf nicht ins Negative fallen.
- In der Rechtsgrundlage können weitere Bestimmungen aufgenommen werden. Zum Beispiel, ob die Eigenversicherung auch zur Deckung des Selbstbehalts von versicherten Ereignissen zu verwenden ist oder ob auch nicht aktivierte Anlagen wie Mobilien oder Bürogeräte/PCs mit der Eigenversicherung abgedeckt werden (der Zweck ist entsprechend anzupassen).

Maximalbetrag

- Es gibt keine Höchstgrenze für den Fonds.
- Es kann jedoch ein Maximalbetrag festgelegt werden, ab dessen Höhe keine Einlagen bzw. „Prämienzahlungen" mehr erfolgen.
- Beispiel: Prozentsatz des aktuellen Gebäudeversicherungswerts.

Verzinsung

- Ein solcher Fonds wird in der Regel nicht verzinst, da er Bestandteil des Eigenkapitals ist.

C Die Einlagen in das Bilanzkonto des Fonds erfolgen über das Konto 3511 „Einlagen in Fonds des EK", allfällige Entnahmen bei einem Schadensfall über das Konto 4511 „Entnahmen aus Fonds im EK". Gemäss Fachempfehlung Nr. 04 ist das Bruttoprinzip auch bei Entnahmen aus oder Zuweisungen an zweckgebundenes Eigenkapital zu beachten, d.h. Einlagen und Entnahmen sind in der Erfolgsrechnung zu verbuchen (vgl. Fachempfehlung Nr. 04, Erläuterungen zu Ziffer 1, Randziffer 7).

Die Funktion ist entsprechend des Zwecks der Eigenversicherung zu wählen (z.B. 029 für „Verwaltungsliegenschaften, n.a.g." für eine Brandversicherung der Verwaltungsliegenschaften).

Die „Prämien" werden bei Bedarf von den „versicherten" Verwaltungseinheiten durch interne Verrechnungen (Konto 393x / 493x) geleistet, weil es sich um eine pauschale Abgeltung von Leistungen handelt. Ein Schaden wird durch eine interne Verrechnung in umgekehrter Richtung entschädigt.

D Eine IPSAS konforme Verbuchung würde wie folgt aussehen: Die Einlage in einen Fonds „Eigenversicherung" zur Deckung allfälliger künftiger Risiken hat keine Gegenleistung in Form einer Risikodeckung durch Dritte zur Folge. Deshalb erfolgt die Fondseinlage nicht wie unter HRM2 über die Erfolgsrechnung, sondern mittels einer Umbuchung innerhalb des Eigenkapitals. Sie wird vom Konto 2999 „Kumulierte Ergebnisse der Vorjahre" auf Konto 2910 „Fonds im Eigenkapital" gebucht. Bei einem Schadensfall erfolgt die Entnahme in umgekehrter Richtung. Die internen Verrechnungen zwischen den Verwaltungseinheiten sind ebenfalls zu buchen.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung im Zusammenhang mit der Umsetzung des innerkantonalen Finanzausgleichs

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat unter Berücksichtigung der Empfehlungen des Harmonisierten Rechnungsmodells nachfolgende Frage zur Verbuchung von Transaktionen im Zusammenhang mit dem innerkantonalen Finanzausgleichs behandelt.

Frage

Ein steuerkräftiger Einwohner lässt sich in einer Gemeinde nieder. In der Folge erwartet die Gemeinde höhere Einzahlung in den innerkantonalen Finanzausgleich. Es stellt sich die Frage, wie die Verbuchung im Zusammenhang mit der Umsetzung des Finanzausgleichs erfolgen muss. Es ist im Besonderen zu klären, ob sie den neuen Steuerzahler sofort berücksichtigen und somit einen Aufwand und eine Verbindlichkeit verbuchen muss oder darf.

Antwort

A Die Antwort auf diese FAQ beruft sich auf die Fachempfehlung Nr. 9 (Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten).

B Im Gegensatz zum Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen gelangen im innerkantonalen Finanzausgleich verschiedene Ausgleichssysteme zur Anwendung. Die meisten innerkantonalen Finanzausgleichssysteme basieren heute auf einem horizontalen und vertikalen Ressourcenausgleich. Spezifische Lasten werden zusätzlich durch einen entsprechenden Lastenausgleich abgegolten.

Im harmonisierten Kontenplan sind für sämtliche Transaktionen des Finanzausgleichs Konten vorhanden. In den Rechnungen der Gemeinden können deshalb diese Transaktionen detailliert ausgewiesen werden.

Die entsprechenden Konten sind folgende:

362	Aufwandkonten: Finanz- und Lastenausgleich
3621.5	Vertikaler Finanzausgleich: Beiträge von Gemeinde an Kanton.
3621.6	Vertikaler Lastenausgleich: Beiträge von Gemeinde an Kanton.
3622.7	Horizontaler Finanzausgleich: Beiträge von Gemeinden an andere Gemeinden.
3622.8	Horizontaler Lastenausgleich: Beiträge von Gemeinden an andere Gemeinden.
462	Ertragskonten: Finanz- und Lastenausgleich
4621.5	Vertikaler Finanzausgleich: Beiträge des Kantons an die Gemeinden.
4621.6	Vertikaler Lastenausgleich: Beiträge des Kantons an die Gemeinden.
4622.7	Horizontaler Finanzausgleich: Beiträge von Gemeinden an Gemeinden.
4622.8	Horizontaler Lastenausgleich: Beiträge von Gemeinden an Gemeinden.

C Das System des Finanzausgleichs kann sich auf statistische Daten früherer Jahre stützen. In diesem Fall spricht man von einem aposteriorischen Finanzausgleichssystem. Andererseits kann sich der Finanzausgleich auf statistische Daten des aktuellen Jahres stützen. In diesem Fall spricht man von einem Begleitfinanzausgleichssystem. Der Unterschied zwischen diesen zwei Systemen ist folgender: In einem aposteriorischen Finanzausgleichssystem stimmt das Ausgleichsjahr nicht mit dem Bemessungsjahr überein, währenddessen in einem Begleitfinanzausgleichssystem das Ausgleichsjahr dem Bemessungsjahr entspricht.

D Definitionen

Bemessungsjahr: Jahr, für welches die statistischen Grundlagen für die Ausgleichszahlungen bekannt sind, anhand derer die Finanzausgleichsbeträge berechnet werden.

Berechnungsjahr**:** Jahr, in dem die Beitragsbemessung erfolgt und in welchem den am Finanzausgleich teilnehmenden Haushalten die Zahlen mitgeteilt werden.

Ausgleichsjahr**:** Jahr, für welches ein rechtlicher Anspruch auf oder eine Verpflichtung für eine Finanzausgleichszahlung (Guthaben oder Verbindlichkeit) besteht.

E In einem aposteriorischen Finanzausgleichssystem ergibt sich das folgende zeitliche Schema:

	Bemessungsjahr	Berechnungsjahr	Ausgleichsjahr
	20XX-2	20XX-1	20XX
Beispiel falls 20XX = 2014	2012	2013	2014

F In einem Begleitfinanzausgleichssystem ergibt sich das folgende zeitliche Schema:

	Ausgleichsjahr = Bemessungsjahr	Definitives- Berechnungsjahr
	20XX	20XX+1
Beispiel falls 20XX = 2014	2014	2015

G In einem aposteriorischen Finanzausgleichssystem sind die Ausgleichszahlungen besser plan- und budgetierbar. Die Ausgleichsbeträge werden in der Regel durch die zuständige kantonale Stelle aufgrund der festgelegten Bemessungsjahre (ein Jahr oder Durchschnitt mehrerer vergangener Jahre) berechnet und den Gemeinden mitgeteilt. Damit stehen die Ausgleichsbeiträge vor Beginn des jeweiligen Rechnungsjahres (Ausgleichsjahr) fest, können exakt im Budget eingestellt werden und entsprechen den Beträgen, die in der Jahresrechnung verbucht werden.

Typischerweise wird eine Rechnung im Jahr 20XX-1 (Berechnungsjahr) für einen zu bezahlenden Betrag des Finanzausgleichs des Jahres 20XX (Ausgleichsjahr) ausgestellt und der Gemeinde zugestellt. Handelt es sich um einen zu erhaltenden Betrag, wird eine Gutschrift ausgestellt. Der Betrag basiert auf der Situation der Gemeinde des Jahres 20XX-2 (Bemessungsjahr). Auf der Rechnung oder Gutschrift wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Betrag für das Jahr 20XX geschuldet oder zu erhalten ist und auf dem Jahr 20XX-2 basiert. Es wird nicht von Akontozahlungen gesprochen, und es gibt auch keine Schlussabrechnung. Das Jahr 20XX-2 ist nur die Basis für die Berechnung; der Betrag ist nicht für dieses Jahr geschuldet oder wird nicht für dieses Jahr gutgeschrieben.

Forderungen und Verpflichtungen, d.h. der rechtliche Anspruch auf die Finanzausgleichsbeträge oder die Verpflichtung diese zu bezahlen, entstehen erst im Ausgleichsjahr. Es darf weder eine Abgrenzung, noch eine Rückstellung, noch eine Vorfinanzierung oder eine Einlage in einen Reservefonds verbucht werden.

H Ein Begleitfinanzausgleichssystem verlangt im Allgemeinen eine Rechnungstellung in Form von Akontozahlungen und einer definitiven Veranlagung mittels einer Schlussabrechnung. Die Akontozahlungen werden grundsätzlich von der zuständigen kantonalen Behörde aufgrund von Schätzungen ausgestellt. Die Schlussabrechnung wird später erstellt, sobald die definitiven Berechnungsgrundlagen bekannt sind.

Typischerweise werden im Laufe des Jahres 20XX Akontozahlungen geleistet oder erhalten. Diese Beträge entsprechen dem Ausgleichsbetrag für das Jahr 20XX (Ausgleichsjahr). Im Laufe des Jahres 20XX+1 wird eine Schlussabrechnung erstellt, welche die effektiv geschuldete oder erhaltene Ausgleichszahlung enthält. Die Schlussabrechnung präzisiert ebenfalls die Höhe des zu bezahlenden oder zu erhaltenden Saldos. Sind die Akontozahlung angemessen geschätzt, ist der Unterschied zwischen den bezahlten oder erhaltenen Beträgen des Jahres 20XX und dem effektiv geschuldeten oder zu erhaltendem Betrag nicht von grosser Bedeutung. In diesem System entspricht somit das Bemessungsjahr dem Ausgleichsjahr.

Die Verbuchung der Akontozahlungen stellt keine besonderen Probleme dar: die bezahlten Beträge werden als Aufwand verbucht, die erhaltenen Beträge als Ertrag (siehe Punkt B).

Manchmal erwartet die Gemeinde eine Differenz zwischen den Akontozahlungen und der Schlussabrechnung, vor allem im Zusammenhang mit dem Zu- oder Wegzug von Steuerpflichtigen. Die Art diese Differenz zu verbuchen, hängt davon ab, wie zuverlässig der Saldo zwischen den Akontozahlungen und der Schlussabrechnung geschätzt werden kann.

Kann der Betrag zuverlässig geschätzt werden und ist im Jahr 20XX+1 ein bedeutender Mittelabfluss wahrscheinlich, muss die Bildung einer kurzfristigen Rückstellung (Kostenart 205) am Ende des Ausgleichsjahres (20XX) erfolgen. Falls der Betrag nicht sicher geschätzt werden kann, aber ein bedeutender Mittelabfluss wahrscheinlich ist, kann die Bildung einer Eventualverpflichtung im Anhang empfohlen werden. Zudem muss eine Unterscheidung zwischen sich jährlich wiederholenden Beträgen und zwischen stark schwankenden Beträgen gemacht werden. In diesem zweiten Fall sollte auf jeden Fall eine Rückstellung gemacht werden.

Falls aufgrund von zu hohen Akontozahlungen ein Mittelzufluss vorgesehen ist, wird unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips keine Buchung vorgenommen, auch wenn der Betrag zuverlässig geschätzt werden kann und der Mittelzufluss als wahrscheinlich angesehen wird. Es kann aber eine Eventualforderung im Anhang ausgewiesen werden.

Buchungsbeispiel

Ein steuerkräftiger Einwohner hat sich im Jahr 20XX in der Gemeinde niedergelassen. Die Gemeinde hat die Akontozahlungen des Jahres 20XX schon geleistet. Aber sie erwartet eine deutlich höhere Schlussabrechnung. Leider erhält sie diese Abrechnung erst im Jahr 20XX+1. Dank internen Informationen kann die Gemeinde die Differenz zwischen den Akontozahlungen und dem Ausgleichsbetrag für das Jahr 20XX zuverlässig schätzen. Sie erwartet mit grosser Wahrscheinlichkeit einen bedeutenden zusätzlichen Betrag bezahlen zu müssen. Dieser Betrag wird allerdings erst im nächsten Jahr (20XX+1) fällig. Die Gemeinde nimmt folgende Buchungen vor:

Datum	**Vorgang**	**Verbuchung**	
		Soll	**Haben**
31.12.20XX	Bildung einer Rückstellung für den Saldo des innerkantonalen Finanzausgleichs des Jahres 20XX	3622.7 Innerkantonaler Finanzausgleich	2059 Andere kurzfristige Rückstellungen
Jahr 20XX+1	Verwendung der Rückstellung (Variante mit zwei Buchungen)	2059 Andere kurzfristige Rückstellungen 3622.7 Innerkantonaler Finanzausgleich	3622.7 Innerkantonaler Finanzausgleich 100 Flüssige Mittel
Jahr 20XX+1	Verwendung der Rückstellung (Variante mit einer Buchung)	2059 Andere kurzfristige Rückstellungen	100 Flüssige Mittel

I Aufgrund der Autonomie der Kantone in Bezug auf die Darstellung der Jahresrechnung, können die Kantone das Ausgleichssystem auswählen, das für ihre Gemeinden gilt: aposteriorisches Finanzausgleichssystem oder Begleitfinanzausgleichssystem. Es ist jedoch wichtig, insbesondere für die Finanzstatistik, dass die Verbuchung des Finanzausgleichs in allen betroffenen Gemeinwesen gleich gehandhabt wird.

J Im Begleitfinanzausgleichssystem können bei der Verbuchung verschiedene Jahre vermischt werden. Dies macht es sehr schwierig, die jährlichen Beträge zu kontrollieren, was auch für die Finanzstatistik ein Problem darstellt.

K Die internationalen Normen für den öffentlichen Sektor (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS) kennen die Unterscheidung zwischen Begleitfinanzausgleichssystem und aposteriorischem Finanzausgleichssystem nicht.

Der IPSAS-Standard 19 (Abschnitt 22) verlangt, dass das Gemeinwesen eine Rückstellung verbuchen muss, wenn folgende drei Kriterien kumulativ erfüllt sind:
(a) eine Einheit hat eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) aus einem Ereignis der Vergangenheit;
(b) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen ist wahrscheinlich, um die Verpflichtung zu erfüllen; und
(c) eine zuverlässige Schätzung der Höhe der Verpflichtung ist möglich.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Finanzierungs-Leasingverhältnisse (*financial leasings*)

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zu Finanzierungs-Leasingverhältnissen behandelt.

Frage

Wie müssen die mit einem Finanzierungs-Leasingverhältnis verbundenen Vermögenswerte und Verpflichtungen bilanziert werden?

Antwort

A Ein Finanzierungs-Leasingverhältnis (*financial leasing*) ist ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswertes vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer übertragen werden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt die Substanz eines Vertrages über dessen rechtliche Form („*substance over form*"). Somit werden nicht die Eigentumsrechte, sondern die mit der wirtschaftlichen Nutzung des Leasinggutes verbundenen Rechte und Risiken berücksichtigt.

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

C Der Leasingnehmer hat die bei einem Finanzierungs-Leasingverhältnis erworbenen Vermögenswerte zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses als Vermögenswerte und die damit verbundenen Verpflichtungen des Leasingverhältnisses als Verbindlichkeiten in seiner Bilanz zu erfassen.

D Die Ersterfassung der Anlage erfolgt zum vollen Wert in der Investitionsrechnung mit anschliessender Aktivierung unter den Aktiven. Die Vermögenswerte werden in den Aktiven erfasst wie eigene Anlagen (z.B. unter 1404 Hochbauten). Dabei ist zu beachten, dass sie in der Anlagenbuchhaltung speziell gekennzeichnet werden, damit sie im Anlagespiegel separat ausgewiesen werden können (gemäss Tabelle 24, Seite 82, Handbuch HRM2).

E Die Vermögenswerte werden in der Regel auf der Basis der Nutzungsdauer abgeschrieben. Ist zu Beginn des Leasingverhältnisses nicht hinreichend sicher, ob das Eigentum auf den Leasingnehmer übergeht, so ist der Vermögenswert jedoch über den kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, vollständig abzuschreiben.

F Die Verbindlichkeiten werden gemäss Kontenrahmen HRM2 unter 2067 Leasingverträge ausgewiesen. Innerhalb eines Jahres fällige Raten von langfristigen Finanzierungsleasingverträgen sind im Konto 2015 kurzfristiger Anteil langfristiger Leasingverbindlichkeiten zu erfassen.

G Bei der Verbuchung der Leasingzahlungen ist darauf zu achten, dass diese aufgeteilt werden in die Finanzierungskosten (Zinsaufwand) und den Tilgungsanteil.

H Finanzierungs-Leasingverhältnisse sind finanzrechtlich eigenen Beschaffungen gleichgestellt und unterliegen dem Kapitel 3 Kreditrecht des Musterfinanzhaushaltsgesetzes (MFHG).

