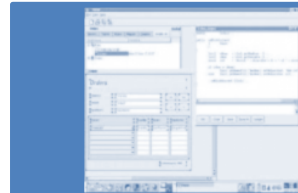




Amt für Gemeinden Graubünden
Uffizzi da vischnancas dal Grischun
Ufficio per i comuni dei Grigioni

HRM2

Harmonisiertes
Rechnungslegungsmodell 2
für die Bündner Gemeinden



HRM2 Praxishinweise 1 / 2016

Herausgeber

Amt für Gemeinden Graubünden
Grabenstrasse 1
7001 Chur

Inhaltsverzeichnis

1.	Grundsätzliches	3
2.	Gesetzliche Grundlagen	3
3.	Finanz- und Verwaltungsvermögen	4
4.	Bewertung Liegenschaften im Finanzvermögen.....	4
5.	Delkredere	4
6.	Unterscheidung von Entschädigungen und Beiträgen	4
7.	Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen.....	5
8.	Anlagenbuchhaltung.....	5
9.	Vorfinanzierungen.....	6
10.	Geldflussrechnung.....	6
11.	Aufwand und Ertrag von Liegenschaften	6
12.	Finanzkennzahlen	7
13.	Neubewertungsreserve Finanzvermögen.....	8
14.	Finanzplan	8
15.	Internes Kontrollsystem	8

1. Grundsätzliches

Die Bündner Gemeinden haben noch bis 2018 Zeit, ihren Finanzhaushalt auf den neuen Rechnungslegungsstandard HRM2 umzustellen. Auf www.afg.gr.ch finden Sie dafür unter Themen / Projekte ⇒ HRM2 die gesetzlichen Grundlagen, diverse Praxis- und Verbuchungsempfehlungen sowie einige Vorlagen. Aufgrund der gemachten Praxiserfahrungen können wir Ihnen mit dieser Informationsschrift zusätzlich einige nützliche HRM2-Praxishinweise geben. Sie behandeln häufig gestellte Fragen und helfen mit, Fehler zu vermeiden. Folgende 30 Gemeinden haben das neue Rechnungslegungsmodell bereits eingeführt:

2013 (Pilotgemeinden)	2014	2015	2016
Arosa Flims Luzein Untervaz Thusis	Ilanz/Glion Rhäzüns	Bonaduz Calanca Chur Domat/Ems Domleschg Fideris Flerden Masein Scuol Tamins Tschappina Urmein Vals Zernez	Cazis Grüsch Jenaz Klosters-Serneus Landquart Malans Obersaxen Mundaun Surses Trimmis

2. Gesetzliche Grundlagen

Das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) für die Bündner Gemeinden stützt sich auf das Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (Finanzhaushaltsgesetz, FHG, BR 710.100) sowie die Finanzhaushaltsverordnung für die Gemeinden (FHVG, BR 710.200). Die Bestimmungen des FHG gelten für die politischen Gemeinden, soweit nicht abweichende kantonale Bestimmungen gelten oder das Gesetz ausdrücklich kantonale Tatbestände regelt. Für die Regionen, Gemeindeverbände sowie die Bürgergemeinden gilt das Gesetz sinngemäss, soweit nicht besondere Bestimmungen gelten. Die politischen Gemeinden können eigene finanzhaushaltsrechtliche Bestimmungen erlassen bzw. beibehalten, sofern sie dem kantonalen Recht nicht widersprechen. Ein gemeindeeigener Erlass kann beispielsweise folgende Bestimmungen enthalten:

- Ausgabenkompetenz der Exekutive für die Nachtragskreditbefreiung (Art. 20 FHG);
- Verzicht auf zusätzliche Abschreibungen (Art. 28 FHG);
- Ausgestaltung des internen Kontrollsystems (Art. 31 FHG);
- Festlegung von mehr als drei Finanzplanungsjahren (Art. 3 FHVG);
- Festlegung Wesentlichkeitsgrenze für die Bildung von Rückstellungen (Art. 14 FHVG);
- Festlegung der Ansätze für die internen Verrechnungen (Art. 16 FHVG);
- Festlegung des Bewertungsrythmusses für Grundstücke und Gebäude, wenn der Abstand weniger als zehn Jahre betragen soll (Art. 20 FHVG);
- Definition der Berechnungsmethode des Marktwertes von Anlagen im Finanzvermögen (Art. 26 FHG).

