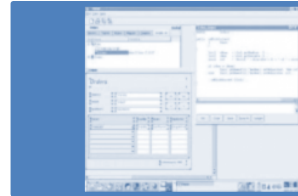




Amt für Gemeinden Graubünden
Uffizzi da vischnancas dal Grischun
Ufficio per i comuni dei Grigioni

HRM2

Harmonisiertes
Rechnungslegungsmodell 2
für die Bündner Gemeinden



HRM2 Praxishinweise 1 / 2017

Herausgeber

Amt für Gemeinden Graubünden
Grabenstrasse 1
7001 Chur

Inhaltsverzeichnis

1.	Grundsätzliches	3
2.	Vorhandenes Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2	3
3.	Übertragungen von Vermögenswerten.....	4
4.	Ordentliche Abschreibungen	5
5.	Anlagenspiegel.....	5
6.	Bildung und Auflösung von Vorfinanzierungen.....	6
7.	Kalkulatorische Verzinsung	7

1. Grundsätzliches

Das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) für die Bündner Gemeinden stützt sich auf folgende Erlasse:

- Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (Finanzhaushaltsgesetz, FHG, BR 710.100)
- 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. Die Bündner Gemeinden haben bis 2018 Zeit, ihren Finanzhaushalt auf den Rechnungslegungsstandard HRM2 umzustellen. Auf unserer Homepage www.afg.gr.ch finden Sie unter der Rubrik "Rechnungswesen" 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.

2. Vorhandenes Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2

Das beim Übergang zu HRM2 vorhandene Verwaltungsvermögen ist nicht neu zu bewerten. Es ist linear während längstens zwölf Jahren (8.33 % pro Jahr) abzuschreiben (vgl. Art. 32 Abs. 1 FHVG). Es sind während dieser Übergangsphase auch höhere jährliche Abschreibungen zulässig. Sämtliche Abschreibungen sind als ordentliche Abschreibungen zu verbuchen. Sie sind in der Erfolgsrechnung den entsprechenden Funktionen zu belasten.

Wesentliche Investitionen der letzten 5 Jahre vor Einführung von HRM2 oder solche, deren Restnutzungsdauer wesentlich über die Übergangsphase von 12 Jahre hinausreicht, können gesondert behandelt werden. Sie sind diesfalls zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und gemäss der entsprechenden Anlagekategorie (vgl. Art. 23 FHVG) über die Restnutzungsdauer linear abzuschreiben. Eine allfällige Sonderbehandlung des Verwaltungsvermögens ist im Anhang zur Jahresrechnung aufzuführen.

HRM2-Praxisempfehlung Nr. 7 Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung, Abschreibungen

3. Übertragungen von Vermögenswerten

Die Definition der Begriffe Finanzvermögen und Verwaltungsvermögen erfährt durch HRM2 keine Änderung. Die Zuordnung eines Vermögenswertes, entweder zum Finanzvermögen oder Verwaltungsvermögen, orientiert sich an der Abgrenzung zwischen der Anlage (Finanzvermögen) und der Ausgabe (Verwaltungsvermögen). Die Zuordnung der Vermögenswerte ist regelmässig zu überprüfen, da sich die Umstände oder Absichten ändern können. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Bewertungsmethoden ist eine korrekte Zuordnung unerlässlich.

Sollen Grundstücke aus vorsorglichem Erwerb (Finanzvermögen) konkret für öffentliche Aufgaben verwendet werden, so hat eine Übertragung in das Verwaltungsvermögen zu erfolgen. Es ist dafür ein Ausgabenbeschluss notwendig. Übertragungen vom Finanzvermögen ins Verwaltungsvermögen erfolgen zum Marktwert (vgl. Art. 26 Abs. 3 FHG).

Verbuchungsbeispiel

Geschäftsvorfall	Soll	Haben	Betrag in CHF
Übertragung Liegenschaft vom FV ins VV	xxxx.50xx	108xx	700'000
Aktivierung Liegenschaft im VV	140xx	xxxx.6900	700'000

Erforderliche Überführungen von Vermögenswerten vom Finanzvermögen ins Verwaltungsvermögen beim Übergang zum HRM2 werden ohne weiteres Ausgabenbewilligungsverfahren über die Bilanz vorgenommen (Art. 52 FHG).

