

HARMONISIERTES RECHNUNGSMODELL 2 (HRM2)

Fachempfehlungen und gesetzliche Grundlagen Kanton Schwyz



Pirmin Marbacher/Alex Maissen

Dezember 2019

PIRMIN MARBACHER



Dipl. Wirtschaftsprüfer / Betriebsökonom HWV

Leiter Bereich Öffentliche Verwaltung und NPO
Zentralschweiz

pirmin.marbacher@bdo.ch

041 368 13 28

Tätigkeiten und Erfahrungen

- Beratung und Prüfung von öffentlichen Verwaltungen und Non-Profit-Organisationen
- Referententätigkeit an Fachhochschulen und Seminaren
- Moderation von Workshops, Seminaren und Klausuren
- Stellvertretungen



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Agenda

- Aufbau HRM2
- HRM2 zu HRM1 - wesentliche Änderungen
- Fachempfehlungen - Grundlagen Kanton Schwyz
- Chancen - Risiken
- Fazit

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Aufbau HRM2

- 20 Fachempfehlungen (FE)
 - Empfehlungen / Erläuterungen / Beispiele / Grafiken / Anhang
- 13 Auslegungen zu Fachempfehlungen (Erläuterungen - Präzisierungen)
 - Das SRS-CSPCP erarbeitet bei Bedarf ergänzende Erläuterungen und Beispiele zu den Fachempfehlungen
- 22 FAQ (Häufig gestellte Fragen)
 - Praktische Fragen von geringerer Bedeutung aber mit hohem praktischem Nutzen werden in Form einer FAQ behandelt
- SRS - Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor
 - Gremium für die Weiterentwicklung und Klärung von Fragen rund um die Fachempfehlungen HRM2

<http://www.srs-cspcp.ch/de>



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

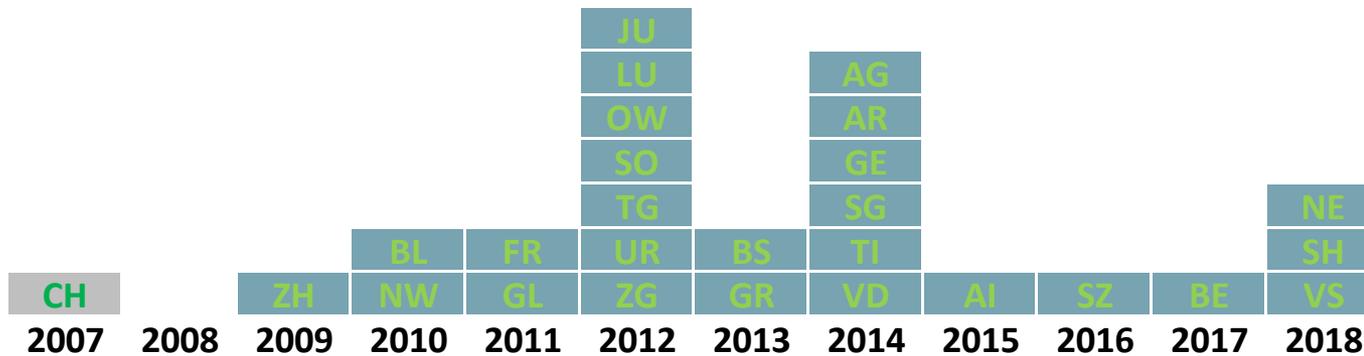
Aufbau HRM2

Anhänge

- Kontenrahmen HRM2
- Funktionale Gliederung
- Finanzkennzahlen
- Index
- Glossar / Abkürzungsverzeichnis

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Stand Einführung Kantone / Gemeinden (12/2018)



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Übersicht Fachempfehlungen (FE)

- Nr. 01: Elemente Rechnungsmodell
- Nr. 02: Grundsätze ordnungsgemässe Rechnungslegung
- Nr. 03: Kontenrahmen und funktionale Gliederung
- Nr. 04: Erfolgsrechnung (überarbeitet 30.01.2015)
- Nr. 05: Aktive und passive Rechnungsabgrenzung
- Nr. 06: Wertberichtigungen
- Nr. 07: Steuererträge
- Nr. 08: Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen
- Nr. 09: Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten
- Nr. 10: Investitionsrechnung (überarbeitet 30.01.2015)
- Nr. 11: Bilanz (überarbeitet 12.05.2016)

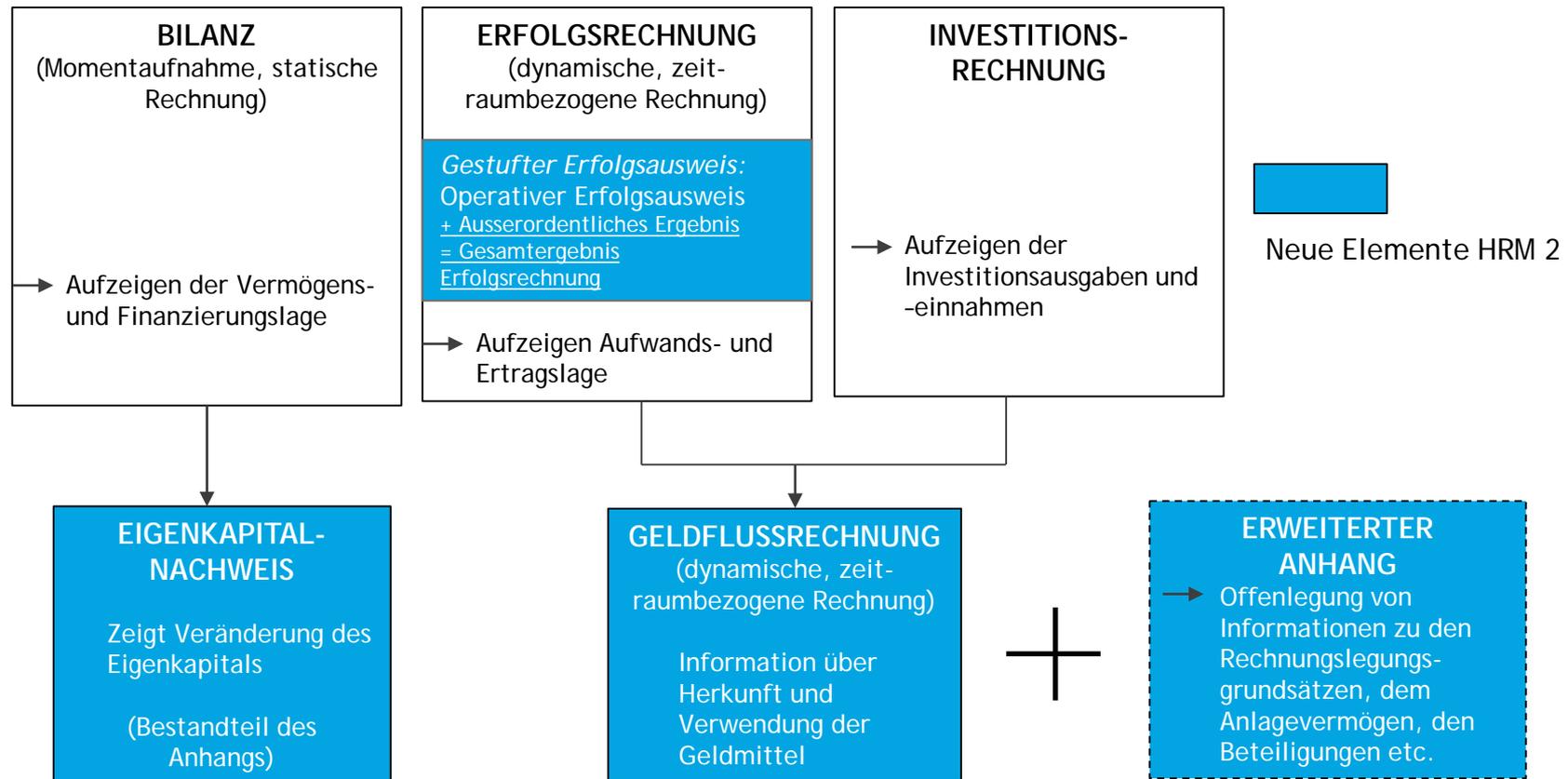
FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Übersicht Fachempfehlungen (FE)

