

Arbeitshilfe Gemeindefinanzen

Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2

Kapitel 2

Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen





Arbeitshilfe Gemeindefinanzen

Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2

Impressum

**Amt für Gemeinden und Raumordnung AGR
Abteilung Gemeinden**

Geschäfts-Nr. 270-15-115

Version 2.0 vom 25.10.2021
Publikation im Internet unter www.be.ch/HRM2

(Version 1.1 vom 15.05.2017
Druckversand an alle Gemeinden
Publikation im Internet unter www.be.ch/HRM2)

Inhaltsverzeichnis

2	Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen	9
2.1	Grundsätzliches	10
2.1.1	Einleitung	10
2.1.2	Finanzhaushalt	10
2.1.2.1	Geltungsbereich	12
2.1.2.2	Verantwortlichkeit	13
2.1.2.3	Arbeitshilfe	13
2.1.3	Grundsätze des Finanzhaushalts	13
2.1.3.1	Grundsätze des Finanzhaushalts im Einzelnen	14
2.1.3.1.1	Gesetzmässigkeit	15
2.1.3.1.2	Wirtschaftlichkeit	15
2.1.3.1.3	Sparsamkeit	15
2.1.3.1.4	Erhaltung oder Wiederherstellung des Finanzhaushaltsgleichgewichts	15
2.1.3.1.5	Verursacherfinanzierung	16
2.1.3.1.6	Vorteilsabgeltung	16
2.1.3.1.7	Dringlichkeit	16
2.1.3.1.8	Wirkungsorientierung	16
2.1.3.2	Finanzielle Transparenz bei Beschlüssen	16
2.1.4	Grundsätze des Rechnungswesens	17
2.1.4.1	Grundsätze des Rechnungswesens nach Art. 61 bis 63 GV	17
2.1.4.1.1	Jährlichkeit	18
2.1.4.1.2	Bruttoprinzip	18
2.1.4.1.3	Detailprinzip	18
2.1.4.2	Ergänzende Grundsätze des Rechnungswesens nach Art. 4 FHDV	18
2.1.4.2.1	Bruttokreditprinzip	18
2.1.4.2.2	Verständlichkeit	18
2.1.4.2.3	Zuverlässigkeit	18
2.1.4.2.4	Vollständigkeit	19
2.1.4.2.5	Sollverbuchung	19
2.1.4.2.6	Qualitative Bindung	19
2.1.4.2.7	Quantitative Bindung	19
2.1.4.2.8	Zeitliche Bindung	19
2.1.4.2.9	Vorherigkeit	19
2.1.4.2.10	Periodenabgrenzung	19
2.1.4.2.11	Wesentlichkeit	20
2.1.4.2.12	Vergleichbarkeit	20
2.1.4.2.13	Stetigkeit	21
2.2	Finanzrechtliche Zuständigkeiten, Kredite	21
2.2.1	Finanzrechtliche Zuständigkeiten	21
2.2.1.1	Allgemeines	21
2.2.1.2	Möglichkeit abweichender kommunaler Vorschriften	22

2.2.1.3	Sachverhaltsänderungen	23
2.2.1.4	Finanzanlagen und Ausgaben	24
2.2.1.4.1	Übersicht	24
2.2.1.4.2	Finanzanlagen	24
2.2.1.4.3	Ausgaben	26
2.2.1.5	Aktivierungsgrenze	37
2.2.2	Kreditarten	39
2.2.2.1	Übersicht Kreditarten	39
2.2.2.2	Verpflichtungskredit	39
2.2.2.3	Objektkredit	41
2.2.2.4	Rahmenkredit.....	41
2.2.2.5	Budgetkredit.....	42
2.2.2.6	Neue einmalige Ausgaben.....	42
2.2.2.7	Nachkredit.....	43
2.3	Internes Kontrollsystem	45
2.4	Finanzhaushaltgleichgewicht, Finanzplanung	46
2.4.1	Finanzhaushaltgleichgewicht	46
2.4.2	Finanzplanung	46
2.4.2.1	Finanzplanpflicht	49
2.4.2.2	Inhalt	49
2.4.2.3	Zweck.....	49
2.4.3	Finanzplanung bei Kleinstkörperschaften.....	50
2.4.3.1	Kleinstkörperschaften ohne Investitionstätigkeit und ohne Bilanzfehlbetrag.....	51
2.4.3.2	Kleinstkörperschaften mit Investitionstätigkeit oder mit Bilanzfehlbetrag	51
2.4.4	Finanzplanung bei Bilanzfehlbeträgen.....	52
2.4.4.1	Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen.....	53
2.5	Budget.....	55
2.5.1	Gesetzliche Grundlagen	55
2.5.2	Inhalt und Aufbau des Budgets.....	57
2.5.3	Vorbericht des Budgets.....	58
2.5.4	Budget der Erfolgsrechnung	58
2.5.5	Genehmigung	59
2.5.6	Budget der Investitionsrechnung	59
2.5.7	Interventionspflicht des Kantons	60
2.6	Jahresrechnung	61
2.6.1	Einleitung	61
2.6.1.1	Einführung.....	62
2.6.1.2	Die Jahresrechnung.....	63
2.6.1.3	Inhalt der Jahresrechnung	63
2.6.1.4	Öffentliche Verzeichnisse und Inventare	65
2.6.1.5	Allgemeine Anforderungen an die Buchhaltung	65
2.6.1.5.1	Wahl des Kontenrahmens.....	66
2.6.1.5.2	Tagfertigkeit	66