3. Finanz- und Verwaltungsvermögen

(HRM2-Praxisempfehlung Nr. 2)

Die Definition der Begriffe Finanz- und Verwaltungsvermögen erfährt durch HRM2 keine Änderung. Die Zuordnung eines Vermögenswertes, entweder zum Verwaltungs- oder zum Finanzvermögen orientiert sich an der Abgrenzung zwischen der Ausgabe (Verwaltungsvermögen) und der Anlage (Finanzvermögen). Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben veräußert werden können (vgl. Art. 2 Abs. 1 FHG). Das Verwaltungsvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die unmittelbar und auf längere Zeit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen (vgl. Art. 2 Abs. 2 FHG). Die Unterscheidung zwischen beiden Vermögensarten ist finanzrechtlich vor allem bei den Zuständigkeiten und den Bestimmungen über die Bilanzierung und Bewertung von Bedeutung.

4. Bewertung Liegenschaften im Finanzvermögen

(HRM2-Praxisempfehlungen Nr. 3 und 15)

Die Liegenschaften (Grundstücke und Gebäude) des Finanzvermögens sind mindestens alle zehn Jahre zum Marktwert am Bilanzierungstichtag zu bewerten (vgl. Art. 26 Abs. 2 FHG, Art. 20 FHVG). Beim Anlagenzugang (Inbetriebnahme) werden sie zu den Anschaffungskosten bewertet. Wenn für eine Liegenschaft des Finanzvermögens eine amtliche Verkehrswertschätzung vorliegt, so kann grundsätzlich der Wert dieser Schätzung übernommen werden. Wertbeeinflussende Faktoren wie Lage, Alter, Abnutzung, Erschließungsgrad, Rechte und Lasten (z. B. Nutzungsbeschränkungen), Altlasten, etc. sind dabei mit angemessenen Zu- oder Abschlägen zu berücksichtigen. Der Marktwert von Liegenschaften mit Baurechten errechnet sich aus dem (indexierten) Bodenwert, der i. d. R. im entsprechenden Baurechtsvertrag festgelegt ist. Bauwerke und der Heimfall sind dabei nicht zu berücksichtigen.

5. Delkredere

(HRM2-Praxisempfehlung Nr. 3)

Liegt bei den Forderungen ein Verlustrisiko vor, ist ein Delkredere zu bilden. Die Bildung und Auflösung des Delkredere erfolgt in der entsprechenden Funktion über das Aufwandkonto "3180 Wertberichtigungen auf Forderungen (Delkredere)".

6. Unterscheidung von Entschädigungen und Beiträgen

Im Transferaufwand (Sachgruppe 36), bzw. Transferertrag (Sachgruppe 46) der Erfolgsrechnung wird unter anderem zwischen Entschädigungen und Beiträgen unterschieden. Eine Entschädigung bezieht sich in der Regel auf eine direkte Gegenleistung und wird mit Bezug zu den Kosten festgelegt. Anders als bei den Entschädigungen stehen den Beiträgen in der Regel keine direkten Leistungen gegenüber. Die bisherigen Praxiserfahrungen zeigen, dass es sich bei den Aufwänden und Erträgen diesbezüglich mehrheitlich um "Entschädigungen" handelt, auch wenn umgangssprachlich von "Beiträgen" gesprochen wird.

7. Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen

(HRM2-Praxisempfehlung Nr. 7)

Die Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen werden folgendermassen unterschieden:

- Das Verwaltungsvermögen, das durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegt, wird ordentlich je Anlagekategorie nach der Nutzungsdauer gemäss Art. 23 FHVG linear abgeschrieben.
- Ist bei einer Position des Verwaltungsvermögens eine dauerhafte und die ordentliche Nutzung übersteigende Wertminderung absehbar, wird deren Buchwert berichtigt (ausserordentlich abgeschrieben).
- Die Gemeinden können zudem finanzpolitisch motivierte (zusätzliche) Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen vornehmen. Die Auflösung der zusätzlichen Abschreibungen erfolgt ab dem der Bildung folgenden Jahr über die gesamte Restnutzungsdauer.

Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden nicht abgeschrieben, solange keine dauerhafte Wertminderung eintritt.

