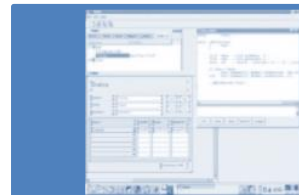




Amt für Gemeinden Graubünden
Uffizi da vischnancas dal Grischun
Ufficio per i comuni dei Grigioni

HRM2

Harmonisiertes
Rechnungslegungsmodell 2
für die Bündner Gemeinden



Praxisempfehlung Nr. 1

Rechnungslegung und Buchführung der Bündner Gemeinden (Übersicht)

Fassung vom 1. Juli 2024

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----------|
| 1. Gesetzliche Grundlagen | 4 |
| 2. Rechnungslegung und Buchführung | 5 |
| 2.1 Grundsätze | 5 |
| 2.2 Kontenrahmen..... | 5 |
| 2.3 Ausgabenbewilligungsverfahren..... | 5 |
| 2.4 Finanzvermögen | 6 |
| 2.5 Verwaltungsvermögen..... | 6 |
| 2.6 Spezialfinanzierungen..... | 7 |
| 2.7 Vorfinanzierungen | 8 |
| 2.8 Ausserordentliche Geschäftsfälle | 9 |
| 3. Elemente der Jahresrechnung | 10 |
| 3.1 Bilanz | 10 |
| 3.2 Erfolgsrechnung | 10 |
| 3.3 Investitionsrechnung | 11 |
| 3.4 Geldflussrechnung | 11 |
| 3.5 Anhang zur Jahresrechnung | 12 |
| 4. Steuerung, Controlling..... | 13 |
| 4.1 Budget | 13 |
| 4.2 Finanzplan | 13 |
| 4.3 Internes Kontrollsystem..... | 14 |

| Aktualisierung | Bemerkungen |
|-----------------------|---|
| 1. Juli 2018 | Veröffentlichung |
| 1. Juli 2024 | Redaktionelle Anpassungen Materielle Anpassungen |

Herausgeber

Amt für Gemeinden Graubünden

Rosenweg 4

7001 Chur

1. Gesetzliche Grundlagen

Die Rechnungslegung und Buchführung der 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 und Gemeindeverbände sowie die Bürgergemeinden gilt das Gesetz sinngemäss, soweit nicht besondere Bestimmungen gelten.

In Ergänzung zu den gesetzlichen Grundlagen werden auf der Webseite des Amtes für Gemeinden Graubünden (www.afg.gr.ch ⇒ Rechnungswesen) verschiedene Praxisempfehlungen, Vorlagen sowie Leitfaden publiziert.

2. Rechnungslegung und Buchführung

2.1 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 (vgl. Art. 25 FHG).

Die **Buchführung** richtet sich nach den Grundsätzen der Vollständigkeit, der Richtigkeit, der Rechtzeitigkeit und der Nachprüfbarkeit (Art. 29 FHG).

2.2 Kontenrahmen

Der Kontenrahmen gibt die Gliederung für die Erstellung der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung für das Verwaltungsvermögen vor (vgl. Art. 9 FHVG). Wichtig ist, dass sich die Gemeinden an Kontenrahmen halten, da dieser direkt mit der kantonalen Finanzstatistik verknüpft ist (vgl. Ziffer 3.5, Finanzkennzahlen).

2.3 Ausgabenbewilligungsverfahren

Das Finanzhaushaltsrecht unterscheidet zwischen Anlagen und Ausgaben. Diese Unterscheidung ist zentral für die Bestimmung von Zuständigkeiten in der Gemeinde sowie die Bilanzierung und Bewertung.

Der Entscheid, Anlagen zu tätigen, steht in der Kompetenz der Exekutive, sofern die jeweils massgebende kommunale Gesetzgebung (in der Regel Gemeindeverfassung) keine andere Zuständigkeit vorsieht (vgl. Art. 2 Abs. 2 FHVG).

Damit die Gemeinde Ausgaben tätigen kann, hat sie hingegen in einem mehrstufigen Ausgabenbewilligungsverfahren die hierfür notwendigen Bewilligungen vom jeweils zuständigen Organ einzuholen. Der Grundsatz des mehrstufigen Ausgabenbewilligungsverfahrens bedeutet,

dass für jede frei bestimmbare Ausgabe sowohl ein Verpflichtungskredit als auch ein Budgetkredit (vgl. Ziffer 4.2, Budget) vom jeweils zuständigen Organ einzuholen ist.

Die Begriffe Anlagen und Ausgaben hängen eng mit den beiden Vermögenskategorien Finanzvermögen und Verwaltungsvermögen zusammen.