2.6.1.5.3	Kassen- und Tresorbestände.....	66
2.6.1.5.4	Anforderungen an Belege	66
2.6.1.6	Genehmigung der Jahresrechnung und Information	67
2.6.1.7	Archivierung	67
2.6.1.8	Datensicherheit und Datensicherung.....	68
2.6.1.9	Finanzstatistik	68
2.6.2	Bilanz	69
2.6.2.1	Einleitung	70
2.6.2.2	Aktiven	71
2.6.2.2.1	Finanzvermögen	72
2.6.2.2.2	Liquiditätsplanung	74
2.6.2.2.3	Verwaltungsvermögen	74
2.6.2.2.4	Zu- und Abgänge von Verwaltungsvermögen	76
2.6.2.2.5	Abschreibungen/Wertberichtigungen auf Verwaltungsvermögen.....	76
2.6.2.2.6	Aufteilung von Liegenschaften.....	76
2.6.2.3	Passiven.....	77
2.6.2.3.1	Fremdkapital	77
2.6.2.3.2	Eigenkapital.....	79
2.6.3	Erfolgs- und Investitionsrechnung	84
2.6.3.1	Erfolgsrechnung	84
2.6.3.1.1	Gestuffer Erfolgsausweis	86
2.6.3.1.2	Ausserordentlicher Aufwand/Ertrag	86
2.6.3.1.3	Zusätzliche Abschreibungen.....	87
2.6.3.2	Interne Verrechnungen	91
2.6.3.2.1	Allgemeine Umschreibung	91
2.6.3.2.2	Entschädigungen für bestimmte Dienstleistungen	91
2.6.3.2.3	Personalaufwand	91
2.6.3.2.4	Berechnung der internen Verrechnungen auf Vollkostenbasis	92
2.6.3.2.5	Verbuchung interne Verrechnungen	92
2.6.3.3	Investitionsrechnung	93
2.6.3.3.1	Aktivierungsgrenze	95
2.6.3.3.2	Verbuchung von Investitionen.....	95
2.6.3.3.3	Anlagebuchhaltung	95
2.6.3.4	Rechnungsabgrenzungen.....	95
2.6.3.5	Rückstellungen und Eventualverpflichtungen.....	96
2.6.4	Geldflussrechnung	99
2.6.4.1	Allgemeines.....	100
2.6.4.2	Definition/Zweck.....	100
2.6.4.3	Begriffe.....	100
2.6.4.4	Aufbau/Gliederung	102
2.6.4.5	Ergebnisse der Geldflussrechnung	103
2.6.4.6	Zusammenhang der Rechnungen	104
2.6.4.7	Erstellung der Geldflussrechnung.....	104

2.6.4.7.1	Allgemeines	104
2.6.4.7.2	Spezialfinanzierungen.....	105
2.6.4.7.3	Kontierung Kontokorrente.....	105
2.6.4.7.4	Kleinstkörperschaften	105
2.6.5	Anhang zur Jahresrechnung.....	106
2.6.5.1	Regelwerk	106
2.6.5.2	Bilanzierung und Bewertung.....	108
2.6.5.2.1	Bewertung Finanzvermögen.....	108
2.6.5.2.2	Bewertung Verwaltungsvermögen.....	109
2.6.5.2.3	Bestehendes Verwaltungsvermögen.....	109
2.6.5.3	Eigenkapitalnachweis	109
2.6.5.4	Rückstellungsspiegel	111
2.6.5.5	Beteiligungsspiegel	112
2.6.5.6	Gewährleistungsspiegel.....	114
2.6.5.7	Anlagespiegel	115
2.6.5.8	Zusätzliche Angaben	116
2.7	Spezialgebiete	118
2.7.1	Spezialfinanzierungen.....	119
2.7.1.1	Einleitung	119
2.7.1.2	Rechtliche Unterscheidung.....	120
2.7.1.2.1	Übergeordnetes Recht.....	120
2.7.1.2.2	Kommunales Recht.....	120
2.7.1.3	Unterscheidung Spezialfinanzierung als eigenwirtschaftlicher Betrieb und SF Vorfinanzierung.....	121
2.7.1.3.1	Zweiseitige Spezialfinanzierung (eigenwirtschaftlicher Betrieb).....	121
2.7.1.3.2	Einseitige Spezialfinanzierung (eigenwirtschaftlicher Betrieb nur bei vorhandenem Eigenkapital)	122
2.7.1.3.3	SF Vorfinanzierung für zukünftige Investitionen	122
2.7.1.4	Spezialfinanzierungen mit besonderen Bestimmungen	122
2.7.1.4.1	SF Wasserversorgung und SF Abwasserentsorgung	122
2.7.1.4.2	SF Abfall.....	123
2.7.1.4.3	SF Feuerwehr	123
2.7.1.4.4	SF Feuerwehr einseitig.....	124
2.7.1.4.5	SF Feuerwehr zweiseitig.....	124
2.7.1.4.6	Spezialfinanzierung „Übertragung Verwaltungsvermögen“ nach Art. 85a GV	124
2.7.1.4.7	SF Mehrwertabschöpfung „altrechtlich“	125
2.7.1.4.8	SF Mehrwertabgabe «neurechtlich»	125
2.7.1.4.9	Fonds im Fremdkapital	125
2.7.1.5	Darstellung der SF im Kontenrahmen HRM2 und Auswertungen	125
2.7.1.5.1	Kontierung und Flussdiagramm.....	125
2.7.1.5.2	Interne Verrechnungen	128
2.7.1.5.3	Anschlussgebühren	128
2.7.1.5.4	Auswertungen	128
2.7.2	Gebühren	129

2.7.2.1	Besonderheit und Abgrenzung	129
2.7.2.2	Grundlagen für Gebühren	131
2.7.3	Mehrwertsteuer	132
2.7.3.1	Grundlagen/Unterlagen.....	132
2.7.3.2	Steuersubjekte	132
2.7.3.3	Steuerobjekte	132
2.7.3.4	Steuerpflicht	133
2.7.3.5	Vorsteuerkürzung.....	134
2.7.3.6	Abrechnungsmethoden.....	134
2.7.3.6.1	Vereinbarte Entgelte	134
2.7.3.6.2	Vereinnahmte Entgelte	134
2.7.3.7	Konten.....	135
2.7.4	Finanzausgleich	136
2.7.4.1	Weitere Grundlagen.....	136
2.7.4.2	Ziel/Zweck.....	136
2.7.4.3	Schwerpunkte	137
2.7.5	Wirkungsorientierte Verwaltungsführung.....	140
2.7.5.1	Gesetzliche Grundlagen	140
2.7.5.2	Was sind wirkungsorientierte Steuerungsmodelle.....	142
2.7.5.3	Begriffe.....	144
2.7.5.4	Gesuch um Bewilligung	145
2.7.5.5	Globalbudget.....	146
2.7.5.6	Finanzbuchhaltung.....	147
2.7.5.7	Controlling.....	147
2.7.5.8	Ergebnisprüfung.....	147
2.8	Rechnungsprüfung.....	149
2.8.1	Einleitung	149
2.8.2	Rechtliche Grundlagen	149
2.8.2.1	Begriff.....	151
2.8.2.2	Zielsetzung der Rechnungsprüfung.....	151
2.8.3	Das Rechnungsprüfungsorgan	152
2.8.3.1	Organisation und Verwaltungsunabhängigkeit.....	153
2.8.3.2	Befähigung und besondere Voraussetzungen.....	154
2.8.3.3	Zulässige Arten des Rechnungsprüfungsorgans.....	155
2.8.3.3.1	Rechnungsprüfungskommission.....	155
2.8.3.3.2	Revisorinnen und Revisoren.....	155
2.8.3.3.3	Privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich organisierte Revisionsstelle	155
2.8.3.3.4	Sonderprüfung	155
2.8.3.4	Rechnungsprüfungskurse	155
2.8.3.5	Haftung.....	156
2.8.3.5.1	Einfache Fahrlässigkeit.....	156
2.8.3.5.2	Haftpflichtversicherung	156
2.8.4	Aufgaben des Rechnungsprüfungsorgans	157