I Verpflichtungen aus operativen Leasingverträgen (*operating leases*) hingegen werden nicht bilanziert, sondern sind den Mietverträgen gleich gestellt.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Übernahmewerte von Bilanzpositionen bei Gemeindefusionen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zu den Übernahmewerten von Bilanzpositionen bei Gemeindefusionen behandelt.

Frage

Im Zusammenhang mit der Harmonisierung der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors der Schweiz stellt sich die Frage, welche Aktiven und Passiven und zu welchen Werten diese bei einer Gemeindefusion übernommen werden müssen.

Antwort

A Unter Fusion wird die Verschmelzung von mindestens zwei rechtlich selbständigen Einheiten zu einer einzigen wirtschaftlichen und rechtlichen Einheit verstanden.

Es kann zwischen Kombinationsfusion und Absorptionsfusion unterschieden werden:

Kombinationsfusion: Die beteiligten Gemeinden schliessen sich zu einer gänzlich neuen Gemeinde mit neuem Recht zusammen.

Absorptionsfusion oder Eingemeindung: eine Gemeinde wird von der anderen aufgenommen. Das Recht der übernehmenden Gemeinde bleibt gänzlich bestehen.

Die vorliegende FAQ gilt für beide Fusionsformen. Sie behandelt Fusionen auf Gemeindeebene, könnte aber analog auch auf Kantonsfusionen angewendet werden.

B Es stellen sich zwei Fragen:
(1) welche Aktiven und Passiven der Abschlussbilanzen der an der Fusion beteiligten Gemeinden müssen übernommen werden?
(2) zu welchen Werten müssen die Aktiven und Passiven der Abschlussbilanzen der an der Fusion beteiligten Gemeinden in die Eröffnungsbilanz der neu gebildeten Gemeinde übernommen werden?

C Es wird in jedem Fall vorausgesetzt, dass die betroffenen Gemeinden den für die Rechnungslegung gesetzlich vorgegebenen Rahmen (Gemeindegesetz, Gesetz über die Rechnungslegung der Gemeinden, Reglemente, usw.) befolgen.

D Die möglichen Anpassungen beeinflussen die Abschlussbilanzen der fusionierenden Gemeinden nicht. Sie beeinflussen nur die Eröffnungsbilanz der neuen Gemeinde.

E Bezüglich der ersten Frage von Punkt B gilt gemäss Fachempfehlung 02 für die Rechnungslegung unter anderem der Grundsatz der Vollständigkeit Es ist somit sicherzustellen, dass in der Eröffnungsbilanz der neuen Gemeinde alle Aktiven und Passiven der Abschlussbilanzen der an der Fusion beteiligten Gemeinden übernommen werden.

F Die Aktiven und Passiven der zu fusionierenden Gemeinden werden Zeile für Zeile übernommen.

Es kann vorkommen, dass die fusionierenden Gemeinden vor der Fusion über eine andere Aktivierungsgrenze verfügen als die neue Gemeinde; entweder ist sie höher oder tiefer. Im ersten Fall sind gewisse Vermögenswerte der fusionierenden Gemeinden nicht bilanziert, müssen aber in der Bilanz der neuen Gemeinde aufgeführt werden. Im zweiten Fall sind Vermögenswerte in den fusionierenden Gemeinden bilanziert, werden aber in der Bilanz der neuen Gemeinde nicht mehr aufgeführt. Auf eine Aktualisierung des Inventars zur Angleichung der Aktivierungsgrenze sollte verzichtet werden, da dies aufgrund der entstehenden Kosten nicht zu empfehlen wäre.

Die gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten müssen eliminiert werden. Es kann sich dabei um folgende Sachgruppen handeln: 101 Forderungen, 102/107 Kurzfristige/langfristige Finanzanlagen, 144 Darlehen VV, 200 Laufende Verbindlichkeiten, 201/206 Kurzfristige/langfristige Finanzverbindlichkeiten.

G Bezüglich der zweiten Frage unter Punkt B gilt, dass die Aktiven und Passiven normalerweise zu Bilanzwerten übernommen werden.

H Beim **Verwaltungsvermögen** entspricht der Bilanzwert laut Fachempfehlung 12 dem Anschaffungswert abzüglich der planmässigen Abschreibungen.

I Schreibt das Kantonsgesetz den Gemeinden vor ihr Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2 neu zu bewerten, werden die Bilanzwerte zum Zeitpunkt der Fusion in die Eröffnungsbilanz der neuen Gemeinde übernommen, da alle Fusionsgemeinden ihr Verwaltungsvermögen gleich bewertet haben.

J Falls das Kantonsgesetz den Gemeinden die Wahl lässt ihr Verwaltungsvermögen neu zu bewerten, ist es möglich, dass eine oder mehrere, aber nicht alle an der Fusion beteiligten Gemeinden eine Aufwertung ihres Verwaltungsvermögens beim Übergang zum HRM2 vorgenommen haben. Die Bilanzwerte des Verwaltungsvermögens basieren somit nicht auf denselben Grundlagen, und die Bewertungen müssen angepasst werden.

Handelt es sich bei der Gemeindefusion um eine **Absorptionsfusion**, gilt laut Punkt A das Recht der übernehmenden Gemeinde.

Hat die absorbierende Gemeinde X ihr Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2 neu bewertet, muss die absorbierte Gemeinde Y ihr Verwaltungsvermögen auf das Datum der Fusion neu bewerten, falls dies nicht schon beim Übergang zum HRM2 geschehen ist.

Es kann vorkommen, dass die absorbierende Gemeinde X ihr Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2 nicht neu bewertet hat, die absorbierte Gemeinde Y jedoch schon. Ausnahmsweise und aus Wesentlichkeitsgründen muss die absorbierende Gemeinde X ihr Verwaltungsvermögen nicht aufwerten. Es werden aber die (aufgewerteten) Bilanzwerte der Gemeinde Y übernommen. Die Aufwertungsreserve der Gemeinde Y wird in die Eröffnungsbilanz der Gemeinde X aufgenommen und zur Finanzierung der durch die Aufwertung höheren Abschreibungen des Verwaltungsvermögens verwendet.

Handelt es sich bei der Gemeindefusion um eine **Kombinationsfusion**, muss die Frage der Übernahmewerte des Verwaltungsvermögens (mit oder ohne Aufwertung) im Fusionsvertrag geregelt werden. In diesem Fall müssen alle an der Fusion beteiligten Gemeinden ihr Verwaltungsvermögen für die Eröffnungsbilanz der neuen Gemeinde nach den gleichen Modalitäten anpassen. Diese Regel gilt auch für die anderen Modalitäten der Rechnungslegung, zum Beispiel für die Aktivierung der Nettoinvestitionen (Nettoverbuchung) oder die Aktivierung der Bruttoinvestitionen mit der gleichzeitigen Passivierung eines eventuellen Investitionsbeitrags (Bruttoverbuchung).

K Eine Fusion von Gemeinden unterschiedlicher Kantone ist immer eine Absorptionsfusion. Folglich gilt das Recht der absorbierenden Gemeinde. Buchstabe J wird analog angewandt.

L Das **Finanzvermögen** wird zu Bilanzwerten übernommen. Laut Fachempfehlung 06 ist das Finanzvermögen periodisch neu zu bewerten. Im Falle einer Fusion ist das ganze Finanzvermögen auf das Fusionsdatum hin neu zu bewerten.

M Gewisse Kantone geben ihren Gemeinden die Möglichkeit, **finanzpolitisch motivierte Buchungen** vorzunehmen (148 zusätzliche Abschreibungen, 293 Vorfinanzierungen, 294 Finanzpolitische Reserve). Falls bei einer Absorptionsfusion die absorbierende Gemeinde keine solchen Buchungen vornimmt, wird der Saldo der obgenannten Konten in das kumulierte Ergebnis der Vorjahre (2999) übertragen. Dasselbe geschieht bei einer Kombinationsfusion, falls die neue Gemeinde beschliesst auf solche Buchungen zu verzichten.

N Diese Lösung ist nur konform mit den internationalen Buchungsnormen für den öffentlichen Sektor (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS), falls eine Aufwertung des Verwaltungsvermögens erfolgt und auf finanzpolitische Buchungen verzichtet wird. Sie entspricht insbesondere IPSAS 40.26 und 40.27, welche besagen, dass Vermögenswerte und Verbindlichkeiten bei einer Fusion zu an den Standard angepassten Buchwerten übernommen werden.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von Aufwänden und Erträgen aus Beteiligungen und Darlehen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung von Aufwänden und Erträgen aus Beteiligungen und Darlehen behandelt.

Frage

Welches ist der Verbuchungszeitpunkt von Aufwänden und Erträgen aus einer Beteiligung eines Gemeinwesens an einer Einheit, welche eine eigene Buchhaltung führt und über eine eigene juristische Persönlichkeit verfügt (Sachgruppe 145)? In welchem Rechnungsjahr müssen Aufwände und Erträge eines Darlehens an eine solche Einheit (Sachgruppe 144) verbucht werden?

Antwort

A Diese FAQ behandelt nur die Aufwände und Erträge im Sinne der untenstehenden Buchstaben E und F. Sie behandelt nicht die eventuellen Wertgewinne oder –verluste von Beteiligungen im eigentlichen Sinn. Diese Wertgewinne oder –verluste müssen erfasst werden, wie dies in der Fachempfehlung 06 vorgesehen ist.

B Laut den Punkten 3 und 5 der Fachempfehlung 02 des Handbuches HRM2 beruht die Rechnungslegung unter anderem auf dem Prinzip der Periodenabgrenzung. Das bedeutet, dass alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen sind, in welcher die entsprechenden Verpflichtungen und Rechte ihren Ursprung haben.

C Die Beteiligungen eines Gemeinwesens gehören zum Verwaltungsvermögen (Sachgruppe 145 Beteiligungen, Grundkapitalien VV) oder zum Finanzvermögen (Sachgruppe 107 Finanzanlagen).

Die untenstehende Liste ist nicht abschliessend, aber sie beinhaltet die häufigsten Beispiele von Beteiligungen der Kantone:

- Kantonalbanken
- Spitäler
- Unternehmen, die in der Energieversorgung tätig sind
- Industrielle Betriebe
- Transportunternehmen
- Loterie Romande und Swisslos
- Salinen
- Unternehmen, welche Informatikdienstleistungen anbieten

D Die durch ein Gemeinwesen gewährten Darlehen gehören ebenfalls entweder zum Verwaltungsvermögen (Sachgruppe 144 Darlehen VV) oder zum Finanzvermögen (Sachgruppe 107 Finanzanlagen).

E Die Erträge aus Beteiligungen und Darlehen werden in den Sachgruppen 41 Regalien und Konzessionen, 42 Entgelte oder 44 Finanzertrag verbucht.

Beispiele für Erträge aus Beteiligungen und Darlehen (Liste nicht abschliessend):

- Dividenden
- Gewinnbeteiligung
- Verzinsung von Dotationskapital
- Verzinsung eines gewährten Darlehens
- Vergütung einer durch das Gemeinwesen gewährten Garantie
- Regalien
- Konzessionen

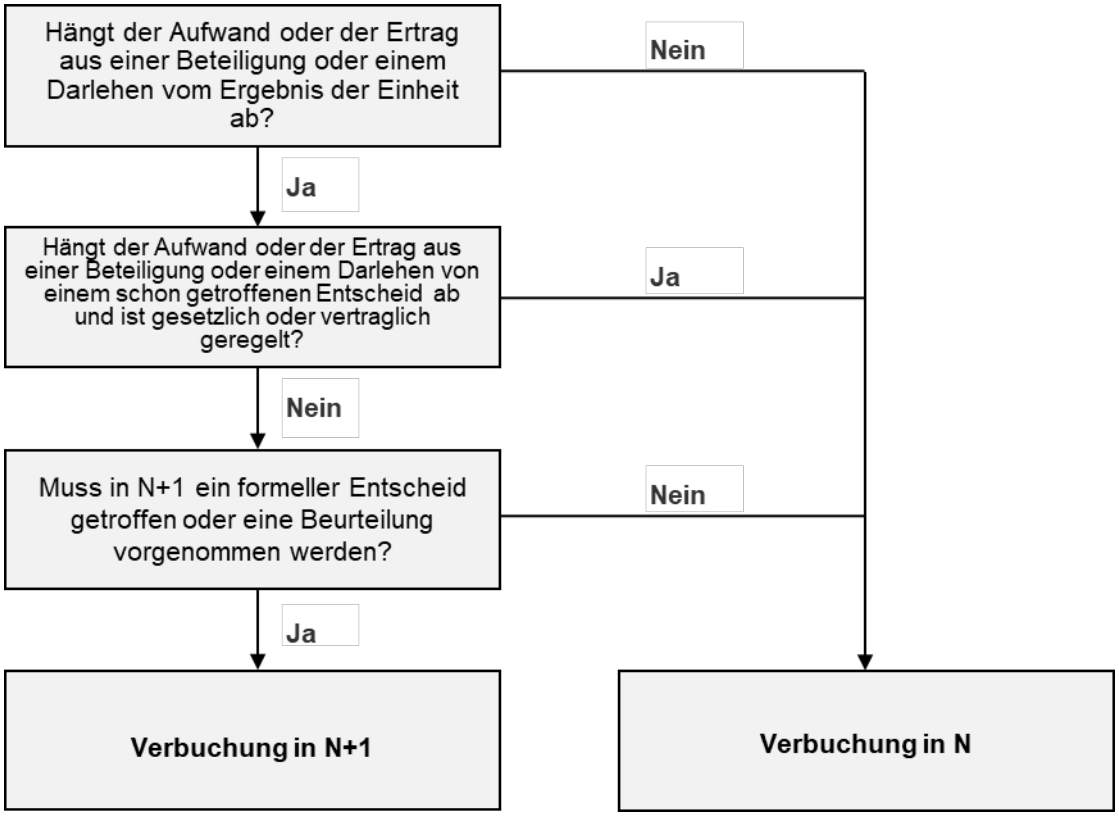
F Im Allgemeinen ist ein Aufwand für eine Beteiligung, eine Beteiligung an einem Verlust. Es handelt sich hier nicht um eine Wertberichtigung im Sinn der Equity-Methode, sondern um eine Nachschusspflicht, um einen Verlust einer Einheit abzudecken, bei der das Gemeinwesen beteiligt ist. Grundsätzlich gehört die entsprechende Beteiligung zum Verwaltungsvermögen des Gemeinwesens; die Beteiligung am Verlust ist somit ein Beitrag (Sachgruppe 363). Gehört die Beteiligung ausnahmsweise zum Finanzvermögen, handelt es sich um Finanzaufwand (Sachgruppe 34).

G Handelt es sich um Beteiligungen oder Darlehen des Finanzvermögens, werden die entsprechenden Aufwände und Erträge in der Funktion 96 Vermögens- und Schuldenverwaltung erfasst. Die Aufwände und Erträge von Beteiligungen und Darlehen des Verwaltungsvermögens werden in der Funktion erfasst, welche der Tätigkeit der Einheit entspricht.

H Für den Zeitpunkt der Verbuchung des Ertrages einer Beteiligung wird darauf hingewiesen, dass die Ausschüttung einer Dividende vom Entscheid der Generalversammlung der betroffenen Einheit abhängt. Dieser Entscheid betrifft sowohl die Jahresrechnung also auch die Gewinnverwendung. Dieser Entscheid in N+1 und nicht die Ereignisse während des Jahres N begründet für die betroffenen Körperschaften ein Recht.

I Um zu bestimmen, zu welchem Zeitpunkt die Aufwände und Erträge von Beteiligungen und Darlehen verbucht werden, sind die Fragen des untenstehenden Schemas zu beantworten werden. Prinzipiell muss der Aufwand oder der Ertrag im Jahr N+1 verbucht werden, sobald sein Bestehen oder sein Betrag von einem formellen Beschluss im Jahr N+1 abhängt.

Darlehenszinsen, zum Beispiel, hängen nicht vom Ergebnis der Rechnung N ab, da ihr Betrag vertraglich festgelegt ist. Sie hängen auch nicht von einem Entscheid im Jahr N+1 ab. Das gleiche gilt bei einer Vergütung, welche von einem Entscheid, einem Gesetz oder einem Vertrag abhängt, der vor dem Ablauf des Rechnungsjahres N in Kraft getreten ist (unabhängig davon, ob diese Vergütung als Gewinn- oder Verlustbeteiligung bezeichnet wird oder nicht). Folglich werden solche Zinsen und Vergütungen im Rechnungsjahr N erfasst.



J Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die gesetzlichen oder vertraglichen Grundlagen Gewinn- oder Verlustbeteiligungen unterschiedlich regeln. In diesem Fall könnte die Anwendung des obenstehenden Schemas dazu führen, dass die Verbuchung in einem Fall in N und im anderen Fall in N+1 zu erfolgen hat. Damit jegliche Asymmetrie bei der Verbuchung vermieden wird, und um zu vermeiden, dass im selben Jahr ein Gewinn und ein Verlust oder keines von beidem verbucht wird, müssen solche Aufwände und Erträge systematisch in N+1 verbucht werden.

K Falls die Analyse laut dem obenstehenden Schema zeigt, dass die Verlustbeteiligung in N+1 verbucht werden muss, ist es nicht erlaubt, eine Rückstellung in N für diesen Aufwand des Jahres N+1 zu bilden.

L Diese Art der Verbuchung ist konform mit den internationalen Buchungsnormen für den öffentlichen Sektor (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS).

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung der Gewinnausschüttung der Schweizerischen Nationalbank

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung der Gewinnausschüttung der Schweizerischen Nationalbank behandelt.