- Nr. 12: Anlagegüter / Anlagebuchhaltung
- Nr. 13: Konsolidierte Betrachtungsweisen
- Nr. 14: Geldflussrechnung (überarbeitet 30.01.2015)
- Nr. 15: Eigenkapitalnachweis
- Nr. 16: Anhang zur Jahresrechnung
- Nr. 17: Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente
- Nr. 18: Finanzkennzahlen (überarbeitet 25.01.2013)
- Nr. 19: Vorgehen beim Übergang zum HRM2
- Nr. 21: Finanzinstrumente (25.01.2013)

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 01 - Elemente Rechnungsmodell



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 02 - Grundsätze

- Möglichst tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage angelehnt an True and Fair View-Prinzip gemäss IPSAS)
- Abweichungen vom Standard im Anhang anzugeben und zu begründen
- Grundsätze Rechnungslegung (SZ §25 FHG-BG)
 - Bruttodarstellung
 - Periodenabgrenzung
 - Fortführung
 - Wesentlichkeit
 - Verständlichkeit
 - Zuverlässigkeit (Richtigkeit, wirtschaftliche Betrachtungsweise, Neutralität, Vollständigkeit)
 - Vergleichbarkeit
 - Stetigkeit

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 02 - Grundsätze

- Grundsätze der Haushaltsführung, Budgetierung, Rechnungslegung und Buchführung
 - Grundsätze
 - Haushaltsführung (SZ vgl. §3 FHG-BG und §3 FHV-BG)
 - Gesetzmässigkeit
 - Sparsamkeit
 - Wirtschaftlichkeit
 - Haushaltsgleichgewicht (mittelfristiger Ausgleich der Erfolgsrechnung)
 - Verursacherfinanzierung
 - Vorteilsabgeltung
 - Ordnungsmässige Rechnungslegung (vgl. Grundsätze Rechnungslegung)
 - Budgetierung (SZ vgl. §8 FHG-BG)
 - Buchführung
 - Auslegung
 - Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern
- Fachempfehlungen HRM2 und gesetzliche Grundlagen Kanton Schwyz -
Schulung für Bezirke und Gemeinden des Kantons Schwyz 2019

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 02 - Grundsätze

- Grundsätze der Haushaltsführung, Budgetierung (Voranschlag), Rechnungslegung und Buchführung
- Grundsätze
 - Voranschlag (SZ vgl. §8 FHG-BG)
 - Jährlichkeit
 - Spezifikation
 - Vollständigkeit
 - Vergleichbarkeit
 - Bruttodarstellung

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 02 - Grundsätze

- Grundsätze der Haushaltsführung, Budgetierung (Voranschlag), Rechnungslegung und Buchführung
- Grundsätze
 - Buchführung
 - Vollständigkeit
 - Richtigkeit
 - Rechtzeitigkeit
 - Nachprüfbarkeit
- Auslegung
 - Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 03 - Kontenrahmen und funktionale Gliederung

- Der Kontenrahmen HRM2 gibt die Klassifizierung für die Erstellung der Bilanz (Rubriken 1-2), der Erfolgsrechnung (Rubriken 3-4) und der Investitionsrechnung (Rubriken 5-6) vor
- Es ist ein finanzstatistischer Ausweis nach der funktionalen Gliederung zu erstellen
- Auslegungen
 - Empfehlung Verbuchung von bedingt rückzahlbaren Darlehen
 - Empfehlungen für die Buchführung beim Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen
 - Interne Verrechnungen

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 04 - Erfolgsrechnung

- Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des Vermögens aus.
- Ziel der Erfolgsrechnung ist es, das jährliche finanzielle Ergebnis des Gemeinwesens im Sinne des True and Fair View-Prinzips darzustellen.
- Das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag.
- Die Erfolgsrechnung zeigt auf der **ersten Stufe den operativen** und auf der **zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg** je mit dem Aufwand- bzw. Ertragsüberschuss, ferner den **Gesamterfolg**, welcher den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag verändert.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 04 - Erfolgsrechnung

- 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.
- 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).
- Auslegung
 - Kriterien für ausserordentliche Buchungen
- Beispiele
 - Aufwände und Erträge im Zusammenhang mit Naturkatastrophen
 - Erträge aus Spenden im Zusammenhang mit Naturkatastrophen

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 04 - Erfolgsrechnung

- 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.
- Nicht als ausserordentlich gelten z.Bsp.:
 - Steuernachträge
 - Ausfinanzierung von Pensionskassen
 - Höhere Abgeltungen von Gesellschaften aus den Bereichen Energie, Banken, etc.
 - Erlös aus Heimfallrechten
 - Gewinn resp. Verluste aus Verkauf von Aktien und/oder Beteiligungen
 - Realisierte Gewinne aus Verkäufen von Finanzvermögen
 - Verbuchung von Rückstellungen
 - Einlage / Entnahme aus Fonds und Spezialfinanzierungen
 - Lotteriegewinne

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 04 - Erfolgsrechnung - gestufter Erfolgsausweis