2.8.4.1	Kompetenzen, Rechte und Pflichten des RPO.....	158
2.8.4.2	Prüfungsplanung.....	158
2.8.4.3	Wesentlichkeit.....	159
2.8.4.4	Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren.....	159
2.8.4.5	Prüfungshinweise zu besonderen Themen.....	160
2.8.4.6	Prüfungsbeendigung und Berichterstattung.....	160
2.8.4.7	Unangemeldete Zwischenrevision.....	161
2.8.5	Massnahmen bei Unregelmässigkeiten.....	162
2.8.6	Abgrenzung des Rechnungsprüfungsorgans zu den Kommissionen.....	162
2.8.6.1	Vorbemerkung.....	162
2.8.6.2	Geschäftsprüfungskommission (GPK).....	162
2.8.6.3	Finanzkommission (FIKO).....	162
2.8.6.4	Zusammenlegung von Aufgaben.....	162
2.8.6.5	Wirkungsorientierte Steuerungsmodelle.....	162
2.9	Kantonale Aufsicht.....	163
2.9.1	Grundsatz der Subsidiarität.....	163
2.9.2	Allgemeine Gemeindeaufsicht.....	164
2.9.3	Aufsicht über die Gemeindefinanzen.....	165
2.9.4	Instrumente der kantonalen Aufsichtsstellen.....	166
2.9.4.1	Allgemeine aufsichtsrechtliche Massnahmen.....	166
2.9.4.2	Besondere Massnahmen der Finanzhaushaltsaufsicht.....	168
2.9.4.2.1	Früherkennungssystem Finanzaufsicht.....	169
2.9.4.2.2	Bescheinigung zur Jahresrechnung.....	170
2.9.5	Kosten aufsichtsrechtlicher Verfahren.....	171
2.9.6	Rechtsmittel gegen aufsichtsrechtliche Verfahren.....	172
2.10	Internes Kontrollsystem.....	173
2.10.1	Gesetzliche Grundlagen.....	173
2.10.2	Verantwortlichkeit.....	173
2.10.3	Definition und Zielsetzung.....	174
2.10.4	Ausgestaltung des IKS.....	174
2.10.4.1	Die Unterschriftsberechtigungen.....	174
2.10.4.2	Die Zuständigkeiten.....	174
2.10.4.3	Die Zahlungsanweisungsberechtigungen.....	175
2.10.4.4	Die Visumsregelegung.....	175
2.10.4.5	Das Berichtswesen.....	175
2.10.5	Das Risikomanagement.....	176
2.10.5.1	Risikoidentifikation.....	176
2.10.5.2	Beispiele von Risiken.....	176
2.10.5.3	Risikobewertung/-einschätzung.....	177

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.1 Grundsätzliches

2.1.1 Einleitung

Im Kapitel 2 der Arbeitshilfe werden die für den Finanzhaushalt relevanten rechtlichen Grundsätze erläutert. Dabei werden die entsprechenden Bestimmungen des Gemeindegesetzes (**GG; BSG 170.11**), der Gemeindeverordnung (**GV; BSG 170.111**) sowie der Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (**FHDV; BSG 170.511**) zitiert und danach erklärt sowie teilweise mit Beispielen aus der Praxis ergänzt.

2.1.2 Finanzhaushalt

GG	Zweck	Art. 1 ¹ Dieses Gesetz regelt die Grundzüge der Organisation und die Finanzordnung der Gemeinden, ihre Zusammenarbeit und die kantonale Aufsicht über die Gemeinden.
	Geltungsbereich	Art. 2 ¹ Diesem Gesetz unterstehen <i>a</i> die Einwohnergemeinden, <i>b</i> die Burgergemeinden, <i>c</i> die burgerlichen Korporationen, <i>d</i> die gemischten Gemeinden, <i>e</i> die Kirchgemeinden der Landeskirchen, <i>f</i> die Gesamtkirchgemeinden der Landeskirchen, <i>g</i> die Gemeindeverbände <i>h</i> die Unterabteilungen, <i>i</i> die Schwellenkorporationen und <i>k</i> die Regionalkonferenzen. ² Sie sind öffentlich-rechtliche Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit. ³ Die allgemeinen Bestimmungen dieses Gesetzes gelten unter Vorbehalt besonderer Vorschriften sinngemäss für die in Absatz 1 Buchstaben a bis i aufgeführten Körperschaften.
	Finanzhaushalt, Grundsatz	Art. 70 ¹ Der Regierungsrat erlässt Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Er orientiert sich dabei am Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2). ² Die Gemeinde sorgt für <i>a</i> die sorgfältige Bewirtschaftung und sparsame Verwendung der öffentlichen Gelder, <i>b</i> den Schutz vor Misswirtschaft und <i>c</i> ein aussagekräftiges und vergleichbares Rechnungswesen. ³ Sie setzt die für ihre Verhältnisse angemessenen Führungsinstrumente ein. ⁴ Der Regierungsrat kann dazu Mindestvorschriften erlassen
	Verantwortlichkeit	Art. 71 ¹ Der Gemeinderat ist für den Finanzhaushalt verantwortlich.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Finanzhaushaltsgleichgewicht	<p>Art. 73</p> <p>¹ Das Budget ist so auszugestalten, dass der Finanzhaushalt ausgeglichen ist.</p> <p>² Ein Defizit der Erfolgsrechnung kann budgetiert werden, wenn es durch einen Bilanzüberschuss gedeckt ist oder wenn Aussicht auf Deckung gemäss Artikel 74 besteht.</p> <p>³ Der Regierungsrat erlässt Vorschriften über die Abschreibungen.</p>
Besondere Befugnisse der kantonalen Fachstelle	<p>Art. 78</p> <p>¹ Die zuständige kantonale Stelle berät und beaufsichtigt die Gemeinden im Bereich des Finanzhaushaltes.</p> <p>² Sie erlässt eine Arbeitshilfe, welche die Grundlagen des kommunalen Finanzhaushaltes darstellt und dessen Handhabung detailliert beschreibt.</p> <p>³ Sie bewilligt</p> <ul style="list-style-type: none">a ...b Zweckänderungen von Zuwendungen Dritter undc weitere Abweichungen von den Vorschriften über den Finanzhaushalt, soweit die Abweichungen durch neue Formen der Verwaltungsführung begründet sind.
GV Finanzhaushalt	<p>Art. 57</p> <p>¹ Die Führung des Finanzhaushaltes umfasst</p> <ul style="list-style-type: none">a das Rechnungswesen,b die finanzrechtlichen Zuständigkeiten und die Kreditarten,c die Organisation und das interne Kontrollsystem des Finanzhaushaltes undd Die Rechnungsprüfung. <p>² Die zuständigen Organe führen den Finanzhaushalt nach folgenden Grundsätzen:</p> <ul style="list-style-type: none">a Gesetzmässigkeit,b Wirtschaftlichkeit,c Sparsamkeit,d Erhaltung oder Wiederherstellung des Haushaltsgleichgewichts,e Verursacherfinanzierung,f Vorteilsabgeltung,g Dringlichkeit undh Wirkungsorientierung.
Finanzielle Transparenz bei Beschlüssen	<p>Art. 58</p> <p>¹ Bei Beschlüssen, die unmittelbar oder zu einem späteren Zeitpunkt mit Aufwendungen oder Erträgen für die Gemeinde verbunden sind, ist das beschlussfassende Organ vorgängig über die Kosten, die Folgekosten, die Finanzierung und die Auswirkungen auf das Finanzhaushaltsgleichgewicht zu orientieren.</p>