2.4 Finanzvermögen

Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben veräussert werden können (vgl. Art. 2 Abs. 1 FHG). Das Finanzvermögen dient somit bloss indirekt zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben, indem es der Gemeinde hierfür die finanziellen Mittel liefert.

Vermögenswerte im Finanzvermögen werden bilanziert, wenn sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen hervorbringen und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann.

Das Finanzvermögen wird per Bilanzstichtag nach kaufmännischen Grundsätzen bewertet (vgl. Art. 26 FHG, Art. 20 FHVG). Bei Unsicherheiten in der Bewertung ist ein vorsichtig ermittelter Wert zu bilanzieren, so dass die Vermögenswerte nicht überbewertet sind. Das Vorsichtsprinzip bedeutet hier nicht, dass möglichst niedrig bewertet werden soll. Sondern eher, dass alle Risiken beachtet werden, die den bilanzierten Wert verändern könnten. Auf die willkürliche Bildung von stillen Reserven (Unterbewertung) ist zu verzichten.

2.5 Verwaltungsvermögen

Das Verwaltungsvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die unmittelbar der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen (vgl. Art. 2 Abs. 2 FHG). Im Unterschied zum Finanzvermögen sind diese Vermögenswerte zweckgebunden und infolgedessen nicht frei veräusserbar bzw. realisierbar.

Die Ausgaben und Einnahmen für die Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens sind in der Investitionsrechnung zu verbuchen, sofern der Bruttobetrag die für die Gemeinde geltende Aktivierungsgrenze übersteigt (vgl. Art. 12 FHVG). Ausgaben unter der Aktivierungsgrenze

werden in der Erfolgsrechnung erfasst. Spätestens am Ende der Rechnungsperiode werden die in der Investitionsrechnung verbuchten Ausgaben und Einnahmen im Verwaltungsvermögen aktiviert, bzw. passiviert.

Das Verwaltungsvermögen wird zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert. Sind keine Kosten entstanden – beispielsweise bei einer Schenkung – wird es zum Marktwert bilanziert (vgl. Art. 27 Abs. 1 FHG). Bei Unsicherheiten in der Bewertung ist ein vorsichtig ermittelter Wert zu bilanzieren, so dass die Vermögenswerte nicht überbewertet sind. Das Vorsichtsprinzip bedeutet hier nicht, dass möglichst niedrig bewertet werden soll. Sondern eher, dass alle Risiken beachtet werden, die den bilanzierten Wert verändern könnten.

Die Abschreibungen sollen den Wertverzehr des Verwaltungsvermögens widerspiegeln. Sie werden folgendermassen unterschieden:

| Bezeichnung | Bemerkungen |
|----------------------------------|---|
| Ordentliche Abschreibungen | Das Verwaltungsvermögen, das durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegt, wird ordentlich (planmässig) abgeschrieben. Darlehen, Beteiligungen und nicht überbaute Grundstücke des Verwaltungsvermögens werden nicht abgeschrieben, solange keine Wertminderung eintritt (vgl. Art. 22 Abs. 6 FHVg). |
| Ausserordentliche Abschreibungen | Die Werthaltigkeit sämtlicher Positionen, bzw. Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens ist jeweils per Bilanzstichtag zu überprüfen. Ist bei einer Position eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird der bilanzierte Wert mit einer sogenannten ausserordentlichen Abschreibung berichtigt. |
| Zusätzliche Abschreibungen | Zusätzliche Abschreibungen widerspiegeln den Wertverzehr nicht. Sie sind finanzpolitisch motiviert. Es werden damit stille Reserven auf dem Verwaltungsvermögen gebildet. Die zusätzlichen Abschreibungen sind in der Erfolgsrechnung als ausserordentlicher Aufwand (Sachgruppe 38) zu verbuchen. |

2.6 Spezialfinanzierungen

Spezialfinanzierungen werden geführt, wenn Mittel gesetzlich zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden sind (vgl. Art. 22 Abs. 1 FHG). Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht. Sie dürfen nicht für eine andere Aufgabe eingesetzt werden.

Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden (vgl. Art. 5 Abs. 1 FHG). Mit dem Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern soll eine gleichmässige Behandlung der verschiedenen öffentlichen Aufgaben gewährleistet werden. Steuern sind voraussetzungslos geschuldete staatliche Abgaben, die jede steuerpflichtige Person entrichten muss.

Die öffentlichen Aufgaben Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung sowie Abfallwirtschaft werden in der Regel als Spezialfinanzierungen geführt.

2.7 Vorfinanzierungen

Vorfinanzierungen sind zweckgebundene Mittel für Investitionsvorhaben. Die finanzpolitisch motivierten Vorfinanzierungen dienen dazu, die finanzielle Belastung einer zukünftigen Investition auf zusätzliche Jahre zu verteilen und damit beispielsweise grössere Steuerfusssschwankungen zu vermeiden.