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

FE 04 - Erfolgsrechnung

Gestufferter Erfolgsausweis		Rechnung 2019	Voranschlag 2020	Voranschlag 2021	Finanzplan 2022	Finanzplan 2023	Finanzplan 2024
30	Personalaufwand			100	100	100	100
31	Sach- und übriger Betriebsaufwand			100	100	100	100
33	Abschreibungen Verwaltungsvermögen			100	100	100	100
35	Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen			100	100	100	100
36	Transferaufwand			100	100	100	100
37	Durchlaufende Beiträge			99	100	100	100
39	Interne Verrechnungen			1	0	0	0
90	Abschluss Spezialfinanzierung und Fonds im Eigenkapital			1			
	Total Betrieblicher Aufwand			601	600	600	600
40	Fiskalertrag			-10'000	-10'000	-10'000	-10'000
41	Regalien und Konzessionen			-499	-500	-500	-500
42	Entgelte			0	0	0	0
43	Verschiedene Erträge			0	0	0	0
45	Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen			0	0	0	0
46	Transferertrag			0	0	0	0
47	Durchlaufende Beiträge			0	0	0	0
49	Interne Verrechnungen			-1	0	0	0
	Total Betrieblicher Ertrag			-10'500	-10'500	-10'500	-10'500
	Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit			-9'899	-9'900	-9'900	-9'900
34	Finanzaufwand			150	150	150	150
44	Finanzertrag			-50	-50	-50	-50
	Ergebnis aus Finanzierung			100	100	100	100
	Operatives Ergebnis			-9'799	-9'800	-9'800	-9'800
38	Ausserordentlicher Aufwand			500	500	500	500
48	Ausserordentlicher Ertrag			0	0	0	0
	Ausserordentliches Ergebnis			-500	-500	-500	-500
	Gesamtergebnis Erfolgsrechnung			-9'299	-9'300	-9'300	-9'300
	Total Aufwand			1'251	1'250	1'250	1'250
	Total Ertrag			-10'550	-10'550	-10'550	-10'550

+: Aufwand, Defizit, Verschlechterung; -: Ertrag, Überschuss, Verbesserung; Zahlen können Rundungsdifferenzen aufweisen

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 05 - Aktive / Passive Rechnungsabgrenzung

- Aktive Rechnungsabgrenzungen der Investitionsrechnung 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.
- 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.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 05 - Aktive / Passive Rechnungsabgrenzung

- 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 Gemeinwesens bzw. dessen Finanzhaushalt abgestimmten Wert nicht.
 - Es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro Rechnungsperiode verbucht ist.
- Besteht eine enge Verbindung zwischen Aufwand und Ertrag, sind beide nach den gleichen Regeln abzugrenzen.
- Die Höhe der Aktivierung bzw. Passivierung ergibt sich aus dem Abgrenzungstatbestand (Nominalwerte).

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 05 - Aktive / Passive Rechnungsabgrenzung - Grenzwert

	0	500	5'000	10'000	20'000	50'000	100'000	500'000	1 mio
AG									
BL									
BS									
GE									
GL									
JU									
NW									
SG									
SZ			FR						
TG			NE	AI	AR		CH ¹⁾		
VD ³⁾			VS	LU	OW	GR	BE		
ZH		SO	ZG ³⁾	SH	UR	ZG ³⁾	VD ³⁾	TI	CH ²⁾
(kein Grenzwert)									

	0	10'000	%	%
AG				
BE				
BL				
FR				
GE				
GR				
GL				
JU				
LU				
NW				
OW				
SG				
SH				
SZ				
TG				
TI				
UR				
ZG				
(kein Grenzwert)			Aktive-rungsgrenze	Be-triebskosten

Quelle: www.srs-csppc.ch

Bemerkung: Körperschaften, die das HRM2 bereits eingeführt haben, in grün

1) Verwaltungseigener Bereich - 2) Subventions-/Fiskalbereich

3) Erfolgsrechnung - 4) Investitionsrechnung

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 06 - Wertberichtigungen

- Ist bei einer Position des Finanz- oder des Verwaltungsvermögens eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird deren bilanzierter Wert berichtigt.
- Dauerhaft ist die Wertminderung dann, wenn aller Voraussicht nach angenommen werden kann, dass der bilanzierte Wert auf absehbare Zeit nicht mehr erreicht werden kann, oder dann, wenn die Position des Verwaltungsvermögens durch Zerstörung, Veralterung oder ähnliche Umstände den Wert teilweise oder ganz verloren hat bzw. er nicht mehr im bisherigen Ausmass genutzt werden kann.
- Das Finanzvermögen ist periodisch neu zu bewerten.
- Auslegung zur FE 06 Wertberichtigungen:
 - Wertverminderung muss eingetreten sein - nicht nur absehbar
 - Wertberichtigung im Verwaltungsvermögen in FE 12 geregelt (Anlagegüter / Anlagebuchhaltung)

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 06 - Wertberichtigungen

Beispiel Berechnung Delkredere auf Steuerforderungen

Total Steuerausstand per 31.12.	CHF	11'220'244
Einzelwertberichtigung	CHF	<u>-595'000</u>
Massgebender Betrag für die Berechnung der Pauschalwertberichtigung	CHF	10'633'244
Pauschalwertberichtigung (5%)	CHF	<u>-531'662</u>
Steuerausstand nach Wertberichtigungen per 31.12.	CHF	<u>10'101'582</u>
Total Wertberichtigungen per 31.12.	CHF	1'126'662
Bestand Delkredere per 01.01.	CHF	<u>-584'627</u>
Erhöhung Delkredere	CHF	<u>542'035</u>

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 07 - Steuererträge

- Steuererträge werden mindestens nach dem Soll-Prinzip abgegrenzt. Wenn möglich sind sie nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip abzugrenzen
- Abgrenzungsmethoden
 - Kassen-Prinzip
 - Soll-Prinzip
 - Steuerabgrenzungsprinzip
- Steuerabgrenzungsprinzip
 - Soll-Prinzip
 - Zusätzlich Schätzung Differenz provisorische / definitive Rechnungsstellung aufgrund Hochrechnungen / Erfahrungswerten
- Wechsel der Abgrenzungsmethoden
 - Differenz aufgrund Methodenwechsel ist erfolgsneutral auf Neubewertungsreserve einzubuchen

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 07 - Steuererträge

CH ¹⁾	
AG	
AI	
AR	
BE	
GL	
GR	
JU	
NE	
NW	
OW	
SG	BL
SH	BS
SO	FR
SZ	GE
TG	LU
UR	TI
VD	VS ²⁾
ZG	ZH
Soll-Prinzip	Steuerabgrenzungs-Prinzip[#]

AG	
AR	
BE	
GR	
GL	
JU	
LU	
NE	
NW	
OW	
SG	
SH	
SO	
SZ	
TG	BL
UR	FR
ZG	GE
ZH	TI
Soll-Prinzip	Steuerabgrenzungs-Prinzip[#]

Quelle: www.srs-cspcp.ch

Bemerkung: Körperschaften, die das HRM2 bereits eingeführt haben, in grün

IPSAS konform – 1) Bundessteuer = Kassa-Prinzip

2) Soll-Prinzip für natürliche Personen während Übergangsphase

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 08 - Spezialfinanzierungen / Vorfinanzierungen

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

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 08 - Spezialfinanzierungen / Vorfinanzierungen

Erläuterungen Spezialfinanzierungen

- Kausalzusammenhang zwischen Aufgabe und Entgelten Nutzniesser
- Verbuchung wie bisher über Erfolgsrechnung/ Investitionsrechnung
- Ausweis im Fremd- oder Eigenkapital