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Begriff	<p>Art. 60</p> <p>¹ Das Rechnungswesen umfasst den Finanzplan, das Budget und die Jahresrechnung.</p> <p>² Es gelten die Grundsätze des öffentlichen Rechnungswesens, insbesondere das amtliche Rechnungsschema nach Harmonisiertem Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2). Die Direktion für Inneres und Justiz erlässt dazu nähere Vorschriften.</p> <p>³ Ergänzend finden die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze Anwendung.</p> <p>⁴ Gemeinden, die ihre Instrumente des Rechnungswesens nach der institutionellen Gliederung darstellen, haben diese zusätzlich nach der funktionalen Gliederung auszuwerten.</p>
Jährlichkeit	<p>Art. 61</p> <p>¹ Budget und Jahresrechnung werden für ein Kalenderjahr erstellt.</p>
Bruttoprinzip	<p>Art. 62</p> <p>¹ Einnahmen und Ausgaben beziehungsweise Aufwendungen und Erträge sind brutto zu verbuchen.</p>
Detailprinzip	<p>Art. 63</p> <p>¹ Einnahmen und Ausgaben beziehungsweise Aufwendungen und Erträge sind dem sachlich richtigen Konto zuzuordnen.</p>

FHDV Grundsätze des Rechnungswesens	<p>Art. 4</p> <p>¹ Folgende Grundsätze sind, neben den in Artikel 61 bis 63 GV erwähnten, einzuhalten:</p> <ul style="list-style-type: none"><i>a</i> Bruttokreditprinzip,<i>b</i> Verständlichkeit,<i>c</i> Zuverlässigkeit,<i>d</i> Vollständigkeit,<i>e</i> Sollverbuchung,<i>f</i> qualitativen Bindung,<i>g</i> quantitativen Bindung,<i>h</i> zeitliche Bindung,<i>i</i> Vorherigkeit,<i>k</i> Periodenabgrenzung,<i>l</i> Wesentlichkeit,<i>m</i> Vergleichbarkeit und<i>n</i> Stetigkeit.
--	---

2.1.2.1 Geltungsbereich

Das Gemeindegesetz hat zum Zweck, die Grundzüge der Organisation und die Finanzordnung der Gemeinden, ihre Zusammenarbeit und die kantonale Aufsicht über die Gemeinden zu regeln (**Art. 1 GG**). Das Gemeindegesetz gilt grundsätzlich für die in **Art. 2 Abs. 1 GG** aufgeführten Körperschaften, namentlich für die

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- Einwohnergemeinden
- Bürgergemeinden
- burgerliche Korporationen
- gemischte Gemeinden
- Kirchgemeinden und Gesamtkirchgemeinden der Landeskirchen
- Gemeindeverbände
- Unterabteilungen
- Schwellenkorporationen und für
- Regionalkonferenzen.

Am 28. März 2012 hat der Grosse Rat der Änderung des Gemeindegesetzes zugestimmt und damit beschlossen, das HRM2 für alle Körperschaften nach Gemeindegesetz einzuführen.

Die speziellen Gemeindearten sind in **Art. 108 ff. GG** definiert. Dort finden sich besondere, nur für die jeweilige Gemeindeart geltende Bestimmungen. Wird im Folgenden von «Gemeinden» gesprochen, sind immer alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften gemeint. Abgrenzungen und Ausnahmen sind im Kapitel 1.1.4 dieser Arbeitshilfe aufgeführt.

2.1.2.2 Verantwortlichkeit

Der Gemeinderat ist grundsätzlich für den Finanzhaushalt verantwortlich (**Art. 71 GG**). Das Organisationsreglement der Gemeinde kann weitere Zuständigkeitsvorschriften enthalten. Es regelt neben den kreditrechtlichen Zuständigkeiten auch die Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten der Gemeindeorgane. Gemeindeorgane sind die Stimmberechtigten, der Gemeinderat, die entscheidbefugten Kommissionen und das zur Vertretung befugte Personal. Die Aufgaben können mittels Organigramm, Stellenbeschrieben, internen Weisungen, Prozessabläufen u.a. konkretisiert werden. Das Kreditrecht wird im Kapitel 2.2 dieser Arbeitshilfe erläutert.

2.1.2.3 Arbeitshilfe

Die Bestimmungen der Arbeitshilfe gelten sinngemäss für alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften gemäss **Art. 2 GG**. Die Arbeitshilfe erläutert die Grundlagen des kommunalen Finanzhaushalts und beschreibt die rechtlichen Bestimmungen detailliert. Im Weiteren berät und beaufsichtigt die zuständige kantonale Stelle, das Amt für Gemeinden und Raumordnung der Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bern die Gemeinden im Bereich des Finanzhaushalts.