Frage

Im Zusammenhang mit der Harmonisierung der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors der Schweiz stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Gewinnausschüttungen und die Dividenden der Schweizerischen Nationalbank (SNB) in den Kantonsrechnungen verbucht werden müssen.

Antwort

A Laut Ziffern 3 und 5 der Fachempfehlung 02 des Handbuchs HRM2 richtet sich die Rechnungslegung unter anderem nach den Grundsätzen der Periodengerechtigkeit. Dies heisst, dass alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen sind, in welcher sie verursacht werden.

B Die Gewinnausschüttung der SNB an den Bund und die Kantone kann drei Formen aufweisen:

1. Ordentliche Gewinnausschüttung
2. Erhöhung der Gewinnausschüttung
3. Dividende an die Aktionäre

C Die **ordentliche Gewinnausschüttung** der SNB an den Bund und die Kantone wird in einer Vereinbarung zwischen dem EFD und der SNB geregelt (Vereinbarung zwischen dem Eidgenössischen Finanzdepartement und der Schweizerischen Nationalbank über die Gewinnausschüttung der Schweizerischen Nationalbank vom 21. November 2011). Zum Zweck der mittelfristigen Verstetigung wird für einen bestimmten Zeitraum (4-5 Jahre) die Höhe der jährlichen Gewinnausschüttung festgelegt. Konkret muss die SNB die Gewinnausschüttung an den Bund und die Kantone vornehmen, solange die Ausschüttungsreserve nach Gewinnverwendung nicht negativ ist. Die Gewinnausschüttung kann gekürzt oder sistiert werden, falls die Ausschüttungsreserve dadurch negativ würde.
Die Entscheidung, ob eine ordentliche Gewinnausschüttung an den Bund und die Kantone erfolgen kann oder nicht, fällt nicht in den Zuständigkeitsbereich der Generalversammlung der SNB. Über die Gewinnverteilung hingegen entscheidet die Generalversammlung der SNB im Zusammenhang mit der Annahme der Jahresrechnung und der Gewinnverwendung des Jahres N erst im Jahr N+1. Dieser Entscheid und nicht die Ereignisse während des Jahres N begründet für die betroffenen Körperschaften ein Recht. Zudem erfolgt die Auszahlung **nach** der Generalversammlung.

D Die **Erhöhung der Gewinnausschüttung** der SNB an den Bund und die Kantone wird ebenfalls in der obgenannten Vereinbarung zwischen EFD und SNB geregelt. Eine Erhöhung der Gewinnausschüttung erfolgt, falls die Ausschüttungsreserve den Wert von CHF 10 Mia. überschreitet.
Die Entscheidung, ob eine Erhöhung erfolgen kann oder nicht, fällt nicht in den Zuständigkeitsbereich der Generalversammlung der SNB.

Die Erhöhung der Gewinnverteilung hingegen hängt einerseits von einem Entscheid der Generalversammlung der SNB im Zusammenhang mit der Annahme der Jahresrechnung und der Gewinnverwendung, und andererseits vom vereinbarten Betrag zwischen dem EFD und der SNB ab. Diese werden erst im Jahr N+1 bekannt. Diese Entscheide und nicht die Ereignisse während des Jahres N begründen für die betroffenen Körperschaften ein Recht. Zudem erfolgt die Auszahlung **nach** der Generalversammlung.

E Bei genügendem Gewinn schüttet die SNB eine **Dividende** an ihre Aktionäre aus. Dieser Entscheid wird an der Generalversammlung der SNB, im Jahr N+1, getroffen. Die Auszahlung erfolgt **nach** der Generalversammlung. Dieser Entscheid der SNB und nicht die Ereignisse während des Jahres N begründet ein Recht für die betroffenen Körperschaften.

F Es steht der SNB frei, Rückstellungen für Währungsreserven nach ihrem Ermessen zu bilden. Der Bankrat entscheidet jährlich über die Höhe dieser Rückstellungen. Diese Entscheidung kann **nach dem Abschlussstichtag** erfolgen. Infolge der Erhöhung der Rückstellungen ist es möglich, dass kein ausschüttbarer Gewinn verbleibt.

G Die SNB kommuniziert jeweils anfangs Januar des Jahres N+1 das Jahresergebnis für das am 31. Dezember abgelaufene Geschäftsjahr inkl. Angaben betreffend Rückstellungen für Währungsrisiken, Ausschüttung an Bund/Kantone sowie die Höhe der Ausschüttungsreserve. In diesem Sinn besteht bei Bund und Kantonen am 31. Dezember kein Anspruch auf eine Gewinnausschüttung.

H Folglich werden die verschiedenen Arten der SNB-Gewinnausschüttung zu folgendem Zeitpunkt verbucht:

Ordentliche Gewinnausschüttung	N+1
Erhöhung der Gewinnausschüttung	N+1
Dividende an die Aktionäre	N+1

Verbuchung der ordentlichen und der Erhöhung der Gewinnausschüttung:
Konto 4110 Anteil am Reingewinn der SNB, Funktion 860 Banken und Versicherungen

Verbuchung der Dividende an die Aktionäre:
Konto 4464 Finanzertrag Nationalbank, Funktion 860 Banken und Versicherungen

I Diese Lösung ist IPSAS-konform, denn laut IPSAS 14.14 werden *Dividenden oder ähnliche Ausschüttungen* nach dem Abschlussstichtag nicht als Verbindlichkeiten erfasst. Unter diesem Gesichtspunkt können die verschiedenen Arten der Gewinnausschüttung der SNB als *ähnliche Ausschüttungen* betrachtet werden.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Funktionszuteilung für Kinder- und Jugendheime

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Funktionszuteilung von Kinder- und Jugendheimen behandelt.

Frage

Im Zusammenhang mit der Harmonisierung der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors der Schweiz stellt sich die Frage, in welcher Funktion Kinder- und Jugendheime mit interner Schulung/Ausbildung verbucht werden müssen.

Antwort

A Die Funktionale Gliederung des Harmonisierten Rechnungsmodells enthält die Funktionen 220 Sonderschulen und 544 Jugendschutz.

B Die Funktion 220 Sonderschulen umfasst die klassischen Sonderschulen (Heilpädagogische Schulen, Sprachheilschulen), die in der Regel in den Zuständigkeitsbereich der verantwortlichen Behörde fallen.

C Die Funktion 544 Jugendschutz umfasst sämtliche anderen Institutionen. Sie sind in der Regel im Zuständigkeitsbereich der Politischen Gemeinde oder des Kantons.

D Eine Aufteilung der Kosten in die Funktionen 220 (Schulung/Ausbildung) und 544 (Beherbergung/ausserschulische Betreuung) ist zumeist nicht möglich oder wäre dann zu aufwändig.

E Umfasst die Schulung von körperlich oder geistig behinderten Personen auch die Beherbergung wird diese auch in der Funktion 220 Sonderschulen verbucht.

F Umfasst die Schulung von verhaltensauffälligen oder z.B. elternlosen Kindern und Jugendlichen auch die Beherbergung wird diese auch in der Funktion 544 Jugendschutz verbucht.

G Heime **ohne** interne Schulung/Ausbildung für Kinder und Jugendliche werden in Funktion 544 verbucht.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Kontierung Mehrwertabschöpfung und Abgeltung durch Massnahmen nach Raumplanungsgesetz

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Kontierung von Mehrwertabschöpfung und Abgeltungen durch Massnahmen nach Raumplanungsgesetz behandelt.

Frage

Verschiedene Kantone oder Gemeinden kennen das Instrument der Mehrwertabschöpfung (Planungsmehrwerte). Wie ist diese zu verbuchen, wenn die Mehrwertabschöpfung zweckgebunden ist? Stehen bei Spezialfinanzierungen Restriktionen wie begrenzte Reservebestände, Verbot von Negativbeständen u.a. entgegen?
Welcher Funktion sind solche Mehrwertabschöpfungen zugeordnet?
Wie sind Abgeltungen durch Planungsmassnahmen zu verbuchen?

Antwort

A Die Abschöpfung von Mehrwerten bei Grundstücken durch Planungsänderungen (Planungsgewinne) ist durch das Bundesgesetz über die Raumplanung Art. 5 Abs. 1 (SR 700) geregelt.[1]

> **Art. 5 Ausgleich und Entschädigung**
>
> [1] Das kantonale Recht regelt einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile, die durch Planungen nach diesem Gesetz entstehen.

Die Umsetzung in den Kantonen erfolgt sehr unterschiedlich, in der Regel in den kantonalen Raumplanungs- und Baugesetzen. Ein Kanton hat die Kompetenz zur Abschöpfung der Planungsgewinne an die Gemeinden delegiert. Einige Kantone sehen für die Mehrwertabschöpfung eine Zweckbindung vor, andere nicht.

Die Abgabe stellt kein Entgelt für eine erhaltene Leistung dar, sie weist deshalb steuerlichen Charakter auf.

B Verbuchung der Planungsgewinne (Mehrwertabschöpfung), wenn keine Zweckbindung vorgesehen ist:
Konto: 4022 Vermögensgewinnsteuern
Funktion: 790 Raumordnung

C Das Gesetz sieht auch einen angemessenen Ausgleich vor, wenn Planungsmassnahmen dem Grundeigentümer erhebliche Nachteile verursachen. Solche Abgeltungen werden wie materielle Enteignungen erfasst:
Konto: 363 Beiträge an öffentliche Gemeinwesen und Dritte
Funktion: 790 Raumordnung[2]

---

[1] Das Bundesgesetz über die Raumplanung spricht von «Entschädigung». Es handelt sich aber nicht um eine Entschädigung im wirtschaftlichen Sinn, sondern um eine Abfindung für den Wertverlust bei Planungsmassnahmen.

[2] Wird die Enteignung nicht als Planungsmassnahme, sondern als Denkmal-, Heimatschutz oder Naturschutz-massnahme verfügt, wird die entsprechende Funktion angewendet.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von „Negativzinsen"

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung von „Negativzinsen" behandelt.

Frage

Im Allgemeinen sind die zu bezahlenden und die zu erhaltenen Zinsen für Darlehen positiv. Es kann jedoch vorkommen, dass die Zinssätze negativ sind. Dies ist z.B. im Jahr 2015 der Fall. Wie muss ein Gemeinwesen im harmonisierten Rechnungsmodell „Negativzinsen" für Bankguthaben verbuchen? Als Zinsertragsminderung oder als Zinsaufwand?

Antwort

A Da die negativen Zinsen im Zusammenhang mit einer Finanzanlage stehen, muss man die Zahlungen im weiteren Sinne als eine besondere Bankgebühr oder als Bankspesen betrachten. Somit ist das **Konto 3499 Übriger Finanzaufwand** zu verwenden.

Ein Zinsaufwand liegt nicht vor, da die negativen Zinsen in Verbindung mit einer Finanzanlage und nicht mit einer Mittelaufnahme stehen. Ein Ausweis unter den Zinserträgen kommt mangels Zufluss ebenfalls nicht in Frage.

B Dies entspricht der Meinung des IFRS Interpretations Committee (IFRIC). Dieses hat im Januar 2015 festgelegt, dass es sich bei negativen Zinsen für Finanzanlagen nicht um Erträge im Sinne von IAS 18 *Umsatzerlöse* handeln kann. Der Betrag stellt aber auch keinen Zinsaufwand dar, weil er einem finanziellen Vermögenswert entspringt und nicht einer finanziellen Verbindlichkeit. Vor diesem Hintergrund können nach Auffassung des IFRIC negative Zinsen weder als negativer Zinsertrag noch als Zinsaufwand ausgewiesen werden, sondern sind vielmehr in einem "geeigneten Aufwandsposten" bspw. innerhalb des Zinsergebnisses auszuweisen. Die Interpretation kann analog auf IPSAS 9.12 *Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung* übertragen werden.

C Negative Zinsen können auch im Zusammenhang mit einer Mittelaufnahme stehen. In diesem Fall muss man den entsprechenden Ertrag als eine Art Kommissionsertrag betrachten. Analog zu Punkt A, muss das **Konto 4499 Übriger Finanzertrag** verwendet werden.

Ein Zinsertrag liegt nicht vor, da die negativen Zinsen in Verbindung mit einer Mittelaufnahme und nicht mit einer Vermögenslage stehen. Ein Ausweis unter den Zinsaufwänden kommt mangels Abfluss ebenfalls nicht in Frage.

D Da „Negativzinsen" als eine besondere Bankgebühr oder als Bankspesen betrachtet werden, sind sie der **Funktion 969 Finanzvermögen, n.a.g.** zuzuordnen.

E Die obgenannten Buchungsempfehlungen haben keinen Einfluss auf die Berechnung der Finanzkennzahlen.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von Beiträgen in Form von Naturalleistungen (nicht geldwerte Beiträge)

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung von Beiträgen in Form von Naturalleistungen behandelt.

Frage

Wie muss ein öffentliches Gemeinwesen einen Beitrag an einen Dritten, der in Form von Naturalleistungen statt in Form von Geld ausgerichtet wird, verbuchen?
Wie muss ein solcher nicht geldwerter Beitrag beim begünstigten Gemeinwesen verbucht werden, damit die Fachempfehlung 12 (Punkt 12), nach welcher ein kostenloser Erwerb einer Sachanlage des Verwaltungsvermögens zum Verkehrswert verbucht werden muss, berücksichtigt wird.

Antwort

A Ein Beitrag in Form von Naturalleistungen ist ein Beitrag (Transfer) eines öffentlichen Gemeinwesens an einen Dritten, der nicht in Form von Geld ausgerichtet wird. Konkret kann es sich um eine Zurverfügungstellung (kostenlos oder zu einem Vorzugspreis) von Räumen, Grundstücken, Material und Einrichtungen handeln, um die Gewährung von zinslosen oder zinsbegünstigten Darlehen (in der Antwort auf eine FAQ vom 18.06.2015 – Darlehen zu Vorzugskonditionen – behandelt), oder um die Zurverfügungstellung (kostenlos oder zu einem Vorzugspreis) von Dienstleistungen (z.B. Lohnverwaltung, Unterhaltsarbeiten, Personal).

Beiträge in Form von Naturalleistungen können die operative oder die Investitionstätigkeit betreffen. Im zweiten Fall handelt es sich um die Übertragung von Vermögenswerten, wie Grundstücke oder Gebäude, welche kostenlos oder zu einem Vorzugspreis an einen Dritten übertragen werden und somit den Eigentümer wechseln. Spenden, Schenkungen und nicht geldwerte Hinterlassenschaften werden als Übertragungen von Vermögenswerten betrachtet.

Steuererleichterungen, welche vor allem zur Wirtschaftsförderung gewährt werden, sind Fiskalausgaben. Sie sind nicht als nicht geldwerte Beiträge zu betrachten. Folglich sind diese von der nachstehenden Ausführungen nicht betroffen.

B Der nicht geldwerte Beitrag muss sowohl in der Rechnung des subventionierenden öffentlichen Gemeinwesens (oder Beitragsgeber), wie auch in derjenigen der subventionierten Einheit verbucht werden, insbesondere wenn die beiden betroffenen Einheiten das HRM2 anwenden; damit ist die nötige Symmetrie gewährleistet. Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen verbucht seinen Beitrag als Aufwand in seiner Erfolgsrechnung oder als Ausgabe in seiner Investitionsrechnung (wenn es sich um eine Anlage des Verwaltungsvermögens handelt). Die subventionierte Einheit verbucht einen Ertrag in seiner Erfolgsrechnung oder eine Einnahme in seiner Investitionsrechnung. Dieses Symmetrieerfordernis gilt auch für Spenden, Schenkungen und nicht geldwerte Hinterlassenschaften.

Ein solcher Beitrag sollte verbucht werden, sobald sein Betrag wesentlich und verlässlich bestimmbar ist. Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen legt den Schwellenwert, ab dem es nicht geldwerte Beiträge verbucht, selber fest. Dieser Schwellenwert wird im Anhang zur Rechnung erwähnt.

Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen darf auf die Verbuchung verzichten, falls der Aufwand zur Beschaffung der notwendigen Informationen im Vergleich zum Wert des Beitrags unverhältnismässig gross ist. Dies ist aber nur selten der Fall.

Falls das subventionierende öffentliche Gemeinwesen darauf verzichtet, den nicht geldwerten Beitrag zu verbuchen, darf die subventionierte Einheit diesen Beitrag auch nicht verbuchen, ausser wenn der Schwellenwert deutlich von demjenigen des subventionierenden öffentlichen Gemeinwesens abweicht.

C Der Wert des nicht geldwerten Beitrags wird in Bezug auf den Marktpreis für die betroffene Sache oder Leistung festgelegt. Fehlt ein solcher Marktpreis, gilt der Preis für eine ähnliche Sache oder Leistung. Gibt es keinen Marktpreis, sind die vom subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen geschätzten Vollkosten massgebend. Zahlt die subventionierte Einheit einen Teil des Preises oder der Kosten, wird dieser Betrag vom Marktpreis abgezogen. Die Subvention entspricht also der Differenz zwischen dem Marktpreis und dem eventuell bezahlten Preis (Vorzugspreis).

Bei der Übertragung eines Vermögenswertes entspricht der nicht geldwerte Beitrag dem Marktpreis des betroffenen Vermögenswertes unter Abzug des Betrags, der von der begünstigten Einheit der Übertragung geleistet wird.