Bilanzierung unter Eigenkapital

- Rechtsgrundlage kann vom eigenen Gemeinwesen geändert werden
- Übergeordnetes Recht mit erheblichem Gestaltungsspielraum

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 08 - Spezialfinanzierungen / Vorfinanzierungen

Auslegung Spezialfinanzierungen

- Fachempfehlung Nr. 04 - Ziffer 4
 - «Erfolgsrechnung zeigt mehrstufig den Gesamterfolg, welchen den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag verändert»
 - Bisherige Verbuchung Veränderung Spezialfinanzierung über Einlagen / Entnahmen \neq Fachempfehlung Nr. 04

Lösung

- Verbuchung Veränderung Spezialfinanzierungen und Fonds im Eigenkapital über Abschlusskonto

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 08 - Spezialfinanzierungen / Vorfinanzierungen

Erläuterungen Vorfinanzierungen

- Ziel: Finanzielle Belastung von grossen Vorhaben auf mehrere Jahre verteilen
- Bedingung: Beschluss der zuständigen Behörde (Gemeindeversammlung, Kantonsparlament)
- Ausweis als ausserordentlicher Aufwand in Erfolgsrechnung

➤ Vorfinanzierungen im FHG-BG nicht zulässig!

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 08 - Spezialfinanzierungen / Vorfinanzierungen

Beispiel Spezialfinanzierungen im Fremdkapital

Kantonebene	Gemeindeebene
Sportfonds Lotteriefonds	Ersatzabgaben für Zivilschutzräume

Beispiel Spezialfinanzierungen im Eigenkapital

Kantonebene	Gemeindeebene
Investitionsfonds	Wasser / Abwasser
Kulturförderungsfonds	Abfallentsorgung

FE 08 Spezialfinanzierungen, -fonds / Vorfinanzierungen

Abweichungen zu FE 08 (vgl. § 40 FHV-BG und § 31 Abs. 3 FHV-BG)

- Spezialfonds sind Vermögenswerte, die von Dritten mit bestimmten Auflagen oder als Legate und unselbstständige Stiftungen zugewendet werden
- Die Ausgaben und Einnahmen werden ausserhalb der ER und IR gebucht
- Es werden keine Zuschüsse oder Entnahmen zwischen den Spezialfonds und dem allgemeinen Haushalte der Gemeinde vorgenommen
- Vorfinanzierungen (Bildung von Reserven für zukünftige Vorhaben) sind nicht zulässig

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 08 - Vorfinanzierungen

AI	
AR	
FR	
GL	CH
GR	AG ¹⁾
JU	BL
NE	BS
NW	BE ²⁾
OW	GE
SH	LU
TG	SG
UR	SO
VD	SZ
VS	TI
ZG	ZH
ja	nein[#]

AG	
AR	
BE	
BL	
GE	
GR	
GL	
JU	
NE	
NW	
OW	
SG	
SH	
SO	
TG	FR
UR	LU
ZG	SZ
ZH	TI
ja	nein[#]

Quelle: www.srs-cspcp.ch

Bemerkung: Körperschaften, die das HRM2 bereits eingeführt haben, in grün

IPSAS konform

1) nur Ausgleichsreserve

2) mit zwei Ausnahmen

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 09 - Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

- Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, vereinbarte oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist.
- Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.
- Eventualverbindlichkeiten stellen mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.
- 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 Rechnung erfolgen, wobei in diesem Fall die Verfahrensregelungen Exekutive/Parlament massgebend sind.



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 09 - Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

Erläuterungen Rückstellungen

- Ziel: Periodenkonforme Erfassung von Aufwendungen
- Betrag und Fälligkeit nicht genau bestimmbar
- Unsicherheit bezüglich Höhe und Zeitpunkt Mittelabfluss
- Wesentlichkeit beachten
- Detaillierter Ausweis im Rückstellungsspiegel (Art. 29 MFHG)

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 09 - Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

Auslegungen der Fachempfehlung Nr. 09

- Präzisierungen zu Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten
 - Kriterienkatalog für Bildung Rückstellung
 - Definition Wesentlichkeit
 - Definition kurzfristig / langfristig
 - Beispiel Rückstellungsspiegel
 - Beispiele für Rückstellungen
- Pensionskassenverpflichtungen - neu September 2013
 - Im Kanton SZ keine Rückstellung oder passive Abgrenzung erlaubt (Ausnahme von FE, deklariert im Anhang III der FHV-BG)

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 09 - Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

Erläuterungen Eventualverbindlichkeiten

- Mutmasslich keine Leistung zur Begleichung der Verpflichtung
- Höhe der Verpflichtung nicht verlässlich abschätzbar
- Keine rechtliche und faktische Verbindlichkeit vorhanden
- Unsicherheit bezüglich Eintritt der Verpflichtung bzw. der Forderung

Auslegung Eventualverbindlichkeiten

- Kriterienkatalog für Erfassung Eventualverbindlichkeit im Anhang
- Beispiel Gewährleistungsspiegel
- Beispiele für Eventualverbindlichkeiten



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 09 - Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

Entscheidungsbaum

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 09 - Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

Beispiele

Rückstellungen

- Mehrleistungen Personal (Ferien, Überzeit)
- Ansprüche des Personals (Lohnfortzahlungen, Abgangsentschädigungen, etc.)
- Prozesse
- Nicht versicherte Schäden
- ...

Eventualverbindlichkeiten

- Bürgschaftsverpflichtungen
- Defizitgarantien
- ...

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 10 - Investitionsrechnung

- Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, sowie die dazugehörigen Investitionseinnahmen. Diese Ausgaben ermöglichen dem Gemeinwesen, ein produktives Kapital von öffentlichen Leistungen zu erwerben. Folglich werden diese Ausgaben in der Bilanz als Verwaltungsvermögen aktiviert.
- Die Mittelzuflüsse und Mittelabflüsse der Investitionsrechnung gehören in der Geldflussrechnung zum Geldfluss aus Investitionstätigkeit.
- Beim Empfänger von Investitionsbeiträgen können alternativ zwei Verbuchungsmodelle angewendet werden:
 - **Option 1:** Als Mindeststandard gilt die bisherige Verbuchungspraxis nach HRM 1 mit Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrags (Investition Anlagegut abzüglich Investitionsbeitrag). In diesem Fall wird das Nettoprinzip angewandt.
 - **Option 2:** Der erweiterte Standard sieht die Aktivierung des Bruttoinvestitionsbetrags vor. Gleichzeitig wird der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert. Es wird das Bruttoprinzip angewandt.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 10 - Investitionsrechnung

AG	
AI	
AR	
BL	
FR	
GL	
GR	
JU	
NE	
NW	
OW	
SG	
SH	
SO	
SZ	
TG	CH ¹⁾
TI	BS
UR	BE
VD	GE
VS	LU
ZG	ZH
netto (Option 1)	brutto (Option 2)[#]