Die rechtliche Verankerung der Arbeitshilfe findet sich in **Art. 78 GG** und **Art. 59 GV**. Die Arbeitshilfe erläutert unter Berücksichtigung der verschiedenen Gemeindearten insbesondere:

- die Anforderungen an den Finanzplan
- Inhalt und Aufbau des Budgets
- Inhalt und Aufbau der Jahresrechnung
- die Rechnungsführung
- die Konsolidierung
- das interne Kontrollsystem einschliesslich der Kreditkontrolle
- das Controlling für Gemeinden mit neuen Steuerungsmodellen
- die Rechnungsprüfung

2.1.3 Grundsätze des Finanzhaushalts

Oberster Grundsatz für die Führung des Finanzhaushalts von öffentlich-rechtlichen Körperschaften ist die sorgfältige Bewirtschaftung und die sparsame Verwendung der öffentlichen Gelder, der Schutz vor Misswirtschaft sowie die Sicherstellung eines mittelfristig ausgeglichenen Finanzhaushalts (**Art. 70 GG**).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Das kommunale Rechnungswesen umfasst die Elemente Finanzplan, Budget und Jahresrechnung. Der Finanzplan ist das zentrale Planungsinstrument für den Finanzhaushalt. Als Führungsinstrument des Gemeinderats erstellen die Gemeinden einen Finanzplan, der die mittelfristige Entwicklung der Gemeindefinanzen darlegt. Er zeigt negative Entwicklungen rechtzeitig auf und ermöglicht den politischen Behörden, Steuerungsmassnahmen zu einem Zeitpunkt zu ergreifen, in dem noch Handlungsspielraum besteht.

Zum Schutz vor Misswirtschaft gelten für Kreditausgaben strikte Regeln, die sicherstellen sollen, dass nicht Eigeninteressen geltend gemacht oder unverhältnismässige Ausgaben getätigt werden. Die Gemeinde legt in ihren Reglementen die Zuständigkeit für die Ausgabenbeschlüsse fest. Über Verpflichtungskredite für Investitionen ist eine Kreditkontrolle zu führen und die Kreditabrechnung ist demjenigen Organ zur Kenntnis zu unterbreiten, welches den Kredit beschlossen hat (**Art. 109 GV und Art. 15 FHDV**). Zudem wird die Jahresrechnung jährlich von einem verwaltungsunabhängigen Rechnungsprüfungsorgan geprüft und anschliessend durch das zuständige Gemeindeorgan genehmigt (**Art. 72 GG**).

Auch die Bestimmungen zum Budget und zur Darstellung der Jahresrechnung dienen dem Schutz der öffentlichen Gelder. Die rechtlichen Vorgaben stellen ein aussagekräftiges und vergleichbares Rechnungswesen sicher. Die Vergleichbarkeit bezieht sich nicht nur auf die Vorjahresergebnisse der eigenen Gemeinde, sondern es wird damit auch die Vergleichbarkeit der Gemeinden untereinander sichergestellt. Aussagekräftig und vergleichbar wird ein Rechnungswesen, wenn die Geschäftsfälle korrekt erfasst und immer nach den gleichen Grundsätzen verarbeitet werden (Stetigkeit).

Bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften steht nicht die Gewinnmaximierung im Vordergrund, sondern die Erzielung eines ausgeglichenen Finanzhaushalts. Mit den (Steuer)-Einnahmen sollen die öffentlichen Aufgaben erfüllt werden können.

Art. 70 Abs. 3 GG hält fest, dass die Gemeinde für ihre Verhältnisse angemessene Führungsinstrumente einzusetzen hat. Die Gemeinde hat mit organisatorischen Massnahmen (u.a. interne Kontrollmassnahmen) und den Führungsinstrumenten sicherzustellen, dass sie weder infolge von fahrlässigem noch von missbräuchlichem Handeln Schaden erleidet.

Nebst der Finanzplanung, dem Budget und der Jahresrechnung können dies weitere Führungsinstrumente sein:

- Liquiditätsplanung
- Spezifische Kennzahlen
- Führungscockpit
- Spezielles Rapportwesen

In Bezug auf die Ausgestaltung des Internen Kontrollsystems (IKS) ist die Gemeinde weitgehend frei. Die Gemeinde hat das interne Kontrollsystem entsprechend der Grösse ihres Finanzhaushalts zu entwickeln (**vgl. Art. 2 FHDV**). Das IKS wird in Kapitel 2.3 dieser Arbeitshilfe näher umschrieben.

2.1.3.1 Grundsätze des Finanzhaushalts im Einzelnen

Die Führung des Finanzhaushalts umfasst das Rechnungswesen, die finanzrechtlichen Zuständigkeiten und die Kreditarten, die Organisation und das interne Kontrollsystem des Finanzhaushalts sowie die Rechnungsprüfung (**Art. 57 Abs. 1 GV**).

Die nachfolgenden Grundsätze sind dabei von den für den Finanzhaushalt der Gemeinde zuständigen Organen jederzeit zu beachten (**Art. 57 Abs. 2 GV**):

- a) Gesetzmässigkeit
- b) Wirtschaftlichkeit

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- c) Sparsamkeit
- d) Erhaltung oder Wiederherstellung des Finanzhaushaltsgleichgewichts
- e) Verursacherfinanzierung
- f) Vorteilsabgeltung
- g) Dringlichkeit und
- h) Wirkungsorientierung

2.1.3.1.1 Gesetzmässigkeit

Alle Ausgaben und Einnahmen bedürfen einer Rechtsgrundlage. Die Behörden haben sich an die bestehenden Erlasse (übergeordnetes und eigenes Recht) zu halten. Insbesondere sind Ausgaben durch die zuständigen Organe zu bewilligen. Sämtlichen Ausgaben der Gemeinde müssen Ausgabenbeschlüsse zugrunde liegen. Ausgaben werden als Verpflichtungs-, Budget- oder Nachkredit beschlossen (**Art. 106 GV**).

2.1.3.1.2 Wirtschaftlichkeit

Ausgaben sind nach dem „Kosten-Nutzen-Prinzip“ vorzunehmen. Dabei ist nicht zwingend die günstigste Lösung auch die für die Gemeinde beste Lösung. Wirtschaftlichkeit strebt nach der optimalen Kosten-Nutzen-Relation bzw. dem rationalen Einsatz von knappen Ressourcen.

Beispiel:

Der Gemeinderat diskutiert die Anschaffung eines neuen Fahrzeuges für den Winterdienst. In die Beratung fliesst ebenfalls die Variante ein, den Winterdienst teilweise an einen Dritten auszulagern. Eine Kosten-Nutzen-Rechnung soll zeigen, welche Variante die wirtschaftlichere ist. (z.B. Auslastung eigenes Personal vs. Auftragsvergabe an Dritten).