D Es ist grundsätzlich für ein öffentliches Gemeinwesen nicht möglich, einen Vermögenswert des Verwaltungsvermögens direkt zu veräussern oder zu verschenken. Um einen Vermögenswert zu veräussern, muss dieser obligatorisch im Finanzvermögen geführt werden. Deshalb muss beim Übertrag eines Vermögenswertes des Verwaltungsvermögens an eine subventionierte Einheit zuerst dieser Vermögenswert ins Finanzvermögen übertragen werden. In Bezug auf das Kreditrecht, heisst dies, dass dieses Vorgehen einen Entscheid der formell zuständigen Behörde ermöglicht und auch nötig macht.

Nach HRM2 unterscheiden sich aber die Bewertungsgrundsätze des Verwaltungsvermögens von denjenigen des Finanzvermögens. Der Bilanzwert der Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens entspricht dem Anschaffungswert, der Jahr für Jahr um die planmässigen, und gegebenenfalls, um die ausserplanmässigen Abschreibungen berichtigt wird[39]. Die Vermögenswerte des Finanzvermögens werden in der Bilanz zu Verkehrswerten geführt.

Der Übertrag eines Vermögenswertes vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen hat, im Zeitpunkt der Verbuchung im Finanzvermögen, eine Neubewertung dieses Vermögenswertes zur Folge (die Neubewertung erfolgt nicht solange sich der Vermögenswert noch im Verwaltungsvermögen befindet). Die Vorgehensweise wird im Beispiel 3 beschrieben.

Ist die Benützung eines übertragenen Vermögenswertes an Bedingungen seitens der subventionierenden Einheit geknüpft, muss die Übertragung des Vermögenswertes von der subventionierenden Einheit als Subventionsbeitrag betrachtet werden. Das Vorgehen ist im Beispiel 3a beschrieben. Wird die Benützung des Vermögenswertes an keine Bedingungen geknüpft, wird die Übertragung als Schenkung verbucht. Das Vorgehen wird im Beispiel 3b beschrieben.

E Ein öffentliches Gemeinwesen, das einen Vermögenswert erhält, muss die Fachempfehlung 12 (Punkt 12) berücksichtigen. Nach dieser Fachempfehlung müssen die Anlagen des Verwaltungsvermögens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden. Entstehen keine Kosten, bzw. wird kein Preis bezahlt, wird der Verkehrswert bilanziert. Dabei ist anzumerken, dass diese Empfehlung implizit auf einer Verbuchung der Investitionen nach dem Bruttoprinzip basiert: der Vermögenswert wird zu Beginn zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auch zu seinem Verkehrswert bilanziert; gleichzeitig wird ein eventueller Investitionsbeitrag in den Passiven als langfristige Finanzverbindlichkeit geführt.

---

[39] Dieser Wert wird nicht von eventuellen zusätzlichen Abschreibungen aus finanzpolitischen Gründen beeinflusst, da die zusätzlichen Abschreibungen in den spezifischen Konten der Sachgruppe 148 kumuliert werden.

Wird nun eine Anlage kostenlos übertragen, muss das subventionierte Gemeinwesen diese Anlage anfangs zu ihrem Verkehrswert im Verwaltungsvermögen aktivieren, sobald das Bruttoprinzip angewendet wird. Analog dazu, muss jede an ein Gemeinwesen zu einem Vorzugspreis übertragene Anlage im Verwaltungsvermögen zu seinem Verkehrswert aktiviert werden. Diese Systematik erlaubt es, Anlagen, welche kostenlos und solche, welche zu einem Vorzugspreis (oder fast kostenlos) übertragen werden, gleich zu behandeln. Parallel dazu verbucht das Gemeinwesen in den Passiven einen Subventionsbeitrag, welcher ursprünglich der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem bezahlten Preis entspricht. Bei einem völlig kostenlosen Übertrag ist der Preis Null und der Subventionsbeitrag beläuft sich auf den Ausgangswert. Der Vorgang wird im Beispiel 3a beschrieben.

Verbucht das subventionierte Gemeinwesen seine Vermögenswerte nach der alternativen, d.h. nach der Nettomethode, aktiviert es die übertragene Anlage zu einem Betrag, der dem bezahlten Preis entspricht. Ist der Übertrag kostenlos, wird die Anlage zu CHF 1 pro memoriam aktiviert. Der Vorgang wird im Beispiel 3a beschrieben.

F Gemäss dem Fälligkeitsprinzip wird der nicht geldwerte Beitrag in dem Jahr verbucht, in dem er gewährt, beziehungsweise erhalten wurde. Bei Übertragungen von Vermögenswerten ist der Zeitpunkt der Eigentumsübertragung massgebend.

G Nicht geldwerte Beiträge sind vorab zu budgetieren.

H Nicht geldwerte Beiträge haben keinen Einfluss auf den Geldfluss, da es sich um nicht geldwirksame Vorgänge handelt.

I **Beispiel 1 Das öffentliche Gemeinwesen stellt kostenlos Räume zur Verfügung**

Der Marktwert der Miete der Räume, die vom subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen kostenlos zur Verfügung gestellt werden, beläuft sich auf CHF 75’000. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt.

Verbuchung beim subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen

Der nicht geldwerte Beitrag von CHF 75’000 wird im Aufwandkonto **363x** verbucht. Ein Mietertrag zum gleichen Betrag wird im Konto **447x** verbucht.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Nicht geldwerter Beitrag / Miete	363x Beitrag an öffentliche Gemeinwesen und an Dritte	447x Liegenschaften-ertrag VV	75’000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit

Der nicht geldwerte Beitrag von CHF 75’000 wird im Ertragskonto **463x** verbucht. Ein Mietaufwand zum gleichen Betrag wird im Konto **316x** verbucht.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Nicht geldwerter Beitrag / Miete	316x Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren	463x Beiträge von öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten	75’000

J **Beispiel 2 Das öffentliche Gemeinwesen verwaltet die Löhne einer grossen selbständigen Einheit kostenlos**

Diese Lohnverwaltungsarbeit verlangt drei Vollzeitstellen jährlich. Die Gesamtkosten der Dienstleistung betragen CHF 500'000. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt.

Verbuchung beim subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen

Der nicht geldwerte Beitrag wird im Aufwandkonto **363x** mit CHF 500'000 verbucht. Der Ertrag aus der Dienstleistung für die Einheit wird zum gleichen Betrag im Konto **4260** verbucht.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
• Nicht geldwerter Beitrag / Dienstleistung an die subventionierte Einheit	363x Beitrag an öffentliche Gemeinwesen und an Dritte	4260 Rückerstattungen und Kostenbeteiligungen Dritter	500’000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit

Der nicht geldwerte Beitrag von CHF 500'000 wird im Ertragskonto **463x** verbucht. Der zugehörige Aufwand der Dienstleistung wird im Konto **3130** zum gleichen Betrag verbucht.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Nicht geldwerter Beitrag / Dienstleistung	3130 Dienstleistungen Dritter	463x Beiträge von öffentlichen Gemeinwesen oder Dritten	500’000

K **Beispiel 3a Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude zu einem Vorzugspreis und stellt Bedingungen für seine Benützung auf**

Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude seines Verwaltungsvermögens. Der Bilanzwert beträgt CHF 800’000, der Verkehrswert CHF 1'000'000. Die begünstigte Einheit bezahlt einen Vorzugspreis von nur CHF 300'000. Die Differenz zwischen Verkehrswert und Vorzugspreis wird als wesentlich beurteilt. Das subventionierende Gemeinwesen muss die Übertragung des Vermögenswertes wie einen Investitionsbeitrag verbuchen, da es die Benützung dieses Vermögenswertes an Bedingungen knüpft.

Verbuchung beim subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen

Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen überträgt zuerst das Gebäude vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen für CHF 800’000 durch eine Buchung in der Investitionsrechnung und einen Übertrag in die Bilanz. Es korrigiert anschliessend den Wert des Gebäudes auf seinen Verkehrswert über das Konto **4443** (Wertberichtigungen Liegenschaften FV) der Erfolgsrechnung zu einem Betrag von CHF 200’000. Weiter verbucht es den Zugang an flüssigen Mitteln von CHF 300’000 im Konto **100x** und die Gewährung des Investitionsbeitrags von CHF 700’000 (1’000’000-300’000) im Konto **56x**. Es verbucht den Abgang des Gebäudes im Finanzvermögen zu seinem Verkehrswert (CHF 1’000’000) im Haben des Kontos **1084**.Ende Jahr überträgt es den Investitionsbeitrag ins Konto **146X** der Bilanz für CHF 700‘000. Es schreibt den Investitionsbeitrag über die Restlebensdauer des Gebäudes, d.h. CHF 28’000, unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **3660** ab.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Übertrag des Gebäudes vom VV ins FV	1084 Gebäude FV	604 Übertragung Hochbauten	800'000
Übertrag in die Bilanz	590 Passivierungen	1404 Hochbauten VV	800'000
Wertberichtigung des Gebäudes zu seinem Verkehrswert	1084 Gebäude FV	4443 Wertberich-tigungen Liegen-schaften FV	•
Zugang flüssige Mittel	100x Flüssige Mittel und kurzfristige Fi-nanzanlagen	• •	300'000
Nicht geldwerter Beitrag	56x Eigene Investiti-onsbeiträge		700'000
Veräusserung des Gebäudes des FV		1084 Gebäude FV	1'000'000
Übertrag in die Bilanz	146x Investitions-beiträge	690 Aktivierungen der Netto-investitio-nen	700'000
Abschreibung des Investitions-beitrags	3660 Planmässige Abschreibung Inves-titionsbeiträge	146x Investitions-beiträge	28'000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit, falls sie ihre Vermögenswerte in der Bilanz nach der Nettomethode verbucht

Die subventionierte Einheit verbucht das Gebäude zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 im Soll des Investitionskontos[40] **504**. Sie verbucht den Abgang der flüssigen Mittel von CHF 300'000 im Konto **100x** und den erhaltenen Beitrag von CHF 700'000 im Konto **63x**. Zudem überträgt sie am Jahresende das so erworbene Gebäude, unter Abzug des Investitionsbeitrags über Konto **690** in die Bilanz ins Konto **1404**. Es schreibt den Nettowert des Gebäudes (CHF 300'000) über seine Restlebensdauer, d.h. CHF 12'000 unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **3300** ab.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Erwerb des Gebäudes	504 Hochbauten		1'000'000
Abgang von flüssigen Mit-teln		100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanz-anlagen	300'000
Erhalt des nicht geldwerten Beitrags		• 63x Investitions-beiträge für eigene Rechnung	700'000
Übertrag des Gebäudes in die Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierungen der Nettoinvestitionen	300'000
Abschreibung des Gebäu-des	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten VV	12'000

[40] Die subventionierten privatrechtlichen Einheiten müssen kein Investitionskonto führen. In diesem Fall erfolgt die Verbuchung direkt in der Bilanz, da die Konten 5xx und 6xx nicht existieren.

Verbuchung bei der subventionierten Einheit, falls sie ihre Vermögenswerte in der Bilanz nach der Bruttomethode verbucht

Die subventionierte Einheit verbucht das Gebäude zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 im Soll des Investitionskontos **504**. Sie verbucht den Abgang der flüssigen Mittel von CHF 300'000 im Konto **100x** und den erhaltenen Beitrag von CHF 700'000 im Konto **63x**. Zudem überträgt sie am Jahresende das erworbene Gebäude (über Konto 690) in die Bilanz und schreibt es über seine Restlebensdauer, d.h. CHF 40'000 unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **3300** ab. Sie überträgt den Investitionsbeitrag (über Konto 590) ins Passivkonto **2068** und schreibt ihn über seine Restlebensdauer, d.h. CHF 28'000 unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **4660** ab.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Erwerb des Gebäudes	• 504 Hochbauten		1'000'000
Abgang von flüssigen Mitteln		100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanzanlagen	300'000
Erhalt des nicht geldwerten Beitrags		63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	700'000
Übertrag des Gebäudes in die Aktiven der Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierungen der Nettoinvestitionen	1'000'000
Übertrag des Investitions-beitrags in die Passiven der Bilanz	590 Passivierungen	2068 Passivierte Investitions-beiträge	700'000
Abschreibung des Gebäudes	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten VV	40'000
Auflösung des Investitionsbeitrags	2068 Investitions-beiträge	4660 Planmässige Auflösung passivierter Investi-tionsbeiträge	28'000

Beispiel 3b: Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude zu einem Vorzugspreis und stellt keine Benützungsbedingungen auf

Das öffentliche Gemeinwesen überträgt ein Gebäude seines Verwaltungsvermögens. Der Bilanzwert beträgt CHF 800'000 und entspricht nicht dem Verkehrswert, der auf CHF 1'000'000 geschätzt wird. Die begünstigte Einheit bezahlt einen Vorzugspreis von nur CHF 300'000. Die Übertragung des Vermögenswertes darf vom subventionierenden Gemeinwesen nicht als Investitionsbeitrag verbucht werden, da sie die Benützung des Vermögenswertes durch die subventionierte Einheit an keine Bedingungen knüpft. Der Übertrag des Vermögenswertes muss wie eine Schenkung verbucht werden.

Verbuchung beim subventionierenden öffentlichen Gemeinwesen

Das subventionierende öffentliche Gemeinwesen überträgt zuerst das Gebäude vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen für CHF 800’000 durch eine Buchung in der Investitionsrechnung und einen Übertrag in die Bilanz. Es korrigiert anschliessend den Wert des Gebäudes auf seinen Verkehrswert über das Konto **4443** (Wertberichtigungen Liegenschaften FV) der Erfolgsrechnung zu einem Betrag von CHF 200’000. Weiter verbucht es den Zugang an flüssigen Mitteln von CHF 300’000 im Konto **100x** und die Bezahlung eines Beitrags von CHF 700’000 (1’000’000-300’000) im Konto **363x**. Es verbucht schlussendlich den Abgang des Gebäudes im Finanzvermögen zu seinem Verkehrswert (CHF 1’000’000) im Haben des Kontos **1084**.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Übertrag des Gebäudes vom VV ins FV	1084 Gebäude FV	604 Übertragung Hochbauten	800’000
Übertrag in die Bilanz	590 Passivierungen	1404 Hochbauten VV	800’000
Wertberichtigung des Gebäudes zu seinem Verkehrswert	1084 Gebäude FV	4443 Wertberich-tigungen Liegenschaften FV	200’000
Zugang von flüssigen Mitteln	100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanzanlagen		300’000
Erhalt des nicht geldwerten Beitrags	363x Beiträge an öffentliche Gemein-wesen oder an Dritte		700’000
Veräusserung des Gebäudes des FV	•	1084 Gebäude FV	1’000’000

Verbuchung bei der subventionierten Einheit

Die subventionierte Einheit verbucht das Gebäude zum Verkehrswert von CHF 1’000’000 im Soll des Investitionskontos **504**. Sie verbucht den Abgang der flüssigen Mittel von CHF 300’000 im Konto **100x** und den erhaltenen Beitrag von CHF 700’000 im Ertragskonto **463x**. Ende Jahr überträgt sie das Gebäude in die Bilanz und schreibt es über die Restlebensdauer, d.h. CHF 40‘000 unter der Annahme einer linearen Abschreibung über 25 Jahre, über das Konto **3300** ab.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Erwerb des Gebäudes	504 Hochbauten		1’000’000
Abgang von flüssigen Mitteln		100x Flüssige Mittel und kurzfristige Finanzanlagen	300’000
Erhalt des nicht geldwerten Beitrags		463x Beiträge von öffentlichen Gemeinwesen und Dritten	700’000
Übertrag in die Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierungen der Netto-investitionen	1’000’000
Abschreibung des Gebäudes	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten VV	40’000

L Im Wesentlichen ist diese FAQ IPSAS-konform. Im Falle des Übertrags eines Vermögenswertes, dessen Benützung an Bedingungen geknüpft ist, ist sie nur IPSAS-konform, falls die Investitionen nach dem Bruttoprinzip verbucht werden.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Kontierung des Ertrags aus der OECD-Mindestbesteuerung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Kontierung des Ertrags aus der OECD-Mindestbesteuerung, gültig ab dem 1. Januar 2024, behandelt.

Frage

Am 1. Januar 2024 ist die Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV, SR 642.161) in Kraft getreten. Gemäss Artikel 13 MindStV stehen den Kantonen und Gemeinden folgende Erträge zu:

- dem jeweiligen Gemeinwesen, der Rohertrag der schweizerischen Ergänzungssteuer aus nach Artikel 56 DBG7 gewinnsteuerbefreiten Tätigkeiten von Geschäftseinheiten von Kantonen und Gemeinden, die nach den GloBE-Mustervorschriften der Mindestbesteuerung unterliegen, sowie
- der kantonale Anteil den Kantonen entsprechend der steuerlichen Zugehörigkeit der Geschäftseinheiten, denen die Ergänzungssteuer zugerechnet wurde bzw. der Rohertrag den Kantonen entsprechend der Zurechnung über Steuerobjekte in mehreren Kantonen.

Die Abrechnung des Rohertrags zwischen Bund und Kantonen sowie unter den Kantonen ist in Kapitel 10 der Verordnung geregelt. Zudem wird in Art. 39 die Entschädigung für die veranlagenden Kantone festgelegt.

In welchem Konto und in welcher Funktion ist der Ertrag zu verbuchen?

Antwort

A Der dem jeweiligen Kanton zustehende Ertrag aus der OECD-Mindestbesteuerung ist ein Transferertrag. Dieser ist bei den Kantonen über das Konto **4600.9 Anteil am Ertrag übriger Bundeseinnahmen** zu verbuchen.