AG	
AR	
BE	
BL	
GE	
GL	
GR	
JU	
LU	
NE	
NW	
OW	
SG	
SH	
SO	
SZ	
TG	
TI	
UR	
ZG	
ZH	FR
netto (Option 1)	brutto (Option 2)[#]

Quelle: www.srs-cspcp.ch

Bemerkung: Körperschaften, die das HRM2 bereits eingeführt haben, in grün

IPSAS konform – 1) vollständige Abschreibung

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 10 - Investitionsrechnung

- Bisherige Praxis basiert auf Klärung der Frage, ob Investition werterhaltend oder wertvermehrend ist
 - werterhaltend - Verbuchung in der Erfolgsrechnung
 - wertvermehrend - Verbuchung in der Investitionsrechnung
- Die Investitionsrechnung umfasst **wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, sowie die dazugehörigen Investitionseinnahmen**. Diese Ausgaben ermöglichen dem Gemeinwesen, ein produktives Kapital von öffentlichen Leistungen zu erwerben. Folglich werden diese Ausgaben in der Bilanz als Verwaltungsvermögen aktiviert.
- **§ 25 FHV-BG**
Investitionen bis Fr. 75 000.- im Einzelfall werden der Erfolgsrechnung, darüber liegende der Investitionsrechnung belastet
- **Keine Unterscheidung mehr in werterhaltend oder wertvermehrend - massgebend für die Verbuchung in IR oder ER ist der Betrag im Einzelfall bzw. Projekt!**

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 10 - Investitionsrechnung

Unterhalt	Investitionen	
Nicht aktivierbar Erfolgsrechnung	Aktivierbar Investitionsrechnung	
	Werterhaltende Investitionen (Erneuerungsunterhaltsinvestitionen)	Wertvermehrende Investitionen
Baulicher, betrieblicher und periodischer Unterhalt, Behebung von Mängeln, Reparaturen, Wartung, Wiederherstellung des Ursprungszustands	Teilsanierungen, Teilemeuerungen, Teilersatz, Umbauten mit qualitativer oder quantitativer Steigerung der Nutzung ohne Änderung der Betriebs- oder Gebäudestruktur, Anpassungen an den zeitgemässen Komfort oder gebräuchlichen Stand der Technik	Neubau, Ersatzneubau, Totalrenovierungen und -sanierungen, Erweiterungen, Anschaffungen, Erwerb

Quelle: Handbuch HRM2 Zürcher Gemeinden (ab S. 3)

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 10 - Investitionsrechnung

- Wo werden demnach die folgenden Sachverhalte verbucht:
 - Ersatz Tanklöschfahrzeug TCHF 80
 - Sanierung Gemeindestrasse TCHF 120 - minimale Sanierung des Belages
 - Sanierung Schulhaus TCHF 750



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 11 - Bilanz

- In der Bilanz werden Vermögen und Fremdkapital einander gegenübergestellt. Der Saldo ist das Eigenkapital.
- Das Vermögen sind die Ressourcen, welche die Einheit auf Grund von vergangenen Ereignissen beherrscht. Es wird in Verwaltungs- und Finanzvermögen gegliedert.
- Das Fremdkapital sind Verpflichtungen der Einheit auf Grund vergangener Ereignisse, welche in Zukunft zu wahrscheinlichen Ressourcenabflüssen führen.
- Die Gliederung der Bilanz richtet sich nach dem Kontenrahmen.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 11 - Bilanz

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 Finanzanlagen	208 Langfristige Rückstellungen
108 Sachanlagen Finanzvermögen	209 Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital
Verwaltungsvermögen (14)	29 Eigenkapital
140 Sachanlagen Verwaltungsvermögen	290 Verpflichtungen bzw. Vorschüsse gegenüber Spezialfinanzierungen
142 Immaterielle Anlagen	291 Fonds im Eigenkapital
144 Darlehen	292 Rücklagen der Globalbudgetbereiche
145 Beteiligungen, Grundkapitalien	293 Vorfinanzierungen
146 Investitionsbeiträge	294 Finanzpolitische Reserve
148 Kumulierte zusätzliche Abschreibungen	295 Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen
	296 Neubewertungsreserve Finanzvermögen
	298 Übriges Eigenkapital
	299 Bilanzüberschuss/-fehlbetrag
10 Finanzvermögen	20 Fremdkapital
14 Verwaltungsvermögen	29 Eigenkapital

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 12 - Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung

- 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).
- Die Anlagegüter sind in Anlagekategorien zu unterteilen.
- Die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen erfolgt bei Erstzugang zum Anschaffungswert, Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert.
- 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 bewertet und allenfalls wertberichtigt.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 12 - Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung

- Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die vom Gemeinwesen für die entsprechende Anlagekategorie festgelegte Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben (zu den Aktivierungsgrenzen vgl. Ziffer 13 nachfolgend).
- 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 ausserordentlichen Aufwand zu verbuchen.
- Zur Dokumentation und Information über die Bewertung des Anlagevermögens ist ein Anlagespiegel zu erstellen. Er dient der Offenlegung der Rechnungslegungsgrundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation der Anlagen selbst.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 12 - Abschreibungsmethode

CH			
AG			
AR			
BE			
BL			
BS			
GE			
GR			
JU			
LU			
NE			
NW	AI		
OW	FR		
SH	GL ¹⁾		
SO	OW		
TG	SZ		
UR	TI		
VD	VS		
ZH	ZG	SG	
Linear nach Nutzungs- dauer [#]	degressiv	linear nicht Nutzungs- dauer*	

AG	
AR	
BE	
BL	
FR	
GE	
GR	
JU	
LU	
NE	
NW	
OW	
SG	
SH	
SO	
SZ	GL ¹⁾
TG	OW
TI	UR
ZH	ZG
Linear nach Nutzungs- dauer [#]	degressiv

Quelle: www.srs-csppc.ch

Bemerkung: Körperschaften, die das HRM2 bereits eingeführt haben, in grün

IPSAS konform *nicht HRM2 konform

1) linear möglich, unter bestimmten Voraussetzungen

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 12 - Zusätzliche Abschreibungen

AI	
AR	CH
FR	AG
GL	BE ¹⁾
OW	BL
SG	BS
SH	GE
SZ	GR
TG	JU
TI	LU
UR	NE
VD	NW
VS	SO
ZG	ZH
ja	nein [#]

AR	
BE	
GE	AG
GL	BL
GR	FR
OW	JU
SG	LU
SO	NE
SZ	NW
TG	SH
UR	TI
ZG	ZH
ja	nein [#]

Quelle: www.srs-cspcp.ch

Bemerkung: Körperschaften, die das HRM2 bereits eingeführt haben, in grün

IPSAS konform

1) ausser bei Spezialfinanzierungen

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 12 - Beginn der Abschreibungen

CH			
AG			
AI			
AR			
BE			
BL			
BS			
GE			
GL			
GR			
LU			
NE	FR		
NW	JU		
SH	SZ		
SO	TI		
TG	VD		
UR	VS		
ZH	ZG	OW	SG
Nutzungs- beginn#	Beginn der Arbeiten*	Jahr nach Nutzungs- beginn*	2. Jahr nach Kredit- beschluss*