2.1.3.1.3 Sparsamkeit

Ausgaben sind auf ihre Notwendigkeit, Zweckmässigkeit und Tragbarkeit zu prüfen. Sie sind in der Reihenfolge ihrer Dringlichkeit vorzunehmen. Sparsamkeit kann auch heissen, dass Ausgaben vermieden werden.

- Der Gemeinderat hat jede Ausgabe auf Notwendigkeit und Tragbarkeit hin zu prüfen, bevor er sie beschliesst oder dem zuständigen Organ zum Beschluss unterbreitet.
- Beschlossene Aufgaben sind sparsam auszuführen.

Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit hängen eng zusammen. Sparsam ist nicht in jedem Fall wirtschaftlich, umgekehrt ist nicht jede wirtschaftliche Massnahme sparsam. Wichtig ist, dass die zuständigen Organe jeweils die notwendigen Prioritäten setzen, damit beiden Grundsätzen Rechnung getragen wird.

Beispiel:

Die Gemeinde entscheidet sich für teure aber unterhaltsfreundliche Bodenbeläge im neuen Schulhaus. Da es billigere Bodenbeläge gibt, könnte jemand behaupten, der Grundsatz der Sparsamkeit werde verletzt. Längerfristig dürfte sich die Investition, dank geringerem Unterhaltsaufwand, lohnen. Die Gemeinde entscheidet wirtschaftlich und damit auch sparsam.

2.1.3.1.4 Erhaltung oder Wiederherstellung des Finanzhaushaltsgleichgewichts

Unter Finanzhaushaltsgleichgewicht (**Art. 73 GG**) wird verstanden, dass das Budget so auszugestalten ist, dass der Finanzhaushalt ausgeglichen ist. Die Erträge müssen den Aufwand decken. Dieses Gleichgewicht ist mittelfristig einzuhalten. Damit die laufende Überprüfung möglich ist, muss der Finanzplan erstellt und nachgeführt werden. Budgetiert die Gemeinde einen Aufwandüberschuss, muss dieser grundsätzlich durch den Bilanzüberschuss gedeckt sein. Ist dies nicht der Fall, entsteht ein Bilanzfehlbetrag, welcher innert 8 Jahren durch Ertragsüberschüsse wieder ausgeglichen

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

chen werden muss. Der Bilanzfehlbetrag darf nicht grösser sein als ein Drittel des ordentlichen Jahressteuerertrags. (**Art. 74 GG**). Nähere Erläuterungen dazu siehe Kap. 2.4.4 (Finanzplanung bei Bilanzfehlbeträgen).

2.1.3.1.5 Verursacherfinanzierung

Die Nutzniessenden besonderer Leistungen haben in der Regel die zumutbaren und verhältnismässigen Kosten zu tragen. Die Kosten werden nur bei tatsächlicher Inanspruchnahme einer öffentlichen Lieferung oder Leistung fällig und werden in der Regel über Gebühren gedeckt.

Beispiel:

Sackgebühr für Kehrrichtentsorgung

2.1.3.1.6 Vorteilsabgeltung

Bei der Vorteilsabgeltung lässt sich die Gemeinde von Dritten wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen und Anordnungen abgelden. Es handelt sich um einen besonderen Fall der Verursacherfinanzierung.

Beispiel:

Grundeigentümerbeiträge

2.1.3.1.7 Dringlichkeit

Die Ausgaben sind in der Reihenfolge ihrer Dringlichkeit vorzunehmen (vgl. Kap. 2.1.3.1.3).

Beispiel:

Der gemeindeeigene Fussballplatz muss in nächster Zeit total saniert werden. Die Ausgaben für den Winterdienst (neues Fahrzeug oder Auslagerung) haben jedoch Priorität. Die Ausgaben für den Fussplatz werden auf später verschoben.

2.1.3.1.8 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. Ob die Gemeinde die Wirkungsorientierung entsprechend messen will, steht in ihrem freien Ermessen. Eine entsprechende Verpflichtung besteht nur für Gemeinden, die ein wirkungsorientiertes Steuerungsmodell gemäss **Artikel 115 ff GV** führen.

2.1.3.2 Finanzielle Transparenz bei Beschlüssen

Das für den Beschluss zuständige Organ ist vor der Beschlussfassung über die Kosten, die Folgekosten, die Finanzierung und die Auswirkungen auf das Finanzhaushaltsgleichgewicht hin zu orientieren (**Art. 58 GV**). Damit sich das zuständige Organ ein Bild der finanziellen Auswirkungen seines Entscheids machen kann, muss sie über die Vorlage zum Beschluss über alle einmaligen und auch die später daraus resultierenden wiederkehrenden Kosten, die Finanzierung und allfällige Beiträge Dritter informiert werden. Ohne die Darstellung dieser Folgekosten kann ein Entscheid angefochten werden.

Bei Investitionen werden die Folgekosten oft unterschätzt. Es fallen nicht nur einmalige Bau- oder Investitionskosten an, bei vielen Projekten fallen jährlich wiederkehrende Folgekosten an. Damit der Gemeinderat die finanzielle Transparenz bei Beschlüssen sicherstellen kann, empfiehlt das AGR, über folgende Punkte zu informieren:

- detaillierter Ausweis der Kosten (Bruttokosten, Beiträge Dritter, Nettokosten)

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- detaillierte Aufstellung der Folgekosten (Kapitalkosten, d.h. Zinsaufwand und Abschreibungen, Betriebskosten wie bspw. zusätzlicher Personalaufwand, Wartungsabonnemente, Sachaufwand usw.), Folgeerträge.
- Art der Finanzierung (eigene Mittel oder Fremdkapital).
- Vergleichsgrösse, d.h. Angabe zum Vergleich, wieviel ein Steueranlagezehntel ausmacht
- Tragbarkeit und Finanzhaushaltsgleichgewicht: Angabe, ob die Investition im Finanzplan enthalten ist, ob die Investition tragbar ist und die gesetzliche Forderung nicht verletzt, wonach der Finanzhaushalt innert 8 Jahren auszugleichen ist.

Beispiel einer Gemeinderatsbotschaft im Zusammenhang mit einem Schulhaus-Ausbau:

Das bestehende Schulhaus wird um zwei Gruppenräume, ein Schulzimmer und ein Lehrerzimmer erweitert. Der Bau soll Mitte 2017 bezugsbereit sein. Der Kostenvoranschlag vom 20. Januar 2016 beträgt CHF 500'000. Subventionen werden keine erwartet.