Für die Abschreibungen und Wertberichtigungen auf dem Verwaltungsvermögen sind folgende Konten zu berücksichtigen:

Konto	Bezeichnung
3300	Ordentliche Abschreibungen Sachanlagen Verwaltungsvermögen
3301	Ausserordentliche Abschreibungen Sachanlagen Verwaltungsvermögen
3320	Ordentliche Abschreibungen immaterielle Anlagen
3321	Ausserordentliche Abschreibungen immaterielle Anlagen
3640	Wertberichtigungen Darlehen Verwaltungsvermögen
3650	Wertberichtigungen Beteiligungen Verwaltungsvermögen
3660	Ordentliche Abschreibungen Investitionsbeiträge Verwaltungsvermögen
3661	Ausserordentliche Abschreibungen Investitionsbeiträge Verwaltungsvermögen
3830	Zusätzliche Abschreibungen Sachanlagen Verwaltungsvermögen
3832	Zusätzliche Abschreibungen Immaterielle Anlagen Verwaltungsvermögen
3874	Zusätzliche Abschreibungen Darlehen Verwaltungsvermögen
3875	Zusätzliche Abschreibungen Beteiligungen Verwaltungsvermögen
3876	Zusätzliche Abschreibungen Investitionsbeiträge Verwaltungsvermögen

8. Anlagenbuchhaltung

(HRM2-Praxisempfehlung Nr. 7)

Die Nettoinvestitionen (Ausgaben abzüglich Einnahmen) der Investitionsrechnung werden in der Anlagenbuchhaltung spätestens am Ende der Rechnungsperiode als "Zugänge" erfasst und in der Bilanz aktiviert. Als "Abgänge" sind in der Anlagenbuchhaltung nicht etwa die Investitionseinnahmen zu verbuchen, sondern Abgänge von Verwaltungsvermögen bei Veräusserungen, Übertragungen ins Finanzvermögen oder wenn die Anlage auf null Franken abgeschrieben worden ist. Notwendige Umbuchungen zwischen den verschiedenen Bilanzkonten innerhalb des Verwaltungsvermögens sind als "Umgliederungen" zu erfassen. Die Nettoinvestitionen sind die Basis für die Berechnung der ordentlichen linearen Abschreibungen. Sämtliche Abschreibungen (ordentlich, ausserordentlich und zusätzlich) werden in der

Erfolgsrechnung den entsprechenden Funktionen belastet. Das Verwaltungsvermögen ist grundsätzlich auf CHF 0 abzuschreiben. Alternativ kann das Verwaltungsvermögen auch auf CHF 1 (pro memoria) abgeschrieben werden.

9. Vorfinanzierungen

(HRM2-Praxisempfehlung Nr. 8)

Die Bildung und Auflösung von Vorfinanzierungen gilt als ausserordentlicher Geschäftsfall. Sie werden in der Erfolgsrechnung in der entsprechenden Funktion über das Konto "3893 Einlagen in Vorfinanzierungen", bzw. das Konto "4893 Entnahmen aus Vorfinanzierungen" verbucht.

10. Geldflussrechnung

(HRM2-Praxisempfehlung Nr. 14)

Die Geldflussrechnung gibt Auskunft über die Herkunft und Verwendung der Geldmittel. Damit der Geldfluss aus operativer Tätigkeit korrekt ausgewiesen wird, sind die Einlagen und Entnahmen in / aus Spezialfinanzierungen und Fonds konsequent über die Erfolgsrechnung (Sachgruppe 35x Entnahmen bzw. 45x Einlagen) zu verbuchen. Eine Verbuchung direkt über die Bilanz hätte zur Folge, dass dieser Geldfluss nicht korrekt ausgewiesen würde.

Der Geldfluss aus operativer Tätigkeit, als erster Teil der Geldflussrechnung, ist der Saldo aus finanzwirksamen Erträgen und finanzwirksamen Aufwendungen, welche sich aus der betrieblichen Tätigkeit ergeben. Für die Ermittlung sind sowohl die direkte wie auch die indirekte Berechnungsmethode zulässig. Bei der direkten Methode werden die liquiditätswirksamen Aufwände und Erträge ermittelt, und der Geldfluss als Saldo direkt berechnet. Die indirekte Berechnung geht vom Gewinn aus, welcher anschliessend um liquiditätsunwirksame Aufwände und Erträge sowie Veränderungen von übrigen Bilanzpositionen des Nettoumlaufvermögens bereinigt wird.

11. Aufwand und Ertrag von Liegenschaften

(HRM2-Praxisempfehlung Nr. 15)

Sämtlicher Aufwand und Ertrag der Liegenschaften des Finanzvermögens wird in der Erfolgsrechnung in der Funktion "963x Liegenschaften des Finanzvermögens" über die Sachgruppe 34x (Aufwand) und 44x (Ertrag) verbucht. Ebenso werden allfällige Erträge (wie z. B. Pacht- und Mietzinse) von Liegenschaften im Verwaltungsvermögen in der Sachgruppe 44x verbucht. Da diese Aufwände und Erträge nicht zur betrieblichen Tätigkeit der Gemeinde gehören, sondern zur Finanzierungstätigkeit, werden sie im mehrstufigen Erfolgsausweis separat im Ergebnis aus Finanzierung ausgewiesen (vgl. HRM2-Praxisempfehlung Nr. 12, Ziffer 1.2).