B Wird der Ertrag der Kantone aufgrund von kantonalen Gesetzen anteilig den Gemeinden zugeordnet, erfassen die Gemeinden einen Transferertrag über das Konto **4601.9 Anteil an übrigen kantonalen Erträgen**. Die Kantone verbuchen den entsprechenden Transferaufwand über das Konto **3602.9 Gemeindeanteile an übrigen kantonalen Erträgen.**

C Die Entschädigung vom Bund an die veranlagenden Kantone gemäss Art. 39 MindStV ist Bestandteil der Berechnungsgrundlage des Steuerrohertrages und auf Konto **4610 Entschädigungen vom Bund** zu verbuchen. Wird die Entschädigung nicht separat auf der Abrechnung ausgewiesen, ist sie als Transferertrag gemäss Ziffer A zu zeigen.

D Der Ertrag aus der OECD-Mindestbesteuerung sind bei den Kantonen der Funktion **940 Ertragsanteile an Bundeseinnahmen, ohne Zweckbindung** zuzuordnen. Werden die Gemeinden aufgrund kantonaler Regelung explizit an den Bundeseinnahmen beteiligt, ist ebenfalls die Funktion **940 Ertragsanteile an Bundeseinnahmen, ohne Zweckbindung** zu verwenden, sofern keine Zweckbindung vom Kanton vorgegeben wird. Die Funktion ist sowohl für den Transferertrag bei den Gemeinden als auch für den Transferaufwand des Kantons zu verwenden.

E Die Verwendung des Ertrags aus der OECD-Mindestbesteuerung, beispielsweise für Standortfördermassnahmen, sind entsprechend der Verwendung in den zugehörigen Aufwandskonten oder Konten der Investitionsrechnung sowie Funktionen auszuweisen. Eine Saldierung mit dem Transferertrag ist nicht zulässig. Gleiches gilt für die Gewährung von in diesem Zusammenhang gewährten Steuererleichterungen etc. Diese sind ebenfalls nicht mit dem Transferertrag verrechenbar.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Unterscheidung von passiven Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen in der Investitionsrechnung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Unterscheidung von passiven Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen in der Investitionsrechnung behandelt.

Frage

Rechnungsabgrenzungen der Investitionsrechnung (IR) werden über die Konten 1046 und 2046 vorgenommen. Zusätzlich zu den aktiven/passiven Rechnungsabgrenzungen sind im Kontenplan auch noch kurzfristige bzw. langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung (Konten 2058 und 2088 vorgesehen. Wie erfolgt die Unterscheidung zu den passiven Rechnungsabgrenzungen?

Antwort

A Laut der Fachempfehlung 05 des harmonisierten Rechnungsmodells, sind **passive Rechnungsabgrenzungen** in der Investitionsrechnung folgendermassen charakterisiert:
- Es handelt sich um **vor dem Bilanzstichtag bezogene Leistungen (Ausgaben)**, die erst in der folgenden Rechnungsperiode oder im gewöhnlichen Geschäftszyklus (Geschäftspraxis) von Dritten in Rechnung gestellt werden;
- Sie werden zu Beginn der folgenden Rechnungsperiode vollständig aufgelöst.

B Laut Auslegung zur Fachempfehlung 09 ist eine **Rückstellung** zu bilden, wenn (kumulativ)
- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, deren Ursprung in einem Ereignis der Vergangenheit liegt;
- der Mittelabfluss zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich ist (Eintrittswahrscheinlichkeit über 50%);
- die Höhe der Verpflichtung zuverlässig geschätzt werden kann und
- der Betrag wesentlich ist.

C Im Vergleich zu den passiven Rechnungsabgrenzungen weisen die Rückstellungen folgende Merkmale auf:
- Sie können kurz- oder langfristig sein;
- Betrag und Fälligkeit (d.h. Zeitpunkt) der Auszahlung lassen sich nicht genau bestimmen.

D Eine Rückstellung ist kurzfristig, wenn der Mittelabfluss innerhalb der folgenden Rechnungsperiode zu erwarten ist.

E Massgebend für die Verbuchung einer Rechnungsabgrenzung ist der Zu- oder Abgang eines Nutzens. Nicht entscheidend sind der Zeitpunkt der Zahlung oder rein kreditrechtliche Vorgänge. Obwohl der Betrag der passiven Rechnungsabgrenzung unter Umständen ebenfalls geschätzt werden muss, sind die damit verbundenen Unsicherheiten in der Regel wesentlich kleiner als bei Rückstellungen. Bei einer Rückstellung kommt zur Unsicherheit der Betragshöhe grundsätzlich noch die Unsicherheit der Eintretenswahrscheinlichkeit hinzu, welche bei passiven Rechnungsabgrenzungen nicht vorhanden ist. Rückstellungen werden gebildet, wenn im Geschäftsjahr erkennbar wird, dass in Zukunft wahrscheinlich (> 50% Wahrscheinlichkeit) eine Zahlung fällig wird, deren Ursprung in der Vergangenheit liegt. Es ist somit noch nicht sicher, jedoch bereits wahrscheinlich (> 50%), dass sich der Mittelabfluss realisiert.

F Um zum Nutzungsbeginn oder Bilanzstichtag die gesamten oder aufgelaufenen Anschaffungs- oder Herstellkosten in der Bilanz auszuweisen, sind die noch nicht in Rechnung gestellten Leistungen für Investitionen (Sachanlagen, immaterielle Anlagen, Investitionsbeiträge, usw.) als passive Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren (Arbeit bzw. Auftrag wurde bereits ausgeführt, jedoch liegt noch keine Rechnung vor).

G **Restkosten und Abschlussarbeiten**, welche am Bilanzstichtag noch nicht ausgeführt sind (Leistung noch nicht erbracht), werden nicht bilanziert, da es sich dabei erst um eine finanzielle Zusicherung (*commitment*) handelt, falls die Arbeiten am Bilanzstichtag noch nicht ausgeführt sind. Sind die Arbeiten ausgeführt, die Fakturierung der Rechnung aber noch nicht erfolgt, werden diese Kosten als passive Rechnungsabgrenzungen verbucht. Restkosten und Abschlussarbeiten werden weder als kurz-, noch als langfristige Rückstellungen verbucht.

H Bei **Garantierückbehalten** sind zwei Situationen zu unterscheiden:

- Wird der Mangel nachträglich behoben, kann die mangelhafte Leistung bereits bilanziert werden. Die noch nicht erfolgte Zahlung stellt damit eine passive Rechnungsabgrenzung dar. Wurde die Rechnung bereits als Kreditor verbucht, bleibt sie bis zur Zahlung als Kreditor offen.
- Wird allerdings auf die Behebung des Mangels verzichtet, dürfen nur die aufgrund der mangelhaften Leistung effektiv geschuldeten Kosten den Anschaffungs- und Herstellkosten zugerechnet resp. aktiviert werden.

I **Uneinigkeit über Honorare** sind gemäss den allgemeinen Kriterien von Rückstellungen zu beurteilen. Die Streitsumme - falls diese dann nach einem verlorenen Prozess oder aussergerichtlichen Einigung zu einem Mittelabfluss führen - stellen Teil der Anschaffungs- und Herstellkosten dar.

J **Rückbaukosten** für Sachanlagen können aus zwei Tatbeständen resultieren:

- Das zu erstellende Anlagegut muss nach der Nutzung zwingend zurückgebaut werden. In diesem Fall ist eine Rückstellung notwendig. Sie basiert auf einer verlässlichen Schätzung der Rückbaukosten zum Zeitpunkt der Anschaffung der Sachanlage. Kann keine verlässliche Schätzung gemacht werden, handelt es sich allenfalls um eine Eventualverpflichtung.
- Um das Anlagegut erstellen zu können, müssen eventuell vor der Nutzung Rückbauten getätigt werden. Hier ist keine Rückstellung notwendig.

In beiden Fällen werden die Rückbaukosten zusammen mit dem Anlagegut aktiviert und über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Im ersten Fall ist eine Rückstellung in der Bilanz separat auszuweisen. Sie ist periodisch zu überprüfen und allenfalls anzupassen.

Spätere Erhöhungen oder Reduktionen der Rückstellung werden über die Investitionsrechnung verbucht, falls sie die Aktivierungsgrenze überschreiten. Ansonsten werden sie über die Erfolgsrechnung verbucht.

Durch die Aktivierung und planmässige Abschreibung der Rückbaukosten werden diese über die gesamte Nutzungsdauer der Sachanlage verteilt. Damit werden alle Nutzungskosten (inkl. später stattfindender Rückbau) periodengerecht verbucht.

Die Rückstellung darf erst im Zeitpunkt des Rückbaus (am Ende der Nutzungsdauer) verwendet oder aufgelöst werden.

Bei PPP (Public Private Partnership), bei denen die Rückbaukosten expliziter Vertragsbestandteil sind, werden diese über den Vertrag finanziert und entsprechend der vertraglichen Regelungen aktiviert oder passiviert.

Diese Verbuchung ist IPSAS-konform.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Public Private Partnerships (PPP)

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zum Thema Public Private Partnership (PPP) diskutiert und beantwortet.

Frage

Wie sind Public Private Partnerships (PPP) unter dem Harmonisierten Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2) offen zu legen?

Antwort

A Angesichts der in der Realität existierenden Vielzahl von Zusammenarbeitsformen zwischen Privat und Staat ist eine eindeutige Definition von Public Private Partnerships (PPP) unmöglich. Als wesentliche Merkmale von PPP's werden in der Fachliteratur jedoch folgende Aspekte genannt:

- Längerfristige, vertraglich abgesicherte prozessorientierte Zusammenarbeit, in der Regel lebenszyklusorientiert;
- Beteiligung mindestens je eines privaten und eines öffentlichen Partners;
- Bereitstellung einer öffentlichen (Dienst-)leistung;
- Bereitstellung eines Vermögenswertes;
- Gemeinsame Verantwortung der Partner;
- Bündelung von Ressourcen des öffentlichen und privaten Partners (Kapital, Be-triebsmittel, Know-How);
- Aufteilung des Risikos zwischen den Partnern.

B Entsprechend der Vielzahl an Zusammenarbeitsformen gibt es auch verschiedene Darstellungen in der Rechnungslegung der unterschiedlichen Projekte. Dabei stellen traditionelle Formen der Kooperation, wie z.B. Bauaufträge, reine Dienstleistungsaufträge und Managementaufträge, in der Regel in Bezug auf die Offenlegung kein Problem dar. Sie gelten auch nicht als PPP. Aufgrund der Kompliziertheit der zugrundeliegenden Sachverhalte und Zahlungsströme sind Arrangements, die Elemente einer Dienstleistungskonzession mit oder ohne Ertragsabtretung beinhalten (sogenannte „Service Concession Arrangements"), jedoch eine gewisse Herausforderung. Dabei ist im Zusammenhang mit PPP unter Konzessionen immer die Kombination von Vermögenswert und Dienstleistung zu verstehen. Eine Konzession i.e.S. wie z.B. die Frequenzzuteilung an Radiounternehmen oder eine Konzession für eine Flug- oder Buslinie ist hier nicht gemeint.

C Der Begriff der Dienstleistungslizenz kann entsprechend IPSAS 32 folgendermassen umschrieben werden: der Betreiber **baut oder erweitert massgeblich** im ersten Schritt eine **Infrastruktur** (Konstruktions- oder Ausbauleistung eines neuen Vermögenswertes oder eines bestehenden Vermögenswertes des Betreibers oder des Auftraggebers) zum Zwecke der **Bereitstellung von öffentlichen Dienstleistungen** (d.h. eine Dienstleistung, deren Erfüllung aufgrund einer gesetzlichen Basis obligatorisch ist). Der private Partner betreibt und unterhält anschliessend die Infrastruktur während einer definierten Zeitperiode und erbringt damit eine

Leistung (Dienstleistungskomponente) für den Auftraggeber. Er wird dafür entsprechend entschädigt (durch den Auftraggeber oder durch die Leistungsnutzer). Im Mittelpunkt steht hier die wirtschaftliche Sichtweise und nicht die politische oder juristische Frage, welche Leistungen öffentliche Dienstleistungen darstellen. Diese FAQ behandelt nur PPP's, bei denen der private Partner (Betreiber) eine Infrastruktur einbringt, die beim öffentlichen Partner über das Investitionskonto verbucht würde, wenn dieser die Infrastruktur selber gebaut hätte.

D In der Offenlegung und Verbuchung von PPPs mit Dienstleistungskonzessionen unter HRM2 stellt sich grundsätzlich die Frage, wer die Vermögenswerte und die damit verbundenen Verpflichtungen zu bilanzieren hat. In diesem Zusammenhang ist auf die Konsequenzen auf das Kreditrecht und die Schuldenbremse hinzuweisen, die beide durch ein PPP nicht zu umgehen sind. Aus kreditrechtlicher Perspektive sind jedenfalls alle im Vertragszeitraum entstehenden Verpflichtungen zu erfassen. Dies entspricht grundsätzlich auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

E Der Staat hat einen Vermögenswert zu bilanzieren, wenn kumulativ folgende Bedingungen gegeben sind:

- Er beherrscht und reguliert, welche Dienstleistung ein Betreiber mit dem dazugehörenden Vermögenswert zu erbringen hat und an wen und zu welchem Preis sie zu erbringen ist;
- Der staatliche Auftraggeber als Eigentümer, Nutzniesser oder anderes sämtliche be-deutenden Restgrössen am Ende der Vertragsdauer beherrscht;

Beherrscht die öffentliche Hand den Vermögenswert nicht, bilanziert der private Ver-tragspartner die Vermögenswerte. Somit sollte entweder der öffentliche oder der private Vertragspartner den Vermögenswert bilanzieren, aber nicht beide oder keiner. Sind beide Kriterien erfüllt, dann hat der Staat die Vermögenswerte und die damit verbundenen Verbindlichkeiten in der Bilanz zu erfassen (zumeist zum Zeitpunkt der verlässlichen Schätzung und sobald das Gemeinwesen das Konstruktionsrisiko trägt, also wahrscheinlich frühestens während der Bauphase). Der Vermögenswert wird jährlich abgeschrieben.

F Je nach Vertragsgestaltung ist jedenfalls die effektive Höhe der Verpflichtung zu bilanzieren – diese ist gewöhnlich gleich dem Vermögenswert. Darüber hinaus sind allfällige weitere Zahlungen zwischen Auftraggeber und –nehmer (z.B. Barzahlungen) zu berücksichtigen. Der Auftraggeber entschädigt den Auftragnehmer durch

- Zahlungen: Die Zahlungen für den Dienstleistungsanteil und die Tilgung bzw. Zinsen sollen möglichst getrennt dargestellt werden. Ist das nicht möglich, sollen die jeweiligen Anteile geschätzt werden. Die Zahlungen reduzieren die Verpflichtung im entsprechenden Ausmass.
- Einräumung von Rechten: Eine weitere Möglichkeit besteht in der Einräumung von Rechten, durch welche der Auftragnehmer finanziell entschädigt wird, wie z.B. ein Ertragsabtretungsrecht in Zusammenhang mit den Entgeltzahlungen von den Leistungsnutzern

Zu berücksichtigen sind darüber hinaus Garantien bzw. Eventualverpflichtungen (z.B. Ausfallsgarantie für den Fall der Insolvenz des privaten Partners). Die damit zusammenhängenden Risiken sind angemessen zu evaluieren und zu bewerten.

G Andere Verbuchungsmethoden, die sich nicht an der wirtschaftlichen Betrachtung orientieren, und z.B. lediglich zur Belastung der Erfolgsrechnung mit den jährlichen Beträgen zur Abgeltung des Dienstleistungsaufwands ohne Berücksichtigung des Vermögenswertes führen, sind abzulehnen, da sie keine Wirkung auf die Bilanz aufzeigen und eine Unklarheit in Bezug auf die Verschuldung des Gemeinwesens schaffen würden.

H Im Anhang zur Rechnung sollen ergänzende Informationen zum PPP offen gelegt werden, die eine eingehendere Beurteilung ermöglichen, wie z.B. die nähere Beschreibung des Arrangements, Zeitdauer und Regelungsinhalte, die den künftigen Fluss von Mitteln massgeblich beeinflussen, eine Gegenüberstellung der Vermögenswerte, Verpflichtungen und eingeräumten Rechte, Neuverhandlungsmöglichkeit und Änderungen des Arrangements im Laufe der Vertragslaufzeit.

I Der Vorschlag ist konform mit IPSAS. Er regelt daher die Problematik für PPPs im unter C definierten Sinne. Andere vertragliche Formen der Zusammenarbeit zwischen öffentlichen und privaten Partnern, wie z.B. der Dienstleistungsauftrag, bei dem der Betreiber keine massgebliche Infrastruktur baut oder erweitert (Konstruktions- oder Ausbauleistung eines neuen Vermögenswertes oder eines bestehenden Vermögenswertes des Betreibers oder des Auftraggebers), und somit keine Auswirkung auf die Bilanz hat, sind hier nicht erfasst. Andere vertragliche Formen der Zusammenarbeit zwischen öffentlichen und privaten Partnern, die nicht den Zweck haben, eine öffentliche Dienstleistung anzubieten (d.h. die nicht eine Dienstleistung anbieten, welche aufgrund einer gesetzlichen Basis obligatorisch ist) sind hier auch nicht erfasst.

Beispiele

- **Bauauftrag** (auch Spezialbauten, wie Spitäler, Freizeitanlagen, egal ob durch einen Generalunternehmer oder einzelne Aufträge) OHNE Betrieb einer dazugehörigen Dienstleistung.

  Fazit: Es liegt kein PPP vor, sondern ein Bauvertrag.

- **Reinigungsauftrag** durch eine private Firma (Dienstleistungsauftrag).