AR			
BE			
FR			
GE			
GL			
GR			
JU			
NE			
NW			
SG			
SH	AG		
SO	BL		
SZ	LU		
TG	OW		
UR	SG		
ZH	TI	ZG	
Nutzungs- beginn#	Jahr nach Nutzungs- beginn*	Beginn der Arbeiten*	

Quelle: www.srs-cspcp.ch

Bemerkung: Körperschaften, die das HRM2 bereits eingeführt haben, in grün
IPSAS konform *nicht HRM2 konform

FE 12 – Anlagekategorien

Bisher degressiv

- Bauten und Anlagen samt Liegenschaft (8%)
- Mobilien Maschinen (20%)
- Investitionsbeiträge (25%)

Neu linear über Nutzungsdauer
ab Nutzungsbeginn



Anlagekategorie		Nutzungsdauer in Jahren	Abschreibungs- satz (in %)
1	Grundstücke	-	-
2a	Gebäude/Hochbauten	25	4.00
2b	Alters- und Pflegeheime	33	3.03
3a	Strassen	25	4.00
3b	Brücken	25	4.00
4	Wald	-	-
5a	Kanalbauten	40	2.50
5b	Gewässerverbauungen	40	2.50
6	Orts-/Regionalplanungen	-	-
7a	Mobilien	5	20.00
7b	Maschinen	5	20.00
7c	Fahrzeuge, Rettungsfahrzeuge Bezirke	5	20.00
8	Spezialfahrzeuge	15	6.67
9	Informatik, Hardware	5	20.00
10a	immaterielle Anlagen	5	20.00
10b	Informatik, Software	5	20.00
11a	Investitionsbeiträge für die Er- füllung einer öffentlichen Auf- gabe	nach Nutzungsdauer des finan- zierten Objekts	
11b	Investitionsbeiträge an Private	5	20
12	Anlagen im Bau	-	-
13, 14	Darlehen und Beteiligungen im Verwaltungsvermögen	-	-
15	Abwasseranlagen	25	4.00
16	Abfallanlagen	25	4.00

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 12 - Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung

Beispiel Gebäude (ohne Landanteil) VV

Buchwert 31. Dezember 2020	CHF	3'555'000
Nutzungsdauer		25 Jahre
Restliche Nutzungsdauer		20 Jahre
Abschreibungen 8% degressiv bisher	CHF	203'740
Abschreibungen neu 4%	CHF	142'000
Differenz	CHF	61'740

(Entlastung der Erfolgsrechnung. Achtung: kein Geldzufluss!)

FE 12 – Anlagegüter / Anlagebuchhaltung

Übergangsbestimmungen (vgl. § 47 FHV i.V.m. § 54 Abs. 2)

- Ist per 1.1.21 die Restnutzungsdauer bereits abgelaufen → linear 8 Jahre
- Härtefallregelung

Schulhaus		Erstellungsjahr 1997		§ 47 Abs.2 Übergangsbestimmungen						
		Nutzungsdauer 25 Jahre		Härtefall						
		Ablauf Nutzungsdauer 2021								
Methode	Satz	Jahr	jährliche Abschreibung	Restwert	Methode	jährliche Abschreibung	Restwert	Mehrbelastung	Faktor	Pauschal 8 Jahre
degressiv	8%	2020		CHF 1'069'949.00	linear		CHF 1'069'949.00			
		2021	CHF 85'600.00	CHF 984'349.00		CHF 1'069'948.00	CHF 1.00	CHF 984'348.00	11.50	CHF 133'743.63
		2022	CHF 78'700.00	CHF 905'649.00						CHF 133'743.63
		2023	CHF 72'500.00	CHF 833'149.00						CHF 133'743.63
		2024	CHF 66'700.00	CHF 766'449.00						CHF 133'743.63
		2025	CHF 61'300.00	CHF 705'149.00						CHF 133'743.63
		2026	CHF 56'400.00	CHF 648'749.00						CHF 133'743.63
		2027	CHF 51'900.00	CHF 596'849.00						CHF 133'743.63
		2028	CHF 47'700.00	CHF 548'149.00						CHF 133'743.63

FE 12 – zusätzliche Abschreibungen

Dürfen vorgenommen werden, wenn...

- a) Es die Finanz- und Konjunkturlage erlaubt; und
- b) Für diesen Zweck ein Voranschlagskredit besteht

Der Voranschlagskredit ist zum selben Zeitpunkt wie der Steuerfuss zu beschliessen als

- a) Nachtragskredit des laufenden Rechnungsjahres, oder
- b) Aufwand im Voranschlag des kommenden Jahres

Zusätzliche Abschreibungen werden als **ausserordentlicher Aufwand** in der Erfolgsrechnung ausgewiesen

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 12 - Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung

Empfehlung Wertberichtigungen (FE Nr. 06)

Das Finanzvermögen ist periodisch neu zu bewerten.



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

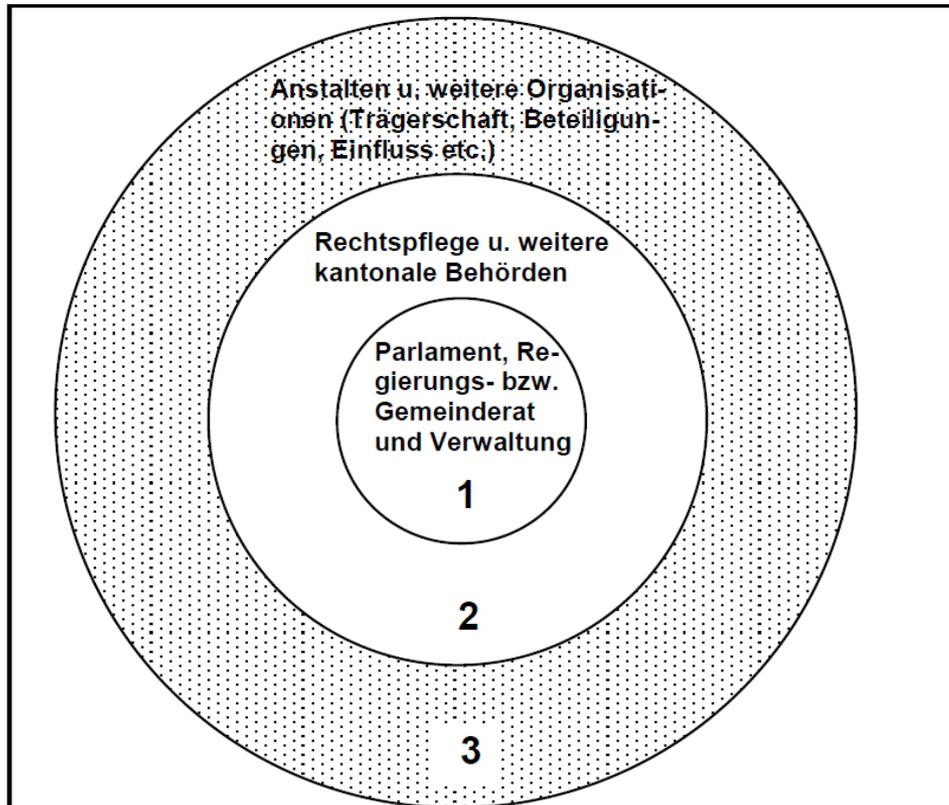
FE 12 - Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung

Auslegung der Empfehlung

Sachgruppe und Bezeichnung	Bewertung	Periodizität
100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	Nominalwerte, bei Fremdwährungen gemäss Kurswert per 31.12.	Jährlich
101 Forderungen	Nominalwerte, Werthaltigkeit beurteilen, bei Verlustrisiko Wertberichtigung (Delkredere) bilden	Jährlich
102 Kurzfristige Finanzanlagen	Marktwerte per 31.12.	Jährlich
104 Aktive Rechnungsabgrenzungen	Nominalwerte	Jährlich
106 Vorräte und angefangene Arbeiten	Nominalwerte, Werthaltigkeit beurteilen, bei Notwendigkeit Wertberichtigung bilden	Jährlich
107 Finanzanlagen	Marktwerte per 31.12.	Jährlich
108 Sachanlagen FV 1080 Grundstücke FV 1084 Gebäude FV	Grundsätzlich zu Verkehrswerten Periodische Neubewertung Periodische Neubewertung	Jährlich Alle 3-5 Jahre Alle 3-5 Jahre
109 Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital	Nominalwerte FHG-BG Schwyz: alle 5 Jahre	Jährlich

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 13 - Konsolidierte Betrachtungsweise - bisheriges Modell



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 13 - Konsolidierte Betrachtungsweise - ENTWURF

- Die konsolidierte Betrachtungsweise erlaubt einen finanziellen Gesamtüberblick über die konsolidierten Einheiten.
 - Finanzielle Berichterstattung erfolgt auf Ebene Jahresrechnung (Einzelabschluss) - Einheiten Parlament, Regierung, engere Verwaltung, Rechtspflege sowie weitere eigenständige Behörden und
 - Konsolidierte Rechnung: alle Einheiten der Jahresrechnung zusätzlich selbständige öffentlich-rechtliche Anstalten und weitere Organisationen
 - Zuordnung zu den beiden Ebenen gemäss übergeordnetes Recht oder Grad der Beherrschung.
 - Beteiligungen im Finanzvermögen sind i.d.R. nicht zu konsolidieren.
 - Beteiligungen im Verwaltungsvermögen sind i.d.R. zu konsolidieren.
- **FHG-BG sieht keine Konsolidierungspflicht von Beteiligungen im Verwaltungsvermögen vor!**

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 14 - Geldflussrechnung

- Die Geldflussrechnung erfasst einerseits die Einzahlungen oder die Einnahmen einer bestimmten Zeitspanne (Liquiditätszufluss) und andererseits die Auszahlungen oder die Ausgaben derselben Zeitspanne (Liquiditätsabfluss).
- Die Liquiditätszuflüsse und Liquiditätsabflüsse verändern die flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen. Zu diesen gehören Kassa-, Post- und Bankguthaben (Kontokorrentkredite), kurzfristige Geldanlagen, Debit- und Kreditkarten sowie übrige flüssige Mittel.
- Es wird empfohlen, die Geldflussrechnung in drei Teilen zu präsentieren. Der erste Teil stellt den Geldfluss auf 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.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 14 - Geldflussrechnung

Tabelle 14 – 1 Geldflussrechnung : empfohlene Darstellung

Direkte Methode Einzahlungen aus operativer Tätigkeit – Auszahlungen aus operativer Tätigkeit	Indirekte Methode Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung + liquiditätsunwirksame Aufwände der Erfolgsrechnung – liquiditätsunwirksame Erträge der Erfolgsrechnung +/- Bestandesänderungen auf den übrigen Posten des Nettoumlaufvermögens (+Bestandeszunahmen Passivkonto + Bestandesabnahmen Aktivkonto - Bestandeszunahmen Aktivkonto - Bestandesabnahmen Passivkonto)
Geldfluss aus operativer Tätigkeit [GFO]	
Direkte Methode Liquiditätswirksame Einnahmen der Investitionsrechnung – liquiditätswirksame Ausgaben der Investitionsrechnung	Indirekte Methode 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 (Einzahlungen aus der Aufnahme von Darlehen etc.) – Finanzausgaben (Auszahlungen für die Tilgung von Darlehen etc.)	
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	

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 15 - Eigenkapitalnachweis

- Der Eigenkapitalnachweis wird als Teil des Anhangs neu eingeführt. Er zeigt die Ursachen der Veränderung des Eigenkapitals detailliert auf.
- 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 Veränderungen der Bewertungsreserven ergeben. Ferner sollen die Rücklagen der Globalbudgetbereiche separat aufgezeigt werden.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 15 - Eigenkapitalnachweis

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
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 (Defizit: negatives Vorzeichen, Überschuss: positives Vorzeichen)	4899	Entnahme aus dem kumulierten Ergebnis der Vorjahre

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 16 - Anhang zur Jahresrechnung

- Der Anhang zur Jahresrechnung legt 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 Nr. 15);
 - den Rückstellungsspiegel;
 - den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel;
 - den Anlagespiegel;
 - zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken von Bedeutung sind (Leasingverträge, Verzeichnis der Verpflichtungskredite, usw.).
- Im Rückstellungsspiegel sind alle bestehenden Rückstellungen einzeln aufzuführen.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 16 - Anhang zur Jahresrechnung

- Im Beteiligungsspiegel sind sowohl die kapitalmässigen Beteiligungen als auch die Organisationen aufzuführen, welche das Gemeinwesen massgeblich beeinflusst. Massgeblich beeinflusst das Gemeinwesen die betroffene Institution dann, wenn sie aufgrund des Beteiligungs- oder des Finanzierungsanteils einseitig Massnahmen oder Änderungen durchsetzen kann.
- Im Gewährleistungsspiegel sind Tatbestände aufzuführen, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verpflichtung des Gemeinwesens ergeben kann.
- Der Anlagespiegel, welcher teilweise in Sachgruppen kategorisiert ist, soll ein möglichst vollständiges und transparentes Bild über alle Anlagegüter der Gemeinwesen liefern.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 16 - Anhang zur Jahresrechnung

- Beteiligungen
 - Selbständige Anstalten
 - Zweckverbände
 - Gemeindeverbände
 - Aktiengesellschaften
 - Genossenschaften / Vereine sofern Anteilscheine vorhanden
 - Vorsicht - einfache Gesellschaften ist keine Beteiligung, da fehlende Rechtspersönlichkeit

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 17 - Finanzpolitische Zielgrössen / Instrumente