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.

Die Vorfinanzierungen 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 beiden Beschlüsse – Bildung der Vorfinanzierung sowie Genehmigung der Jahresrechnung – separat zu traktandieren.

Mit dem Beschluss zur Bildung einer Vorfinanzierung, bzw. der Einlage in das zweckgebundene Eigenkapital werden keine Investitionsausgaben bewilligt. Dafür ist eine separate Kreditvorlage für die gesamte Bruttoinvestition notwendig, über welche das nach der Gemeindeverfassung zuständige Organ zu beschliessen hat.

2.8 Ausserordentliche Geschäftsfälle

Der Aufwand und Ertrag in der Erfolgsrechnung sowie die Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen in der Investitionsrechnung gelten als ausserordentlich, wenn mit ihnen nicht gerechnet werden konnte und sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen oder sie nicht zum operativen Bereich gehören (vgl. Art. 12 FHG). Als ausserordentlicher Aufwand gelten auch:

Zusätzliche Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen

Vorfinanzierungen

Abtragen eines Bilanzfehlbetrages

3. Elemente der Jahresrechnung

Die Jahresrechnung enthält die folgenden Elemente (vgl. Art. 11 Abs. 1 FHG):

| |
|---------------------------|
| Bilanz |
| Erfolgsrechnung |
| Investitionsrechnung |
| Geldflussrechnung |
| Anhang zur Jahresrechnung |

3.1 Bilanz

In der Bilanz werden die Aktiven und die Passiven einander gegenübergestellt (vgl. Art. 10 FHVG). Die Aktiven werden in Finanz- und Verwaltungsvermögen, die Passiven in Fremd- und Eigenkapital gegliedert. Weist die Bilanz einen Bilanzfehlbetrag aus, ist dieser jährlich um mindestens 20 Prozent des Restbuchwertes abzutragen. Die entsprechenden Beträge sind im Budget zu berücksichtigen (vgl. Art. 7 FHG).

3.2 Erfolgsrechnung

Die Erfolgsrechnung weist für das Kalenderjahr die Aufwände und Erträge aus (vgl. Art. 11 FHVG). Das Ergebnis der Erfolgsrechnung soll mittelfristig ausgeglichen sein (vgl. Art. 6 FHG).

Die Erfolgsrechnung ist dreistufig. Sie zeigt auf der ersten Stufe den operativen, auf der zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg je mit Aufwand- oder Ertragsüberschuss und auf der dritten Stufe den Gesamterfolg, welcher den Bilanzüberschuss oder den Bilanzfehlbetrag verändert (vgl. Art. 11 Abs. 2 FHVG).

3.3 Investitionsrechnung

Investitionsausgaben sind Ausgaben für den Erwerb, die Erstellung oder die Verbesserung von Vermögenswerten des Verwaltungsvermögens, die eine mehrjährige Nutzungsdauer haben. Sie werden – unter Berücksichtigung der für die Gemeinde geltenden Aktivierungsgrenze – grundsätzlich in der Investitionsrechnung verbucht.

Investitionseinnahmen haben in der Regel einen Bezug zu einer bestimmten Investitionsausgabe oder zu einem bereits im Verwaltungsvermögen bilanzierten Vermögenswert. Die Investitionseinnahmen werden ebenfalls in der Investitionsrechnung verbucht.

Die Investitionsausgaben für Verwaltungsvermögen sowie die damit zusammenhängenden Einnahmen sind über die Investitionsrechnung zu buchen, wenn der Bruttobetrag folgende für die Gemeinde geltende Aktivierungsgrenze (vgl. Art. 12. Abs. 1 FHVG) übersteigt:

| | | |
|---|-----|---------|
| Gemeinden bis 1'000 Einwohner | CHF | 25'000 |
| Gemeinden über 1'000 bis 5'000 Einwohner | CHF | 50'000 |
| Gemeinden über 5'000 bis 10'000 Einwohner | CHF | 75'000 |
| Gemeinden über 10'000 Einwohner | CHF | 100'000 |

Spätestens am Ende der Rechnungsperiode werden die in der Investitionsrechnung verbuchten Ausgaben und Einnahmen im Verwaltungsvermögen aktiviert, bzw. passiviert.

3.4 Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung gibt Auskunft über die Herkunft und die Verwendung der flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen. Dabei stellt sie einerseits die Einzahlungen oder die Einnahmen (Liquiditätszufluss) und andererseits die Auszahlungen oder Ausgaben (Liquiditätsabfluss) derselben Periode gegenüber. Diese Liquiditätszuflüsse und Liquiditätsabflüsse verändern den Bestand der flüssigen Mittel und der kurzfristigen Geldanlagen.