  Fazit: Es liegt kein PPP vor, sondern ein Dienstleistungsvertrag.

- **Schulkantinenbetriebsvertrag**: Der Schulkantinenbetreiber (Privater) bekommt vom Auftraggeber (öffentliche Hand) die zur Betriebsführung notwendigen Räume, fest installierte technische Betriebseinrichtungen sowie Mobiliar zur Verfügung gestellt. Der Schulkantinenbetreiber ist für die Betriebsführung auf eigene Rechnung verantwortlich. Die Vertragslaufzeit liegt bei 7 Jahren.

  Variante A: Der Ersatz der fest installierten Betriebseinrichtung wird beim Auftraggeber belassen. Die Verfügungsgewalt über den Vermögensgegenstand bleibt bei der öffentlichen Hand.

  Fazit: Es liegt kein PPP vor, sondern ein Dienstleistungsvertrag.

  Variante B: Der Ersatz der fest installierten Betriebseinrichtung wird dem Schulkantinenbetreiber übertragen. Am Ende der Vertragsdauer ist eine Abgeltungsklausel vorgesehen. Die Vermögensgegenstände werden ebenfalls bei der öffentlichen Hand als Auftraggeber bilanziert.

  Fazit: Laut Abschnitt C, handelt es sich um ein PPP, denn die Investition würde bei der öffentlichen Hand in der Investitionsrechnung verbucht, falls sie sich nicht für ein PPP entschieden hätte, sondern die Schulkantine selber betreiben würde.

Buchungsbeispiel

Datum	**Aktivität**	**Verbuchung**	
		Soll	**Haben**
Jahr 20XX	Fertigstellung des Baus oder der Verbesserung der Infrastruktur	Hochbauten (504)	Langfristige Finanzverbindlichkeiten (206)
Ende 20XX	Aktivierung der Infrastruktur in der Bilanz	Sachanlagen VV (140)	Aktivierung der Nettoinvestitionen (690)
Ab 20XX+1	Bezahlung der jährlichen Abgeltung an den Betreiber	Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren (316)	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100)
Ab Ende 20XX+1	Zuteilung des Aufwands auf die entsprechenden Konten		
	– Zinsaufwand	Zinsaufwand (340)	Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren (316)
	– Dienstleistungsaufwand	Dienstleistungen und Honorare (313)	Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren (316)
	– Abnahme der langfristigen Finanzverbindlichkeiten	Langfristige Finanzverbindlichkeiten (206)	Mieten, Leasing, Pachten, Benützungsgebühren (316)
Ab Ende 20XX+1	Abschreibung des Vermögenswertes	Abschreibungen Sachanlagen VV (330)	Sachanlagen VV (140)

Frequently Asked Questions (FAQ)

Kontierung der Radio- und TV-Abgabe

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Kontierung der Radio- und TV-Abgabe, gültig ab dem 1. Januar 2019, behandelt.

Frage

Seit dem 1. Januar 2019 erhebt der Bund gestützt auf Art. 70 des Bundesgesetzes über Radio und Fernsehen (RTVG) eine geräteunabhängige Abgabe für Radio und Fernsehen. Sie ersetzt die bis 2018 geltende empfangsgeräteabhängige Abgabe. Mehrwertsteuerpflichtige autonome Dienststellen ab einem Umsatz von Fr. 500‘000 unterliegen der neuen Abgabe. Die Abgabe knüpft am jährlichen Gesamtumsatz der Dienststelle an, also einschliesslich von der Steuer befreiter Leistungen. Es wird ein progressiver, umsatzabhängiger Tarif angewendet.

In welchem Konto und in welcher Funktion muss die Abgabe verbucht werden?

Antwort

A Die Radio- und TV-Abgabe ist geräteunabhängig. Sie entspricht inhaltlich eher einer Steuer bzw. allgemeinen Abgabe. Somit ist das **Konto 3137 Steuern und Abgaben** zu verwenden.

B Die bisherige sogenannte «Billag»-Gebühr wurde auf dem Konto 3130 Dienstleistungen Dritter verbucht. Diese Gebühr war geräteabhängig. Sie konnte mit einem direkten Dienstleistungsbezug in Verbindung gebracht werden. Dies ist bei der Radio- und TV-Abgabe ab 1.1.2019 nicht der Fall.

C Die Radio- und TV-Abgabe ist der Funktion **022 Allgemeine Dienste, übrige** zuzuordnen.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von Vorkaufsrechten beim Erwerb von Immobilien

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Fragen zur Verbuchung von Vorkaufsrechten im Zusammenhang mit dem Erwerb von Immobilien behandelt.

Fragen

Wie soll eine durch ein Gemeinwesen geleistete Zahlung für den Erwerb von Vorkaufsrechten auf Immobilien buchhalterisch behandelt werden? Begründet das erworbene Vorkaufsrecht einen immateriellen Vermögenswert oder wird das Recht als Anzahlung für den Erwerb der Immobilie aktiviert? Ist das Vorkaufsrecht planmässig abzuschreiben?

Antwort

A Definition

Ein Vorkaufsrecht begründet für den Vorkaufsberechtigten das Recht, im Falle eines Immobilienverkaufs (bspw. Grundstücke) das Objekt für sich zu beanspruchen, bevor ein Dritter zum Zug kommt. Es ist zwischen vertraglichen und gesetzlichen Vorkaufsrechten zu unterscheiden. In der Schweiz ist das gesetzliche Vorkaufsrecht in Art. 681 ff. des Zivilgesetzbuches (ZGB) geregelt. Es entsteht durch Miteigentümerverhältnisse, Baurechtsverhältnisse sowie Bodenrechten an landwirtschaftlichen Gewerben und Grundstücken. Das vertragliche Vorkaufsrecht wird in Art. 216 des Obligationenrechts (OR) geregelt. Es entsteht durch einen Vertrag auf ein Vorkaufsrecht mit öffentlicher Beurkundung. Es wird im Grundbuch vermerkt. Ein vertragliches Vorkaufsrecht kann für eine beliebige Dauer, allerdings nur für maximal 25 Jahre festgelegt werden.

B Buchhalterische Behandlung

Das Vorkaufsrecht ist ein immaterielles Recht, das eng mit der Immobilie verbunden ist. In Abhängigkeit, ob sich das Vorkaufsrecht an den Kaufpreis der Immobilie anrechnen lässt (nachfolgende Variante A) (vorgezogene Anschaffungskosten) oder nicht (nachfolgende Variante B), erfolgt die Rechnungslegung.

C Variante A: Das Vorkaufsrecht lässt sich an den Kaufpreis der Immobilie anrechnen

Lässt sich das Vorkaufsrecht an den Kaufpreis der **Immobilie** anrechnen, ist es Bestandteil der Anschaffungskosten der Immobilie (vorgezogene Anschaffungskosten). Die Ausgabe für das Vorkaufsrecht wird als geleistete Anzahlung auf Sachanlagen im Finanzvermögen (Konto 1088 „Anzahlungen FV“) oder im Verwaltungsvermögen (Konto 1407 „Anlagen im Bau VV“) erfasst.

Vorkaufsrechte auf Immobilien unterliegen in diesem Fall keiner wirtschaftlichen Entwertung, weshalb eine Abschreibung über die Nutzungsdauer entfällt. Wird das Vorkaufsrecht bis zum Ablauf der Vertragsdauer (oder innerhalb von max. 25 Jahren) nicht ausgeübt, wird es erfolgswirksam ausgebucht. Wird das Vorkaufsrecht ausgeübt, erfolgt eine Umbuchung aus dem Konto 1088 „Anzahlungen FV“ ins entsprechende Konto einer Anlage des Finanzvermögens (im Falle eines Grundstücks: 1080 „Grundstücke FV“), oder aus dem Konto 1407 „Anlagen im Bau VV“ ins entsprechende Konto einer Anlage des Verwaltungsvermögens (im Falle eines Grundstücks: 1400 „Grundstücke VV“).

D Beispiel 1: Vorkaufsrecht für einen Vermögenswert, der ins Finanzvermögen gehören soll (der Einfachheit halber werden Verkehrswertschwankungen nicht berücksichtigt)

1a Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Finanzvermögen gehören soll und nachträglicher Kauf dieses Grundstücks

Das Gemeinwesen A erwirbt ein Vorkaufsrecht mit einer Laufzeit von vier Jahren für ein Grundstück, das ins Finanzvermögen gehören soll zu einem Preis von CHF 200'000 (=5% des Grundstückpreises). Zwei Jahre später macht es von seinem Vorkaufsrecht Gebrauch und erwirbt das Grundstück, dessen gesamter Verkaufspreis sich auf CHF 4'000'000 beläuft. Das Vorkaufsrecht ist an den Kaufpreis anrechenbar.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	**1088** Anzahlungen FV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x2 Umbuchung des Vorkaufsrechts beim Erwerb des Grundstücks	**1080** Grundstücke FV	**1088** Anzahlungen FV	200'000
Restkaufpreis des Grundstücks	**1080** Grundstücke FV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	3'800'000

1b Verbuchung des Vorkaufsrechts eines Grundstücks, das ins Finanzvermögen gehören soll mit nachträglichem Verzicht, dieses Recht auszuüben

Das Gemeinwesen B erwirbt ein Vorkaufsrecht mit einer Laufzeit von vier Jahren für ein Grundstück des Finanzvermögens zu einem Preis von CHF 200'000 (=5% des Grundstückpreises). Das Vorkaufsrecht ist an den Kaufpreis anrechenbar. Am Ende der Laufzeit verzichtet es darauf, das Grundstück zu erwerben und sein Vorkaufsrecht auszuüben.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	**1088** Anzahlungen FV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x4 Verzicht auf den Kauf des Grundstücks und auf die Ausübung des Vorkaufsrechts (Anpassung auf einen Verkehrswert von CHF 0)	**3411** Realisierte Verluste auf Sach- und immateriellen Anlagen FV	**1088** Anzahlungen FV	200'000

Beispiel 2: Vorkaufsrecht für einen Vermögenswert, der ins Verwaltungsvermögen gehören soll

2a Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Verwaltungsvermögen gehören soll und nachträglicher Kauf dieses Grundstücks

Gleicher Fall wie unter 1a, mit dem Unterschied, dass es sich hier um ein Grundstück des Verwaltungsvermögens handelt.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	**500** Grundstücke VV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x1 Übertrag des Vorkaufsrechts in die Bilanz	**1407** Anlagen im Bau VV	**690** Aktivierungen	200'000
31.12.x2 Umbuchung des Vorkaufsrechts beim Erwerb des Grundstücks	**1400** Grundstücke VV	**1407** Anlagen im Bau VV	200'000
Restkaufpreis des Grundstücks	**500** Grundstücke VV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	3'800'000
Übertrag in die Bilanz	**1400** Grundstücke VV	**690** Aktivierungen	3'800'000

2b Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Verwaltungsvermögen gehören soll mit nachträglichem Verzicht, dieses Recht auszuüben

Gleicher Fall wie unter 1b, mit dem Unterschied, dass es sich hier um ein Grundstück des Verwaltungsvermögens handelt.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	**500** Grundstücke VV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x1 Übertrag in die Bilanz	**1407** Anlagen im Bau VV	**690** Aktivierungen	200'000
31.12.x4 Verzicht auf den Kauf des Grundstücks und auf die Ausübung des Vorkaufsrechts	**3301** Ausserplanmässige Abschreibungen Sachanlagen VV	**1407** Anlagen im Bau VV	200'000

E **Variante B: Das Vorkaufsrecht lässt sich nicht an den Kaufpreis der Immobilie anrechnen**

Lässt sich das Vorkaufsrecht nicht an den Kaufpreis der Immobilie anrechnen, ist das Vorkaufsrecht als eigenständige immaterielle Anlage zu erfassen. Die Ausgaben für das Vorkaufsrecht werden im Konto 1089 „Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV" für einen Vermögenswert im Finanzvermögen oder im Konto 1429 „übrige immaterielle Anlagen VV" für einen Vermögenswert im Verwaltungsvermögen erfasst.

Wird das Vorkaufsrecht ins Verwaltungsvermögen erworben, erfolgt eine planmässige Abschreibung über die Laufzeit des Rechtsanspruchs (Vertragsdauer oder max. 25 Jahre). Wird das Vorkaufsrecht ins Finanzvermögen erworben, erfolgt eine periodische Neubewertung.

Wird das Vorkaufsrecht vor Ablauf der Vertragsdauer ausgeübt, wird der Restbuchwert ausserplanmässig abgeschrieben (Verwaltungsvermögen) bzw. zu dem sich ergebenden Verkehrswert von Null bewertet (Finanzvermögen).

F Beispiel 3: Vorkaufsrecht für einen Vermögenswert, der ins Finanzvermögen gehören soll (der Einfachheit halber werden Verkehrswertschwankungen nicht berücksichtigt)

3a Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Finanzvermögen gehören soll und nachträglicher Kauf dieses Grundstücks

Das Gemeinwesen C erwirbt ein Vorkaufsrecht mit einer Laufzeit von vier Jahren für ein Grundstück, das ins Finanzvermögen gehören soll zu einem Preis von CHF 200'000 (=5% des Grundstückpreises). Zwei Jahre später macht es von seinem Vorkaufsrecht Gebrauch und erwirbt das Grundstück, dessen gesamter Verkaufspreis sich auf CHF 4’000’000 beläuft. Das Vorkaufsrecht kann nicht an den Grundstückspreis angerechnet werden.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	**1089** Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200’000
31.12.x2 Ausübung des Vorkaufsrechts (Anpassung auf einen Verkehrswert von CHF 0)	**3411** Realisierte Verluste auf Sach- und immateriellen Anlagen FV	**1089** Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	200’000
Kauf des Grundstücks	**1080** Grundstücke FV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	4’000’000

3b Verbuchung des Vorkaufsrechts eines Grundstücks, das ins Finanzvermögen gehören soll mit nachträglichem Verzicht, dieses Recht auszuüben

Das Gemeinwesen D erwirbt ein Vorkaufsrecht mit einer Laufzeit von vier Jahren für ein Grundstück, das ins Finanzvermögen gehören soll zu einem Preis von CHF 200'000 (=5% des Grundstückpreises). Das Vorkaufsrecht kann nicht an den Grundstückspreis angerechnet werden. Am Ende der Laufzeit verzichtet das Gemeinwesen darauf, das Grundstück zu erwerben und sein Vorkaufsrecht auszuüben.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	**1089** Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x4 Verzicht auf den Kauf des Grundstücks und auf die Ausübung des Vorkaufsrechts (Anpassung auf einen Verkehrswert von CHF 0)	**3411** Realisierte Verluste auf Sach- und immateriellen Anlagen FV	**1089** Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	200'000

Beispiel 4: Vorkaufsrecht eines Vermögenswertes, der ins Verwaltungsvermögen gehören soll

4a Verbuchung des Vorkaufsrechts eines Grundstücks, das ins Verwaltungsvermögen gehören soll und nachträglicher Kauf dieses Grundstücks

Gleicher Fall wie unter 3a, mit dem Unterschied, dass es sich hier um ein Grundstück des Verwaltungsvermögens handelt.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	**529** Übrige immaterielle Anlagen	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x1 Übertrag des Vorkaufsrechts in die Bilanz	**1429** Übrige immaterielle Anlagen VV	**690** Aktivierungen	200'000
31.12.x1 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1429** übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
31.12.x2 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1429** übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
Ausserplanmässige Abschreibung, da Ausübung des Vorkaufsrechts vor seiner Fälligkeit	**3321** Ausserplanmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1429** übrige immaterielle Anlagen VV	100'000
Kauf des Grundstücks	**500** Grundstücke VV	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	4'000'000
Übertrag in die Bilanz	**1400** Grundstücke VV	**690** Aktivierungen	4'000'000

4b Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Verwaltungsvermögen gehören soll mit nachträglichem Verzicht, dieses Recht auszuüben

Gleicher Fall wie unter 3b, mit dem Unterschied, dass es sich hier um ein Grundstück des Verwaltungsvermögens handelt.

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	**529** Übrige immaterielle Anlagen	**100** Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x1 Übertrag in die Bilanz	**1429** übrige immaterielle Anlagen VV	**690** Aktivierungen	200'000
31.12.x1 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1429** übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
31.12.x2 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1429** übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
31.12.x3 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1429** übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
31.12.x4 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	**3320** Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	**1429** übrige immaterielle Anlagen VV	50'000

G Beide Varianten (A und B) sind IPSAS-konform.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Werterhaltungs- und Erneuerungsfonds für Hochbauten des Verwaltungsvermögens

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Schaffung von Werterhaltungs- und Erneuerungsfonds für Hochbauten des Verwaltungsvermögens behandelt.

Frage

Der werterhaltende Unterhalt von Hochbauten des Verwaltungsvermögens löst in unregelmässigen Abständen grössere Belastungen der öffentlichen Haushalte aus. Wie können mit einem Werterhaltungs- und Erneuerungsfonds, wie er von privatwirtschaftlichem Stockwerkeigentum bekannt ist, Belastungen gemildert bzw. Belastungsspitzen ausgeglichen und die Finanzierung im Voraus gesichert werden?

Antwort

A Nachfolgendes ist nur für Gemeinwesen von Belang, die keine gesetzliche Regelung für die Bildung und Verwendung von Reserven für die Werterhaltung und Erneuerung von Anlagen des Verwaltungsvermögens aufweisen. Das Handbuch HRM2 bzw. das Musterfinanzhaushaltsgesetz sieht keine Werterhaltungs- und Erneuerungsfonds vor. Die nachfolgende Regelung stützt sich deshalb auf die Fachempfehlung Nr. 08 (Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen). Das SRS-CSPCP verweist ausdrücklich auf die Auslegung "Vorfinanzierungen" zu FE Nr. 08 vom April 2011, welche die Bildung von Vorfinanzierungen kritisch beurteilt.