12. Finanzkennzahlen

(HRM2-Praxisempfehlung Nr. 20)

Auch unter HRM2 werden weiterhin Finanzkennzahlen berechnet. Gegenüber HRM 1 ändert sich die Kennzahldefinition beim Bruttoverschuldungsanteil und beim Zinsbelastungsanteil, während dem beim Nettovermögen/bei der Nettoschuld veränderte Bewertungsvorgaben zu Veränderungen führen.

Nettovermögen/-schuld

Die auffälligste Veränderung bei den HRM2-Finanzkennzahlen gegenüber HRM1 betrifft die Kennzahl "Nettovermögen/-schuld", welche durch die notwendige Neubewertung des Finanzvermögens in der Regel besser wird.

Bruttoverschuldungsanteil

Die Definition der Bruttoschulden unter HRM2 unterscheidet sich von der bisherigen Definition. Unter HRM1 werden die Laufenden Verpflichtungen (20) nicht berücksichtigt. Bei Gemeinden mit hohen Kreditoren hat dies zur Folge, dass die Finanzkennzahl "Bruttoverschuldungsanteil in %" unter HRM2 viel höher (schlechter) ist als bisher.

Zinsbelastungsanteil

Der Zinsbelastungsanteil ist der Nettozinsaufwand in Prozenten des Laufenden Ertrags. Unter HRM2 wird der Liegenschaftenertrag Finanzvermögen (443) nicht mehr berücksichtigt. Der Nettozinsaufwand ist definiert als Zinsaufwand (340) abzüglich Zinsertrag (440). Bei Gemeinden mit hohen Liegenschaftenerträgen des Finanzvermögens hat dies zur Folge, dass die Finanzkennzahl "Zinsbelastungsanteil in %" mit HRM2 höher (schlechter) ist als bisher.

Selbstfinanzierung

Die Selbstfinanzierung ist eine Finanzkennzahl, welche definiert wird als Summe aus dem Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung zuzüglich den Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen, den Wertberichtigungen auf Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens, der Abtragung des Bilanzfehlbetrages, den Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen sowie abzüglich der Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierung und Aufwertungen des Verwaltungsvermögens. Der Selbstfinanzierungsgrad zeigt an, in welchem Ausmass Neuinvestitionen durch selbsterwirtschaftete Mittel finanziert werden können. Ein Selbstfinanzierungsgrad unter 100 % führt zu einer Neuverschuldung. Liegt dieser Wert über 100 %, können Schulden abgebaut werden.

13. Neubewertungsreserve Finanzvermögen

Das Finanzvermögen ist beim Übergang zum HRM2 neu zu bewerten. Die Verbuchung der Neubewertung erfolgt erfolgsneutral über die Bilanz. Die Bewertungskorrekturen werden beim Übergang zum HRM2 über das entsprechende Anlagekonto und auf der Passivseite über das Eigenkapital-Konto "Neubewertungsreserve Finanzvermögen" verbucht. Der Neubewertungsgewinn oder –verlust des Finanzvermögens wird in der Eröffnungsbilanz (1. Januar) im Konto "Neubewertungsreserve Finanzvermögen" ausgewiesen. Am Ende des ersten Rechnungsjahres (31. Dezember) wird der Saldo der "Neubewertungsreserve Finanzvermögen" innerhalb des Eigenkapitals auf das Konto "Bilanzüberschuss/-fehlbetrag" umgebucht und somit aufgelöst.

14. Finanzplan

Die Gemeinden sind verpflichtet, einen Finanzplan zu erstellen, welcher jährlich im Sinne einer rollenden Planung zu überarbeiten ist. Die Umstellung auf das neue Rechnungslegungsmodell und die gleichzeitige Erstellung einer HRM2-konformen Finanzplanung stellen eine Herausforderung dar, da wichtige Planungsgrundlagen, wie z. B. die erste HRM2-Jahresrechnung, fehlen. Wir empfehlen daher, die HRM2-konforme Finanzplanung zusammen mit dem Budgetprozess für das zweite HRM2-Rechnungsjahr zu erstellen.

15. Internes Kontrollsystem

Die neuen Rechnungslegungsvorschriften beinhalten auch ein Internes Kontrollsystem (IKS). Es liegt in der Verantwortung der Gemeinden, über ein zweckmässiges und wirksames IKS zu verfügen. Eine Praxishilfe (Leitfaden zur Umsetzung des IKS in kleinen und mittleren Gemeinden) finden Sie auf unserer Homepage.