Die Veränderung der Liquiditätsverhältnisse wird anhand von drei Ursachenbereichen dargestellt:

| | |
|-------|--|
| + / - | Geldfluss aus operativer Tätigkeit |
| + / - | Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit |
| + / - | Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit |
| = | Veränderung der flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen |

Die Geldflussrechnung ist ein wertvolles Informations- und Führungsinstrument. Anhand der drei Ursachenbereiche liefert sie vergangenheitsbezogene sowie aktuelle Informationen zur Liquidität und erlaubt Prognosen über den zukünftigen Finanzmittelbedarf.

Da in der Geldflussrechnung der Ausweis der reinen Geldflüsse erfolgt, bleiben auch jegliche finanzpolitisch motivierten Vorgänge – wie beispielsweise die Bildung von Vorfinanzierungen oder zusätzliche Abschreibungen – unberücksichtigt.

3.5 Anhang zur Jahresrechnung

Der Anhang (vgl. Art. 13 FHG) enthält:

- a. die Rechnungslegungsgrundsätze einschliesslich der wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung
- b. den Eigenkapitalnachweis
- c. den Rückstellungsspiegel
- d. den Beteiligungs- und den Gewährleistungsspiegel sowie ein Verzeichnis der grossen Beitragsempfänger
- e. den Anlagespiegel
- f. zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

4. Steuerung, Controlling

4.1 Budget

Nach dem Grundsatz des Haushaltsgleichgewichts (vgl. Art. 6 FHG) soll das Ergebnis der Erfolgsrechnung mittelfristig ausgeglichen sein. Dieser Grundsatz soll einen gesunden Finanzhaushalt sicherstellen. Damit dieses übergeordnete Ziel erreicht wird, erstellt die Exekutive jährlich ein Budget, welches sie dem für die Budgetgenehmigung zuständigen Organ zur Genehmigung unterbreitet (vgl. Art. 10 Abs. 1 FHG).

Liegt am 1. Januar kein oder kein vollständig genehmigtes Budget vor, dürfen in den nicht genehmigten Bereichen nur die für die ordnungsgemässe Staatstätigkeit unerlässlichen Ausgaben getätigt werden (vgl. Art. 10 Abs. 2 FHG).

Das Budget ist eine umfassende Darstellung aller zu erwartenden Ausgaben und Einnahmen. Es dient der kurzfristigen Planung und Steuerung der öffentlichen Aufgabenerfüllung und Leistungserbringung sowie als Grundlage für die Bewilligung von Ausgaben.

Die Budgetierung richtet sich nach den Grundsätzen der Jährlichkeit, der Spezifikation, der Vollständigkeit, der Wesentlichkeit, der Vergleichbarkeit und der Bruttodarstellung (vgl. Art. 5 Abs. 2 FHG)

4.2 Finanzplan

Soll die Zukunft der Gemeinde aktiv gestaltet werden, gehören strategische Überlegungen, wie / wohin sich die Gemeinde langfristig entwickeln soll, mit welchen Massnahmen die beabsichtigte Entwicklung erreicht wird und wie sich diese auf den Finanzhaushalt auswirken, zu den wichtigsten Führungsaufgaben der Exekutive. Selbstverständlich besteht auch bei der Erfüllung der Basisaufgaben ein gewisser Handlungsspielraum, wo strategische Überlegungen nötig sind.

Ein zentrales Instrument der strategischen Steuerung ist die Finanzplanung (vgl. Art. 9 FHG, Art. 3 FHVG). Sie ist so zu erstellen, dass sie die künftige Entwicklung des Finanzhaushaltes frühzeitig erkennen lässt und dazu beiträgt, eine negative Entwicklung zu vermeiden. Die Finanzplanung umfasst mindestens drei dem Budget folgende Jahre. Sie enthält:

- a. die finanz- und wirtschaftspolitisch relevanten Eckdaten;
- b. einen Überblick über den zukünftigen Aufwand und Ertrag der Erfolgsrechnung sowie die Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung;
- c. die Entwicklung wesentlicher Finanzkennzahlen;
- d. einen Ausblick auf die finanzpolitischen Konsequenzen und allenfalls auf die einzuleitenden vorsorglichen Massnahmen.

Die Finanzplanung wird der Gemeindeversammlung oder dem Parlament zur Kenntnis gebracht.

4.3 Internes Kontrollsystem

Die Exekutive sorgt – unter der Berücksichtigung der Risikolage und des Kosten-Nutzen-Verhältnisses – für ein zweckmässiges, risikoorientiertes internes Kontrollsystem. Sie 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 (vgl. Art. 28 FHVG).