B Wurden im Übergang zum HRM2 die Aufwertungsgewinne von Hochbauten des Verwaltungsvermögens Konto 2950 Neubewertungsreserve gutgeschrieben, sollte diese Reserve für die Werterhaltung und Erneuerung von Hochbauten des Verwaltungsvermögens herangezogen werden, bevor ein neuer Reserveposten (Vorfinanzierung) geäufnet wird.

C Die Schaffung einer Vorfinanzierung für die Werterhaltung und Erneuerung von Hochbauten des Verwaltungsvermögens bedarf eines formellen Beschlusses der zuständigen Behörde, wie für andere Vorfinanzierungen. Die Buchführung erfolgt gemäss FE Nr. 08 Spezialfinanzierung und Vorfinanzierungen sowie gemäss Auslegung "Vorfinanzierungen" zu FE Nr. 08 vom April 2011. Im Beschluss zur Schaffung einer Vorfinanzierung für die Werterhaltung und Erneuerung von Hochbauten des Verwaltungsvermögens wird geregelt, für welche bestehenden Hochbauten und für welche Massnahmen die Vorfinanzierung beansprucht werden kann. Generell gilt, dass Vorfinanzierungen nur für Investitionsausgaben (Investitionen zum Erhalt oder der Erneuerung des Gebäudes, keine Um- oder Neubauten bzw. Zweckänderungen) verwendet werden dürfen.

D Die Einlage in die Vorfinanzierung wird als ausserordentlicher Aufwand über Konto 3893 Einlagen in Vorfinanzierungen des EK budgetiert oder erfolgt durch Beschluss der zuständigen Behörde mit dem Rechnungsabschluss. Vorfinanzierungen werden im Eigenkapital unter Konto 2930 Vorfinanzierungen ausgewiesen. Damit die zweckgemässe Verwendung der einzelnen Vorfinanzierungen nachgewiesen werden kann, wird für jede Vorfinanzierung ein Detailkonto verwendet.

E Entnahmen aus Vorfinanzierungen erfolgen in der Höhe der planmässigen Abschreibung der Investitionsmassnahmen, sie werden in Konto 4893 Entnahmen aus Vorfinanzierungen des EK erfasst.

F Die Mittel für die Zuweisung sollen einen direkten Bezug zur Verwendung (Kausalbezug) aufweisen (z. B. ¼ der jährlichen planmässigen Abschreibungen der betroffenen Hochbauten). Die Zweckbindung von Hauptsteuern ist zu vermeiden (Art. 49 Abs. 1 Musterfinanzhaushaltsgesetz). Vgl. Beispiel 1 Auslegung "Vorfinanzierungen" zu FE Nr. 08 vom April 2011

G Zuweisungen zu Vorfinanzierungen dürfen zu keinem Bilanzfehlbetrag führen.

H Die Höhe der Vorfinanzierung (Bestand der Reserve) ist zu begrenzen. Als sinnvolle obere Grenze wird 1% des Gebäudeversicherungswertes betrachtet. Dieser Wert wird als Richtwert betrachtet.

I Der Bestand an Vorfinanzierungen wird nicht verzinst.

J Einlagen in und Entnahmen aus Vorfinanzierungen können wahlweise auch nur als Bilanzoperation erfasst werden. Vgl. Beispiel 2 Auslegung "Vorfinanzierungen" zu FE Nr. 08 vom April 2011.

K Ist das Gemeinwesen Stockwerkeigentümer und damit Mitglied einer Eigentümergemeinschaft, wird ein Erneuerungsfonds im Namen der Eigentümergemeinschaft bei einer Bank geführt. Die jährlichen Zahlungen des Gemeinwesens an diesen Erneuerungsfonds (Renovationsfonds) werden in Konto 3144 Unterhalt Hochbauten, Gebäude erfasst; Vorfinanzierungen können nicht gebildet werden.

L Anteile eines Gemeinwesens an Erneuerungsfonds bei Stockwerkeigentum können als Eventualguthaben ausgewiesen werden.

M Für Hochbauten von gebührenfinanzierten Haushalten (Spezialfinanzierungen) dürfen keine Vorfinanzierungen gebildet werden, weil dies zu überhöhten Gebühren führen würde.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von Wertkorrekturen von Grundstücken aufgrund einer Änderung der Nutzungszone

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung der Wertkorrektur eines Grundstücks aufgrund einer Änderung der Nutzungszone beantwortet.

Frage

Der Wert eines Grundstücks hängt insbesondere von seiner Zonenzuweisung und den Nutzungsmöglichkeiten (z.B. Ausnützungsziffer) ab. Eine Änderung der Zone oder der Nutzungsmöglichkeiten kann eine manchmal erhebliche Wertänderung bewirken. Auch Grundstücke, die sich im Besitz eines öffentlichen Gemeinwesens befinden, können davon betroffen sein.
Meistens sind die Rahmenbestimmungen für die Raumplanung allgemein gehalten. Für ein Gemeinwesen ist es nur schwer ersichtlich, ob eine Änderung dieser Bestimmungen den Wert seiner Grundstücke beeinflusst. Der Einfluss auf den Wert hängt von Umsetzungsentscheidungen ab, die manchmal lange auf sich warten lassen: Genehmigung des regionalen Richtplans, des kommunalen Richtplans, des Quartierplans, Baubewilligung, usw.
Ab welchem Zeitpunkt (Änderung des regionalen oder kommunalen Richtplans, des Zonenplans, des Quartierplans oder anderes) muss angenommen werden, dass der Wert des Grundstücks geändert hat und wie muss diese Wertkorrektur verbucht werden?

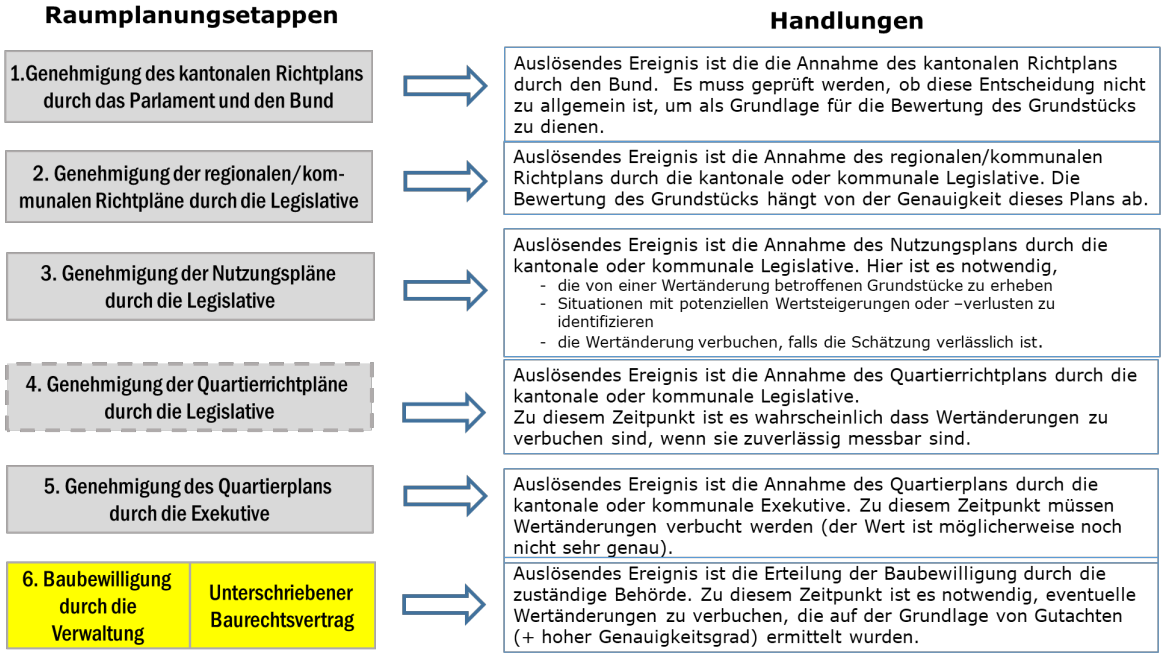
Antwort

A Je nach Verwendungszweck werden von einem öffentlichen Gemeinwesen neu erworbene Grundstücke in der Bilanz entweder dem Verwaltungsvermögen (VV) oder dem Finanzvermögen (FV) zugeordnet. In jedem Fall werden die Grundstücke bei der Ersterfassung zum Anschaffungswert ausgewiesen.

B Für die Grundstücke des FV sehen die Fachempfehlung 06 (Ziffern 1 und 2) und die Fachempfehlung 12 (Ziffer 3) bei der Folgebewertung den Ausweis zum Verkehrswert vor. Folglich muss bei einer Wertzunahme oder -abnahme von Grundstücken infolge eines Raumplanungsentscheids ihr Bilanzwert angepasst werden. Diese Anpassung erfolgt über die Erfolgsrechnung, und zwar zum Zeitpunkt des auslösenden Ereignisses.

C Für die Grundstücke des VV sehen die Fachempfehlung 06 (Ziffer 5) und die Fachempfehlung 12 (Ziffer 4) vor, dass diese maximal zu ihrem Anschaffungswert bewertet und ausgewiesen werden, auch wenn ihr Verkehrswert den Anschaffungswert übersteigt. Im Gegensatz zu den anderen Kategorien von Sachanlagen wird der Wert der Grundstücke, gemäss der Fachempfehlung 12, nicht durch eine Abschreibung nach Veralterung und Abnutzung vermindert. Hingegen muss ein Wertverlust, dem ein Entscheid für eine Zonenänderung mit Verminderung des Nutzungspotenzials von Grundstücken zugrunde liegt, in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden. Dies geschieht durch die Verbuchung einer ausserplanmässigen Abschreibung (Auslegung zu den Fachempfehlungen 04 und 06).

D Die Entscheidungen, die im Bereich der Raumplanung getroffen werden, sind zahlreich und erfolgen über verschiedene Stufen. Zuerst legt der kantonale Richtplan die Grundzüge der Raumplanung eines Kantons fest. Aufgrund dieser Richtlinien definiert jeder Kanton für sich die Instrumente, die den Richtplan präzisieren. Es handelt sich im Allgemeinen um regionale und kommunale Richtpläne, dann um Nutzungs- und schliesslich um Quartierpläne. In gewissen Fällen ist die Zonenzuweisung erst mit der Erteilung der Baubewilligung klar und endgültig bekannt.
Schema der Raumplanung:



E Die Wertveränderung eines Grundstücks hängt davon ab, wie genau die Entscheidungen in den verschiedenen Planungsphasen getroffen wurden (kantonaler, regionaler oder kommunaler Richtplan, Zonenplan, Quartierplan, Baubewilligung). Es hängt auch vom Zeitpunkt der Entscheidung der zuständigen Behörde über die endgültige Nutzung des Grundstücks ab. Diese Behörde kann die Legislative, die Exekutive oder die Verwaltung sein. Erst dann ist eine zuverlässige Schätzung des Grundstückswerts möglich und eine mögliche Wertänderung kann verbucht werden.

F In gewissen Kantonen kann die Zonenzuteilung schon mit dem Zonenplan bestimmt werden; und die Abstimmung der Legislative stellt das auslösende Ereignis dar. Eine mögliche Wertminderung kann also zuverlässig geschätzt und erfasst werden. Kann die definitive Zonenzuteilung zu diesem Zeitpunkt nicht bestimmt werden, muss die nächste Etappe, der Quartierplan, abgewartet werden, um eine Schätzung und die Erfassung einer möglichen Minderung des Grundstückwerts vorzunehmen. Falls notwendig, muss die Erteilung der Baubewilligung abgewartet werden, um diese Verbuchungen vorzunehmen.

G Die Umzonung eines Grundstücks kann dessen Nutzung ändern - z.B. von einer Bauzone in eine Zone für öffentliche Gebäude oder umgekehrt - und somit eine Übertragung zwischen dem Verwaltungs- und dem Finanzvermögen zur Folge haben. Um den Zeitpunkt der Verbuchung einer solchen Übertragung zu bestimmen, wird auf die Buchstaben E und F oben verwiesen. Die Modalitäten der Übertragung sind in der Auslegung zur Fachempfehlung 11 Verkauf und Übertragung von Vermögenswerten beschrieben.

H Die Investitionsrechnung wird von der Verbuchung dieser Wertschwankungen nicht betroffen.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Darlehen zu Vorzugskonditionen/ zinsbegünstigte Darlehen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zu Darlehen zu Vorzugskonditionen behandelt.

Frage

Wie müssen Darlehen, die zu Vorzugskonditionen gewährt werden, bilanziert werden?

Antwort

A Der Zweck eines Darlehens zu Vorzugskonditionen besteht darin, Darlehen zu nicht marktüblichen Bedingungen bereitzustellen. Zu den nicht marktüblichen Bedingungen zählen insbesondere die Gewährung von zinslosen Darlehen oder von Darlehen zu einem unter dem Marktzins liegenden Zins. Im Zeitpunkt der Darlehensausrichtung können auch andere Vorzugskonditionen gewährt werden, bspw. nicht marktübliche Zinszahlungstermine bzw. Stundungsbedingungen. Derartige Darlehen finden sich üblicherweise im Verwaltungsvermögen.

B Diese FAQ bezieht sich lediglich auf rückzahlbare sowie bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn (vgl. Definition in Auslegung zu FE Nr. 3 "Darlehen bedingt rückzahlbar").

C Der Zinsverzicht/entgangene Zins stellt einen Einnahmeverzicht/Ressourcenverbrauch und somit eine finanzrechtliche Ausgabe dar. Er ist abzugrenzen von einem Schuldenerlass oder einer später eingetretenen Wertminderung des Darlehens.

D Um die Höhe des Zinsverzichts zu ermitteln, muss ein Referenzzins (Markt- bzw. Effektivzins) mit dem Vertragszins verglichen werden. Die Erhebung und Berechnung erfolgt einmalig im Zeitpunkt der Darlehensgewährung.

Der Marktzins ist regelmässig bei derartigen Transaktionen nicht bekannt und muss deshalb geschätzt werden. Möglich wäre die Verwendung von Vergleichszinssätzen Dritter oder ein risikoloser Zins ergänzt um Zuschläge für das Kreditausfalls- bzw. Liquiditätsrisiko und für die Laufzeit. Zur Vereinfachung kann der durchschnittliche Zinssatz auf den Schulden eines Gemeinwesens als Referenzzinssatz verwendet werden.

E Der Zinsverzicht wird brutto verbucht.

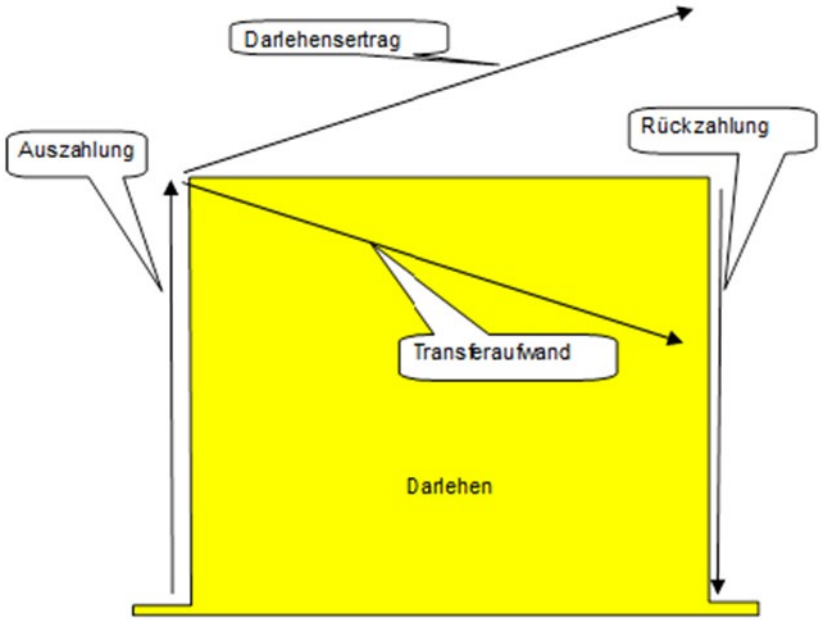
F Aus Überlegungen zur Wesentlichkeit und aus Kosten-/ Nutzenüberlegungen bezogen auf die Finanzberichterstattung können Wesentlichkeitsgrenzen bezogen auf Darlehenshöhe und/ oder Zinsabweichung bzw. –verzicht definiert werden.

G Der Zinsverzicht wird als Transferaufwand verbucht. Es gibt zwei Darstellungsperspektiven. Eine Variante betont die Sicht auf die Erfolgsrechnung, da hierbei der Zinsverzicht nicht als einmaliger Transferaufwand, sondern (analog der Abschreibung eines Investitionsbeitrages) über die Laufzeit des Darlehens als Transferaufwand erfasst wird. Die andere Variante betont die Darstellung der Vermögens- und Finanzlage, damit die Sicht der Bilanz. Der Zinsverzicht wird hierbei als einmaliger Transferaufwand behandelt und nicht über die Laufzeit erfasst.