Soll ein Vermögenswert vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen überführt werden, spricht man von Entwidmung. Die Befugnis zur Überführung eines Vermögenswertes vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen obliegt abschliessend dem Gemeindevorstand (vgl. Art. 2 Abs. 3 FHG). Übertragungen vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen erfolgen zum Buchwert (vgl. Art. 27 Abs. 5 FHG). Anschliessend erfolgt eine Neubewertung der Liegenschaft per Bilanzstichtag zum Marktwert.

Verbuchungsbeispiel

Geschäftsvorfall	Soll	Haben	Betrag in CHF
Übertragung Liegenschaft vom VV ins FV (Buchwert)	108xx	xxxx.60xx	500'000
Passivierung Abgang Liegenschaft im VV	xxxx.5900	140xx	500'000
Neubewertung der Liegenschaft im FV (Marktwert)	108xx	9630.4443	400'000

HRM2-Praxisempfehlung Nr. 2 Finanz- und Verwaltungsvermögen
 HRM2-Praxisempfehlung Nr. 15 Liegenschaften im Finanz- und Verwaltungsvermögen

4. Ordentliche Abschreibungen

Die Nettoinvestitionen (Ausgaben abzüglich Einnahmen) der Investitionsrechnung sind die Basis für die Berechnung der ordentlichen linearen Abschreibungen. Die Abschreibungen der Anlagen im Verwaltungsvermögen beginnen mit der Nutzung der Anlage. Im ersten Jahr wird eine Jahresabschreibung vorgenommen. Anlagen im Bau sind nicht abzuschreiben (vgl. Art. 22 FHVg).

Beiträge von Bund, Kanton und Dritten können in der Regel einem bestimmten Anlagegut zugeordnet werden. Anders verhält es sich mit Anschlussgebühren (Wasserversorgung, Abwasserentsorgung). Die Anschlussgebühren werden nicht für ein bestimmtes Objekt erhoben, sondern für die Finanzierung der gesamten Anlagen. Es wird empfohlen, allfällige Anschlussgebühren jeweils beim ältesten Anlageobjekt zu passivieren. Dies führt zu jährlich ändernden Abschreibungsquoten beim ältesten Anlageobjekt. Es wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass immer höhere Anlagerestwerte aktiviert sind, als Anschlussgebühren vereinnahmt werden. Ist kein Anlagerestwert mehr aktiviert, so sind die Anschlussgebühren dem entsprechenden Verpflichtungskonto im Eigenkapital gutzuschreiben.

HRM2-Praxisempfehlung Nr. 7 Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung, Abschreibungen

5. Anlagenspiegel

Zur Dokumentation und Information über die Anlagegüter ist ein Anlagenspiegel für das Finanzvermögen und das Verwaltungsvermögen zu erstellen und jeweils im Anhang zur Jahresrechnung zu publizieren (vgl. Art. 13 FHG). Der Anlagenspiegel dient der Offenlegung der Rechnungslegungsgrundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation der Anlagen selbst. Die Werte im Anlagenspiegel werden aus der Anlagenbuchhaltung generiert und müssen mit der Bilanz übereinstimmen.

In der Spalte "Zugänge" des Anlagenspiegels des Verwaltungsvermögens werden die Nettoinvestitionen, bzw. ein allfälliger Finanzierungsüberschuss der Investitionsrechnung des Rechnungsjahres ausgewiesen. In der Spalte "Abgänge" werden Abgänge von Verwaltungsvermögen bei Veräusserungen, Übertragungen ins Finanzvermögen oder wenn die Anlage auf null Franken abgeschrieben ist, aufgeführt.