- Handbuch enthalten verschiedene Zielgrössen finanz-politischer Art, die es erlauben sollten, den öffentlichen Finanzhaushalt nachhaltig ausgeglichen zu gestalten.
- Im Prinzip muss jedes Gemeinwesen selbst die für seine Verhältnisse geeigneten Messgrössen, Instrumente und Begrenzungen bestimmen. Diese können sich beispielsweise für die Kantone einerseits und die Gemeinden andererseits unterscheiden.
- Die Vorkehren haben auch die aktuelle Situation (z.B. Höhe der aktuellen Verschuldung) und die verschiedenen Planungen zu beachten.
- Am nachhaltigsten ist eine finanzpolitische Steuerung dann, wenn sie auf möglichst hoher Rechtsstufe geregelt ist (Verfassung oder Finanzhaushalt-gesetz), weil sich dann alle Organe an das übergeordnete Recht halten müssen. Solche Grundsatzregelungen können, insbesondere für die Planung, ergänzt werden durch ein Kennzahlensystem, vgl. dazu auch Fachempfehlung Nr. 18.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 17 - Finanzpolitische Zielgrössen / Instrumente

- 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.
- Für die Gemeinden gibt es schon heute harmonisierte Kennzahlensysteme, welche durch das interkantonale Organ der Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen koordiniert werden. Interkantonale Auswertungen dieser Masszahlen sind sinnvoll. Jedes Gemeinwesen sollte sich an solchen Kennzahlensystemen messen, und jedes Gemeinwesen sollte selbst zusätzliche Zeitreihenvergleiche erstellen.
- Für die interkantonale Ebene sind im Mustergesetz die 3 wichtigsten Kennzahlen erwähnt, die für die Vergleichbarkeit auf jeden Fall erstellt werden sollten: Nettoverschuldungsquotient / Selbstfinanzierungsgrad / Zinsbelastungsanteil
Diese Kennzahlen sollten inskünftig jedes Jahr interkantonale erhoben und veröffentlicht werden.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 17 - Finanzpolitische Zielgrössen / Instrumente

- Für die interkantonale Ebene sind die nachfolgenden 3 Kennzahlen für die Vergleichbarkeit auf jeden Fall zu erstellen:
 - Nettoverschuldungsquotient
 - Selbstfinanzierungsgrad
 - Zinsbelastungsanteil

Diese Kennzahlen sollten inskünftig jedes Jahr interkantonally erhoben und veröffentlicht werden.

- Auslegung - Finanzpolitische Steuerung:
 - Keine zusätzlichen Abschreibungen
 - Keine zweckgebundenen Reserven
 - Lösung: Bildung finanzpolitische Reserve

➤ FHG-BG sieht lediglich zusätzliche Abschreibungen unter bestimmten Bedingungen vor!

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 18 - Finanzkennzahlen

- Zur Beurteilung der Finanzlage sollen folgende Finanzkennzahlen (1. Priorität) herangezogen werden (alphabetische Reihenfolge):
 - Nettoverschuldungsquotient
 - Selbstfinanzierungsgrad
 - Zinsbelastungsanteil
- In 2. Priorität oder für einzelne Teilbereichsanalysen sollen auch die folgenden Finanzkennzahlen herangezogen werden (alphabetische Reihenfolge):
 - Bruttoverschuldungsanteil
 - Investitionsanteil
 - Kapitaldienstanteil
 - Nettoschuld in Franken pro Einwohner
 - Selbstfinanzierungsanteil

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 19 - Vorgehen beim Übergang HRM1 zu HRM2

- Als Mindeststandard soll das Finanzvermögen auf Basis der Verkehrswerte neu bewertet werden.
- Nach dem Mindeststandard muss das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden.
- Bei den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen wird eine vollständige Neubewertung vorgenommen.
- Ein Restatement nach dem True and Fair View-Ansatz, welches über den Mindeststandard hinausgeht, ist fakultativ.
- Auslegung: Neubewertungsreserve Finanzvermögen
 - Allgemein: Übertragung Neubewertungsreserve Finanzvermögen auf Eigenkapital nach Umstellung auf HRM2 - d.h. nachfolgende Wertberichtigungen werden erfolgswirksam verbucht.
 - Wertschwankungen SWAPS oder anderen derivaten Finanzinstrumenten werden über Marktwertreserve auf Finanzinstrumenten direkt über Eigenkapital verbucht.

FE 19 – Vorgehen beim Übergang

- Neubewertung Finanzvermögen → Neubewertungsreserve
- Verwaltungsvermögen (Restbuchwert) in Bilanz aufnehmen und auf Restnutzungsdauer abschreiben
- Aufteilung VV Grundstücke → Aufwertungsreserven
- Umgliederungen VV / FV → Aufwertungsreserven
- Rückstellungen Personalaufwand → Aufwertungsreserven

- Bilanzierung der Reserven im Eigenkapital

- Eröffnungsbilanz vom GR zu beschliessen / Prüfung durch RPK
- Prüfbericht und Beschluss unterliegen der Genehmigung der Regierung

- Auflösung Aufwertungsreserve per 31.12.2021
- Auflösung Neubewertungsreserve (Wahlmöglichkeit)



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

FE 21 - Finanzinstrumente

- Definition Finanzinstrumente
- Bilanzierungsfähigkeit
- Bewertung
- Tatbestand der Ausbuchung
- Definition Derivate
- Ausweis im Anhang

FE 21 – Finanzinstrumente

Abweichungen zu FE 21 (vgl. § 15 FHV-BG)

Das FV kann angelegt werden in....

- a) ...
- b) ...
- c) ...

Nicht zulässig sind:

- a) Obligationen in Fremdwährung
- b) Ausländische Aktien
- c) Alternative Anlagen wie Hedge Funds, Derivate oder andere Anlagen mit stark spekulativem Charakter

Die Bonität eines Instituts oder einer Privatunternehmung wird anhand von anerkannten Standards beurteilt



FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Chancen - Nutzen

- Annäherung Rechnungslegung an Privatwirtschaft
- Übersichtliches Konzept
- Legalisierung bisherige Praxis
- Aussagekräftige finanzielle Berichterstattung
- Erhöhte Transparenz
- Verbesserung gegenüber HRM1
- Vergleichbarkeit sollte verbessert werden

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Fazit

- HRM2 ist Weiterentwicklung von HRM1
 - Annäherung Rechnungslegung an Privatwirtschaft
 - HRM2 stellt Verbesserung gegenüber HRM1 dar
 - HRM2 legalisiert / standardisiert bisherige Praxis im HRM1
 - HRM2 Basis für fundierterer Finanzpolitik
- Gesetzliche Grundlagen Kanton Schwyz primär massgebenden - Fachempfehlungen bei fehlender Regelung oder als Grundlage für Beispiele konsultieren!
- Anhang III FHV-BG zeigt wo Abweichungen zu den Fachempfehlungen bestehen.

FACHEMPFEHLUNGEN UND GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Fragen - Diskussion