H **Variante: Perspektive Erfolgsrechnung**

Das Darlehen wird zum Anschaffungswert im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erfasst. Der jährliche Zinsverzicht ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Vertragszins und dem bei Darlehensgewährung festgestellten Referenzzins. Es erfolgt also keine Abzinsung der Zinsdifferenz aufgrund der Effektivzinsmethode. Beim Darlehensgeber wird in gleicher Höhe ein Transferaufwand (Kontengruppe 363 Beiträge an Gemeinwesen und Dritte) und ein Zinsertrag (Kontengruppe 4450 Erträge aus Darlehen VV) ausgewiesen; beim Darlehensnehmer hingegen Transferertrag (Kontengruppe 463 Beiträge von Gemeinwesen und Dritte) und Zinsaufwand (Kontengruppe 3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten).

I Schematische Darstellung



J Bilanzierung beim Darlehensgeber

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Vertragsabschluss	54 Darlehen	1002 Bank	Anschaffungswert
	144 Darlehen VV	690 Aktivierungen Nettoinvestitionen	Anschaffungswert
Jährliche Buchung während der Vertragsdauer	1002 Bank	4450 Erträge aus Darlehen VV	Zinsen zu Vertragskonditionen
	363 Beiträge an Gemeinwesen und Dritte	4450 Erträge aus Darlehen VV	Zinsverzicht (Differenz zwischen Vertrags- und Referenzzins)
Rückzahlung des Darlehens	1002 Bank	64 Rückzahlung von Darlehen	Rückzahlung
	590 Passivierungen	144 Darlehen VV	Rückzahlung

K Bilanzierung beim Darlehensnehmer

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Vertragsabschluss	1002 Bank	206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten	Anschaffungswert
Jährliche Buchung während der Vertragsdauer	3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	Zinsen zu Vortragskonditionen
	3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	463 Beiträge von Gemeinwesen und Dritte	Zinsverzicht (Differenz zwischen Vertrags- und Referenzzins)
Jahr vor Rückzahlung des Darlehens	206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten	201 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	Darlehenssaldo
Rückzahlung des Darlehens	201 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	Rückzahlung

L Beispiel: Berechnung Zinsverzicht

Ein unverzinsliches Darlehen wird zum 01.01.x1 mit einem Nominalwert von 100 über eine Laufzeit von 3 Jahren ausgegeben. Das Darlehen muss am Ende der Laufzeit zurückgezahlt werden. Der Marktzinssatz beträgt 5%.

	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
Zinsverzicht in der Erfolgsrechnung	-	100 x 5% = 5	100 x 5% = 5	100 x 5% = 5
Darlehenssaldo in der Bilanz	100	100	100	-

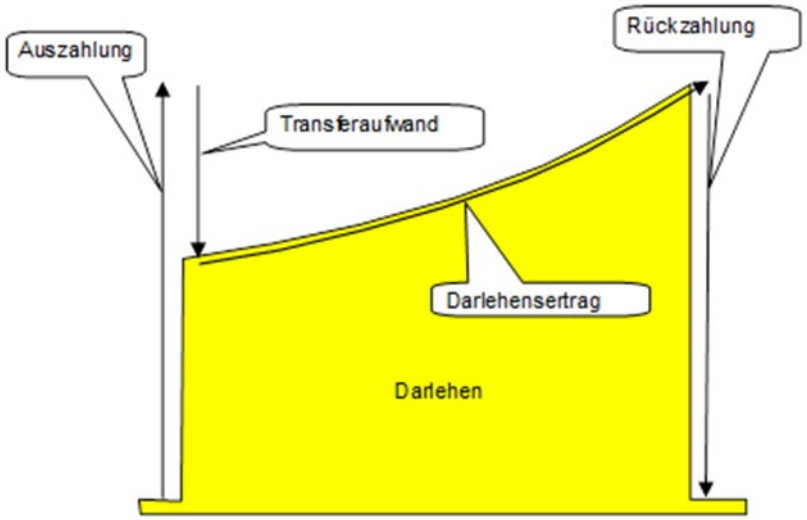
M **Variante: Perspektive Bilanz**

Zur Bestimmung des Zinsverzichts wird der Barwert nach Vertragskonditionen mit dem Barwert nach Referenzkonditionen unter Einsatz der Effektivzinsmethode verglichen. Werteinbussen im Zeitpunkt der Darlehensgewährung sind mittels Abzinsung der Zinsdifferenz Rechnung zu tragen (vgl. auch Auslegung zu FE Nr. 3 "Darlehen bedingt rückzahlbar"). Die Zinsdifferenz wird als Transferaufwand (Kontengruppe 363 Beiträge an Gemeinwesen und Dritte) beim Darlehensgeber bzw. –ertrag (Kontengruppe 463 Beiträge von Gemeinwesen und Dritte) beim Darlehensnehmer verbucht. Das Darlehen (Kontengruppe 144 Darlehen VV bzw. 206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten) wird bei Vertragsabschluss zum Barwert nach Referenzkonditionen unter Anwendung der Effektivzinsmethode, d.h. Anschaffungswert abzüglich Barwert des Zinsverzichts, ausgewiesen.

Über die Laufzeit des Darlehens wird die Verzinsung zu bei Darlehensgewährung festgestellten Referenzkonditionen abgebildet und ein entsprechender Zinsertrag (Kontengruppe 4450 Erträge aus Darlehen VV) beim Darlehensgeber bzw. –aufwand (Kontengruppe 3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten) beim Darlehensnehmer ausgewiesen. Die Fortschreibung des Darlehens erfolgt unter Anwendung der Effektivzinsmethode.

Diese Darstellung ist IPSAS-konform.

N Schematische Darstellung



O Bilanzierung beim Darlehensgeber

Vorgang	**Verbuchung**		**Betrag**
	Soll	**Haben**	
Vertragsabschluss	54 Darlehen	1002 Bank	Anschaffungswert
	144 Darlehen VV	690 Aktivierungen Nettoinvestitionen	Anschaffungswert
	363 Beiträge an Gemeinwesen und Dritte	54 Darlehen[1)]	Barwert des Zinsverzichts
	590 Passivierungen [1)]	144 Darlehen VV	Barwert des Zinsverzichts
Jährliche Buchung während der Vertragsdauer	1002 Bank		Zinsen zu Vertragskonditionen
	54 Darlehen[1)]		Zinsverzicht (Differenz zwischen Vertrags- und Referenzzins nach Effektivzinsmethode)
		4450 Erträge aus Darlehen VV	Zinsertrag zu Referenzkonditionen (Effektivzinsmethode)
	144 Darlehen VV	690 Aktivierungen Nettoinvestitionen[1)]	Zinsverzicht (Differenz zwischen Vertrags- und Referenzzins nach Effektivzinsmethode)
Rückzahlung des Darlehens	1002 Bank	64 Rückzahlung von Darlehen	Rückzahlung
	590 Passivierungen	144 Darlehen VV	Rückzahlung

[1)] Die Entscheidung, ob der Zinsverzicht beim Darlehen über die Investitionsrechnung zu verbuchen ist oder nicht, ist abhängig davon, ob das harmonisierte Rechnungsmodell eine Investitionsrechnung und der entsprechenden Verbuchung von Einnahmen und Ausgaben vorsieht. In einem anderen Kontext wäre auch die Behandlung als Wertberichtigung denkbar.

P Bilanzierung beim Darlehensnehmer

Vorgang	**Verbuchung**		
	Soll	**Haben**	**Betrag**
Vertragsabschluss	1002 Bank	206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten	Anschaffungswert
	206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten	463 Beiträge von Gemeinwesen und Dritte	Barwert des Zinsverzichts
Jährliche Buchung während der Vertragsdauer	3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten		Zinsaufwand zu Referenzkonditionen (Effektivzinsmethode)
		1002 Bank	Zinsen zu Vertragskonditionen
		206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten	Zinsverzicht (Differenz zwischen Vertrags- und Referenzzins nach Effektivzinsmethode)
Jahr vor Rückzahlung des Darlehens	206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten	201 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	Darlehenssaldo
Rückzahlung des Darlehens	201 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	Rückzahlung

Q Beispiel: Berechnung Zinsverzicht (Effektivzinsmethode)

Ein unverzinsliches Darlehen wird zum 01.01.x1 mit einem Nominalwert von 100 über eine Laufzeit von 3 Jahren ausgegeben. Das Darlehen muss am Ende der Laufzeit zurückgezahlt werden. Der Marktzinssatz beträgt 5%.

	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
Zinsverzicht in der Erfolgsrechnung	100 x 5% x 3 Jahre = 15 diskontiert über 3 Jahre = 13.6	-	-	-
Darlehenssaldo in der Bilanz	100 abzgl. Zinsverzichts 13.6 = 86.4	86.4 x 1.05 = 90.7	90.7 x 1.05 = 95.2	-

Frequently Asked Questions (FAQ)

Zinssatzswap

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zu Zinssatzswaps behandelt.

Frage

Wie bilanziert man Zinssatzswaps?

Antwort

A Zinssatzswaps werden regelmässig zu Absicherungszwecken abgeschlossen, um bspw. eine variable Verzinsung eines aufgenommenen Darlehens (Grundgeschäft) in eine fixe Verzinsung umzuwandeln. Es handelt sich um derivative Finanzinstrumente.

B Diese FAQ bezieht sich lediglich auf Zinssatzswaps im Zusammenhang mit aufgenommenen Darlehen.

C Die Verbuchung unterscheidet sich nach dem Haltezweck. Dabei wird unterschieden zwischen einem Instrument zur Absicherung gegen Zinsrisiken und einem Instrument ohne Absicherung. Damit der Swap als Absicherungsinstrument behandelt werden kann, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Darlehen und Swap sind über die identische Höhe abgeschlossen worden.
- Die Laufzeit beider Verträge stimmt überein.
- Die Zinstermine sind identisch.
- Die ausgetauschte Zinsbasis ist identisch.

Ausserdem ist noch eine Dokumentation zu führen, die die Absicherungsstrategie festhält.

D Der Marktwert des Swaps ergibt sich durch die Diskontierung der Ein- und Auszahlungen auf den Bewertungsstichtag. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Swaps ist der Marktwert regelmässig Null. Die Marktwerte bzw. Wiederbeschaffungswerte zum Stichtag können bei der ausgebenden Bank abgefragt werden.

E Swaps sind zu bilanzieren und regelmässig zu bewerten. Positive Wiederbeschaffungswerte aus Marktwertbewertung sind in der Bilanz in der Konten 1026 „Kurzfristige derivative Finanzinstrumente" und negative Wiederbeschaffungswerte in der Konten 2016 «Kurzfristige derivative Finanzinstrumente» auszuweisen.

F **Variante: Absicherung**

Sind die Voraussetzungen als Einstufung als Absicherungsinstrument (Ziffer C) erfüllt, darf der Zinssatzswap über seine Laufzeit erfolgsneutral gebucht werden.

D.h. die Marktwertveränderung wird jährlich anhand der Differenz zwischen dem Wiederbeschaffungswert des Vorjahres und dem aktuellen Wiederbeschaffungswert ermittelt und erfolgsneutral im Konto 2961 «Marktwertreserve auf Finanzinstrumenten» ausgewiesen.

Am Ende der Laufzeit ist die Marktwertreserve auf Finanzinstrumenten (Konto 2961) wieder ausgeglichen.

Der Zinsaufwand des Grundgeschäfts wird zum fixen Zins ausgewiesen.

Im Anhang sind neben Informationen zur Absicherungsstrategie, ausserdem Eckwerte zu den einzelnen Verträgen offenzulegen, hierzu zählen:

- Art des Swaps
- Laufzeit
- Getauschte fixe und variable Zinssätze
- Nominalwert des Abschlussbetrages
- Marktwert des Swaps zum Stichtag

G Beispiel: Absicherung

Aufnahme eines Darlehens iHv 100 zum 01.01.x1 über eine Laufzeit von drei Jahren. Das Darlehen muss am Ende der Laufzeit zurückgezahlt werden. Der Zinssatz ist variabel und entspricht dem SARON-Satz. Der Swap ist über die gleiche Laufzeit und den gleichen Grundbetrag abgeschlossen. Dabei wird der SARON-Zins in eine fixe Verzinsung von 3% umgetauscht.

	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
SARON	3%	2%	4.5%	4%
Marktwert SWAP	0	-2	+1	0
Darlehenssaldo in der Bilanz	100	100	100	-
Zinsaufwand des Grundgeschäfts in der Erfolgsrechnung	-	3	3	3

Buchungssätze:

Vorgang	**Verbuchung**			
	Soll	**Haben**	**Betrag**	
01.01.x1: Vertragsabschluss des Darlehens	1002 Bank	2064 Darlehen	100	Anschaffungskosten
31.12.x1: Zinszahlung	3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	3	Fixer Zins
Negativer Wiederbeschaffungswert aus Marktwertbewertung	2961 Reserve aus Absicherungsgeschäften	2016 Derivative Finanzinstrumente	2	Marktwert SWAP
31.12.x2: Zinszahlung	3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	3	Fixer Zins
Ausbuchung negativer Wiederbeschaffungswert Vorjahr	2016 Derivative Finanzinstrumente	2961 Reserve aus Absicherungsgeschäften	2	Marktwert SWAP Vorjahr
Positiver Wiederbeschaffungswert aus Marktwertbewertung	1026 Kurzfristige derivative Finanzinstrumente	2961 Reserve aus Absicherungsgeschäften	1	Marktwert SWAP
Umgliederung Darlehen von lang- in kurzfristig	2064 Darlehen	2014 Kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten	100	Anschaffungskosten

31.12.x3: Zinszahlung	3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	3	Fixer Zins
Ausbuchung positiver Wiederbeschaffungswert Vorjahr	2961 Reserve aus Absicherungsgeschäften	1026 Kurzfristige derivative Finanzinstrumente	1	Marktwert SWAP Vorjahr
Rückzahlung des Darlehens	2014 Kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten	1002 Bank	100	Anschaffungskosten

H **Variante: keine Absicherung**

Ist die Voraussetzung als Einstufung als Absicherungsinstrument (Ziffer C) nicht erfüllt oder wird auf die Verbuchung als Absicherungsinstrument verzichtet (Ziffer E), ist der Zinssatzswap über seine Laufzeit erfolgswirksam zu buchen.

D.h. die Marktwertveränderung wird jährlich anhand der Differenz zwischen dem Wiederbeschaffungswert des Vorjahres und dem aktuellen Wiederbeschaffungswert ermittelt und erfolgswirksam bei positiven Veränderungen im Konto 4440 «Marktwertanpassungen Wertschriften» bzw. bei negativen im Konto 3440 «Wertberichtigungen auf Finanzanlagen FV» ausgewiesen.

Der Zinsaufwand des Grundgeschäfts wird zum jeweiligen variablen Zins ausgewiesen. Die aus dem Swap zu zahlende Verpflichtung wird separat als Zinsaufwand (variabler Zins ist tiefer als der fixe Zins) bzw. Zinsertrag (variabler Zins ist höher als der fixe Zins) ausgewiesen.

I Beispiel: keine Absicherung

Aufnahme eines rollierenden Darlehens iHv 100 zum 01.01.x1 über eine Laufzeit von 3 Jahren. Das Darlehen muss am Ende der Laufzeit zurückgezahlt werden. Der Zinssatz ist variabel und entspricht dem SARON-Satz. Der Swap ist über den gleichen Grundbetrag abgeschlossen, aber ist jährlich rollierend. Dabei wird der SARON-Zins in eine fixe Verzinsung von 3% umgetauscht.

	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
SARON	3%	2%	4.5%	4%
Marktwert SWAP	0	-2	+1	0
Darlehenssaldo in der Bilanz	100	100	100	-
Zinsaufwand des Grundgeschäfts in der Erfolgsrechnung	-	2	4.5	4

Buchungssätze:

Vorgang	Verbuchung			
	Soll	**Haben**	**Betrag**	
01.01.x1: Vertragsabschluss des Darlehens	1002 Bank	2064 Darlehen	100	Anschaffungskosten
31.12.x1: Zinszahlung	3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	2	Variabler Zins
Swapzahlung	3409 Übrige Passivzinsen	1002 Bank	1	Differenz zwischen variablen und fixen Zins
Negativer Wiederbeschaffungswert aus Marktwertbewertung	3440 Wertberichtigungen auf Finanzanlagen FV	2016 Derivative Finanzinstrumente	2	Marktwert SWAP
31.12.x2: Zinszahlung	3406 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	4.5	Variabler Zins
Swapzahlung	1002 Bank	4409 Übrige Zinsen von Finanzvermögen	1.5	Differenz zwischen variablen und fixen Zins
Ausbuchung negativer Wiederbeschaffungswert Vorjahr	2016 Derivative Finanzinstrumente	4440 Marktwertanpassungen Wertschriften	2	Marktwert SWAP Vorjahr
Positiver Wiederbeschaffungswert aus Marktwertbewertung	1026 Kurzfristige derivative Finanzinstrumente	4440 Marktwertanpassungen Wertschriften	1	Marktwert SWAP
Umgliederung Darlehen von lang- in kurzfristig	2064 Darlehen	2014 Kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten	100	Anschaffungskosten
31.12.x3: Zinszahlung	3401 Verzinsung Finanzverbindlichkeiten	1002 Bank	4	Variabler Zins
Swapzahlung	1002 Bank	4409 Übrige Zinsen von Finanzvermögen	1	Differenz zwischen variablen und fixen Zins
Ausbuchung positiver Wiederbeschaffungswert Vorjahr	3440 Wertberichtigungen auf Finanzanlagen FV	1026 Kurzfristige derivative Finanzinstrumente	1	Marktwert SWAP Vorjahr
Rückzahlung des Darlehens	2014 Kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten	1002 Bank	100	Anschaffungskosten

J Beide Varianten sind IPSAS-konform.