HRM2-Praxisempfehlung Nr. 7 Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung, Abschreibungen

6. Bildung und Auflösung von Vorfinanzierungen

Vorfinanzierungen sind zweckgebundene Mittel für noch nicht beschlossene Investitionsvorhaben. Die finanzielle Belastung von grossen Investitionsvorhaben wird damit auf mehrere Jahre verteilt. Vorfinanzierungen für Aufwendungen der Erfolgsrechnung sind nicht erlaubt.

Vorfinanzierungen können nur dann gebildet werden, wenn die vorgeschriebenen Abschreibungen nach Nutzungsdauer gedeckt sind, ein allfälliger Bilanzfehlbetrag abgetragen wurde und sie in der Erfolgsrechnung nicht zu einem Aufwandüberschuss führen (vgl. Art. 18 Abs. 2 FHVG).

Die Bildung von Vorfinanzierungen für Investitionsvorhaben benötigt einen Beschluss der zuständigen Behörde (vgl. Art. 18 Abs. 1 FHVG). Die Zuständigkeit richtet sich dabei nach dem für eine Ausgabe in bestimmter Höhe gemäss Gemeindeverfassung (oder einer anderen kommunalen Gesetzesgrundlage) bezeichneten zuständigen Organ. Sie können mit der Genehmigung des Budgets oder der Jahresrechnung beschlossen werden. Wird der Beschluss für die Bildung einer Vorfinanzierung gleichzeitig mit der Genehmigung der Jahresrechnung eingeholt, sind die Beschlüsse (Bildung der Vorfinanzierung sowie Genehmigung der Jahresrechnung) separat zu traktandieren. Mit dem Beschluss zur Vorfinanzierung ist das Vorhaben noch nicht genehmigt. Dafür ist eine separate Kreditvorlage für die Bruttoinvestition notwendig, über welche das nach der Gemeindeverfassung zuständige Organ zu beschliessen hat.

Die Vorfinanzierungen sind zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen, und zwar ab Beginn der Inbetriebnahme der Investition. Es wird empfohlen, die Auflösung der Vorfinanzierungen analog der Nutzungsdauer der Anlage in jährlichen Tranchen vorzunehmen. Der jährliche Anteil der Auflösung der Vorfinanzierung wird erfolgswirksam zugunsten der Erfolgsrechnung als ausserordentlicher Ertrag verbucht. Davon unabhängig sind die ordentlichen Abschreibungen entsprechend der Anlagekategorie und der Nutzungsdauer vorzunehmen (vgl. Art. 18 Abs. 3 FHVG). Im dreistufigen Erfolgsausweis wird somit der ordentliche Abschreibungsaufwand korrekt im operativen Ergebnis (1. Stufe) und die Auflösung der Vorfinanzierung in der 2. Stufe (ausserordentliches Ergebnis) ausgewiesen.

HRM2-Praxisempfehlung Nr. 8 Spezialfinanzierungen, Vorfinanzierungen, Fonds, Stiftungen, Legate

7. Kalkulatorische Verzinsung

Die Vorschüsse bzw. Verpflichtungen der Spezialfinanzierungen sind kalkulatorisch zu verzinsen. Der Zinssatz wird jährlich vom Departement für Finanzen und Gemeinden festgelegt (vgl. Art. 17 Abs. 2 FHVG). Zur Festlegung der Basis für die kalkulatorische Verzinsung muss per Jahresende folgendermassen berechnet werden, ob eine Nettoschuld oder ein Nettovermögen der Spezialfinanzierung besteht:

Verwaltungsvermögen der Spezialfinanzierung

./. Verpflichtungen bzw. Vorschüsse gegenüber der Spezialfinanzierung

./. Vorfinanzierungen der Spezialfinanzierung

= Nettoschuld (falls positiv) / Nettovermögen (falls negativ) der Spezialfinanzierung

Wenn eine Nettoschuld der Spezialfinanzierung besteht, wird ein Zins belastet (Sollzins). Besteht ein Nettovermögen, wird ein Zins gutgeschrieben (Habenzins).

HRM2-Praxisempfehlung Nr. 8 Spezialfinanzierungen, Vorfinanzierungen, Fonds, Stiftungen, Legate