Folgekosten in CHF 1'000

Jahr	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Kapitalkosten						
Abschreibungen ab Inbetriebnahme (Lebensdauer 25 Jahre, Abschreibungssatz 4%)	0	20	20	20	20	20
Zinsen Darlehensaufnahme (Festkredit) 2 %	10	10	10	10	10	10
Betriebskosten (Mehraufwand)						
Heizung, Unterhalt, Strom usw.	0	3	3	3	3	3
Personalkosten Hauswart	0	5	5	5	5	5
Versicherungen	1	2	2	2	2	2
./. Folgeerträge/wegfallende Kosten	-	-	-	-	-	-
Total Folgekosten	11	40	40	40	40	40

Auswirkungen auf das Haushaltsgleichgewicht:

Vergleich: Ein Steueranlagezehntel entsprach 2015 in der Gemeinde CHF 125'000.

Finanzplan: Der Ausbau der Schulanlage ist im Finanzplan 2016 bis 2020 vom 18. August 2015 mit CHF 480'000 enthalten. Seit der Finanzplanung wurde das Detail-Projekt ausgearbeitet, der heute vorliegende Kostenvoranschlag beträgt CHF 500'000. Laut Finanzplan sind die Folgekosten des Projekts ohne Steuerhöhung tragbar.

Der Gemeinderat beantragt der Gemeindeversammlung vom 31. März 2016, das Projekt Ausbau Schulhaus und den dafür notwendigen Kredit von CHF 500'000 zu genehmigen.

2.1.4 Grundsätze des Rechnungswesens

Das Rechnungswesen umfasst den Finanzplan, das Budget und die Jahresrechnung. **Art. 60 GV** hält zudem fest, dass ergänzend zu den Bestimmungen zu HRM2 und den Grundsätzen des öffentlichen Rechnungswesens auch die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze Anwendung finden.

2.1.4.1 Grundsätze des Rechnungswesens nach Art. 61 bis 63 GV

Die drei wichtigsten Grundsätze des Rechnungswesens sind die Jährlichkeit, das Bruttoprinzip sowie das Detailprinzip. Nachfolgend werden sie einzeln erklärt:

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.1.4.1.1 Jährlichkeit

Budget und Jahresrechnung werden für ein Kalenderjahr erstellt (**Art. 61 GV**). Der Jahresabschluss erfolgt am 31.12. des Jahres. Diese Regelung gilt für alle Gemeinden ohne Ausnahme.

2.1.4.1.2 Bruttoprinzip

Einnahmen und Ausgaben in der Investitionsrechnung bzw. Aufwendungen und Erträge in der Erfolgsrechnung sind brutto, das heisst in ihrer vollen Höhe in getrennten Konten zu verbuchen (**vgl. Art. 62 GV**). Sie dürfen nicht verrechnet werden, da sonst die Aussage verzerrt wird. Das Bruttoprinzip gilt zudem bei der Budgetierung sowie für Entnahmen oder Zuweisungen aus den resp. in die Spezialfinanzierungen.

Beispiele:

- *Die Löhne für die Lehrpersonen der Erwachsenenbildungskurse werden als Aufwand (Sachgruppe 3) in der Erfolgsrechnung verbucht. Die Kursgelder werden als Ertrag (Sachgruppe 4) in der Erfolgsrechnung verbucht).*
- *Die Sanierung des Sportplatzes wird als Ausgabe (Sachgruppe 5) in der Investitionsrechnung verbucht. Der Beitrag des Kantons wird als Einnahme (Sachgruppe 6) in der Investitionsrechnung erfasst.*

Vom Bruttoprinzip darf nur in Ausnahmefällen abgewichen werden, wenn Rückzahlungen oder Nachzahlungen zu einem bereits verbuchten Geschäftsfall erfolgen. Voraussetzung dabei ist, dass es sich um dasselbe Geschäft und denselben Partner handelt (bspw. Prämien von Sachversicherungen).

2.1.4.1.3 Detailprinzip

Einnahmen und Ausgaben bzw. Aufwendungen und Erträge sind dem sachlich richtigen Konto zuzuordnen (**Art. 63 GV**). Der Kontenplan entspricht dem Kontenrahmen HRM2 gemäss den **Anhängen 1 – 4 der FHDV**.

2.1.4.2 Ergänzende Grundsätze des Rechnungswesens nach Art. 4 FHDV

Die FHDV präzisiert die Basis-Grundsätze noch detaillierter.

2.1.4.2.1 Bruttokreditprinzip

Ausgabenbeschlüsse sind über die Gesamtkosten (brutto) zu fassen. In diesen Gesamtkosten ist ebenfalls die Mehrwertsteuer mit zu berücksichtigen. Zur Bestimmung des zuständigen Organs dürfen Beiträge Dritter (bspw. Subventionen des Kantons, Beiträge von andern Gemeinden) nur abgezogen werden, wenn diese verbindlich zugesichert und wirtschaftlich sichergestellt sind. Sind diese Bedingungen erfüllt, darf ein Kredit netto gesprochen werden.

2.1.4.2.2 Verständlichkeit

Gemäss dem Grundsatz der Verständlichkeit müssen Informationen klar und nachvollziehbar sein. Finanzplan, Budget und Jahresrechnung werden verständlich und eindeutig dargestellt. Die Jahresrechnung entspricht der Mustervorlage des AGR.

2.1.4.2.3 Zuverlässigkeit

Es sollen sämtliche Informationen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit).

Finanzplan, Budget und Jahresrechnung sowie weitere Informationen stimmen mit dem tatsächlichen Sachverhalt überein und sind glaubwürdig, willkürfrei und wertfrei dargestellt (Neutralität).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die formelle und materielle Bilanzwahrheit von Finanzplan und Jahresrechnung sind gewährleistet. Die Jahresrechnung einschliesslich sämtlicher Belege, Hilfsrechnungen und Tabellen ist rechnerisch richtig und die Belege, Inventare und Konten stimmen in Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung überein. Die in der Jahresrechnung aufgeführten Bestände und Vorgänge sind tatsächlich existent und im Eigentum der Gemeinde. Es sind keine fiktiven Posten ausgewiesen.

Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

2.1.4.2.4 Vollständigkeit

Sowohl die Jahresrechnung als auch das Budget und der Finanzplan enthalten alle bekannten Einnahmen und Ausgaben des gesamten Finanzhaushalts. Aktiven und Passiven sind vollständig bilanziert. Alle Finanzvorfälle und Buchungstatbestände sind in der Jahresrechnung erfasst. Der Beteiligungsspiegel macht alle wesentlichen Beziehungen der Gemeinde transparent. Den Bürgerinnen und Bürgern dürfen keine wesentlichen Informationen vorenthalten werden.

2.1.4.2.5 Sollverbuchung

Die Ausgaben sind zu verbuchen, wenn sie geschuldet sind. Die Einnahmen sind zu verbuchen, wenn sie in Rechnung gestellt sind. Falls keine integrierte Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung vorhanden ist, sind nichtbezahlte Forderungen und Verpflichtungen in jedem Fall spätestens am Ende des Rechnungsjahres zu verbuchen.

2.1.4.2.6 Qualitative Bindung

Die bewilligten Mittel sind für den im Budget oder im Kreditbeschluss festgelegten Zweck zu verwenden. Kreditübertragungen zwischen verschiedenen Budgetkonten sind unzulässig.

2.1.4.2.7 Quantitative Bindung

Ausgaben dürfen nur bis zur Höhe des bewilligten Betrags getätigt werden. Wenn der Betrag nicht ausreicht, ist rechtzeitig ein Nachkredit vom zuständigen Organ bewilligen zu lassen.

2.1.4.2.8 Zeitliche Bindung

Die im Budget beschlossenen Ausgaben erfolgen im betreffenden Jahr. Nicht verwendete Budgetkredite verfallen am Ende des Rechnungsjahres. Ein Kredit gilt dann als verwendet, wenn die Verpflichtung eingegangen worden ist. Ausgaben sind demjenigen Rechnungsjahr zu belasten, in dem der Aufwand effektiv angefallen ist. Die Verbuchung von noch nicht getätigten Ausgaben ist nicht gestattet.

2.1.4.2.9 Vorherigkeit

Das Budget wird vor Beginn des Rechnungsjahres beschlossen. Kredite werden beschlossen, bevor Verpflichtungen eingegangen oder Ausgaben getätigt werden.

2.1.4.2.10 Periodenabgrenzung

In Ergänzung zum Prinzip der Jährlichkeit und zur zeitlichen Bindung werden die Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen unter HRM2 präzisiert:

Die Periodenabgrenzung verlangt, dass alle Aufwände/Ausgaben und Erträge/Einnahmen in derjenigen Periode erfasst werden, in der sie verursacht werden. Wenn ein Betrag dem falschen Jahr zugerechnet wird, lässt sich das True-&-Fair-View-Prinzip nicht einhalten.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

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.

Für die Bildung von Rückstellungen gelten ebenfalls klare Richtlinien:

- Eine Rückstellung ist eine am Bilanzstichtag gegenwärtige Verpflichtung,
 - deren Ursprung in einem Ereignis der Vergangenheit liegt,
 - deren Mittelabfluss wahrscheinlich ist (Eintrittswahrscheinlichkeit über 50 Prozent),
 - deren Höhe zuverlässig geschätzt werden kann und
 - deren Betrag wesentlich ist.

Erst wenn diese Kriterien kumulativ erfüllt sind, darf eine Rückstellung gebucht werden. Wesentlich ist eine Rückstellung dann, wenn sie für die Beurteilung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig ist. Rückstellungen sind in kurzfristige und langfristige Rückstellung zu unterteilen.

Beispiel:

Der Gemeindeverband x weist einen Bilanzfehlbetrag aus, der trotz der bereits getroffenen Massnahmen nicht fristgerecht abgebaut werden kann. Die angeschlossenen Gemeinden beschliessen daher, den Fehlbetrag auszugleichen. Die Nachzahlung der Gemeindebeiträge kann in drei Jahresraten erfolgen. Dies hat Auswirkungen auf die Liquidität der Gemeinde, nicht jedoch auf die Erfolgsrechnung, da die Raten der Folgejahre als Rückstellung bilanziert werden müssen. Die Kriterien für die Bildung einer Rückstellung sind kumulativ erfüllt:

- *das Ereignis liegt in der Vergangenheit*
- *der Mittelabfluss ist sicher (> 50% Wahrscheinlichkeit)*
- *die Höhe ist klar bestimmbar*
- *der Betrag ist für die Gemeinde wesentlich*

2.1.4.2.11 Wesentlichkeit

Gemäss dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind sämtliche Informationen im Hinblick auf die Adressaten offen zu legen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Nicht relevante Informationen sollen ausgelassen werden.

Für die Rechnungsprüfung wird die Wesentlichkeit betragsmässig definiert. Eine Berechnungsgrundlage ist im Anhang der Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane¹ zu finden.

2.1.4.2.12 Vergleichbarkeit

Der Grundsatz der Vergleichbarkeit verlangt einen Vergleich der verschiedenen Gemeinden untereinander als auch über die Zeit hinweg. Das heisst, dass die Jahresrechnung der Gemeinde über mehrere Jahre vergleichbar sein soll. Erfolgen Änderungen gegenüber Vorjahresrechnungen, sind diese im Anhang der Jahresrechnung zu deklarieren.

¹ Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane und Amtliche Formulare, AGR, 2016.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.1.4.2.13 Stetigkeit

Dort, wo die Gemeinde Spielraum hat, sollen einmal beschlossene Vorgaben über einen längeren Zeitraum angewendet werden. Dies führt zu vergleichbaren Ergebnissen der Jahresrechnung und zu einer Beständigkeit, die Vertrauen schafft.

Beispiel:

Der Gemeinderat beschliesst eine tiefere Aktivierungsgrenze als in Art. 79a GV vorgegeben ist. Diese Aktivierungsgrenze wird über mehrere Jahre angewendet.

2.2 Finanzrechtliche Zuständigkeiten, Kredite

2.2.1 Finanzrechtliche Zuständigkeiten

2.2.1.1 Allgemeines

GV Finanzhaushalt

Art. 57

¹ Die Führung des Finanzhaushaltes umfasst

- a das Rechnungswesen,
- b die finanzrechtlichen Zuständigkeiten und die Kreditarten,
- c die Organisation und das interne Kontrollsystem des Finanzhaushaltes und
- d die Rechnungsprüfung.

Bei der kommunalen Finanzordnung hat der Kanton Bern eine umfassende Regelungsbefugnis (**Art. 111 Abs. 1 Verfassung des Kantons Bern vom 6. Juni 1993 (KV)²**). Seiner Haltung folgend, gewährt der Kanton den Gemeinden aber auch hier einen möglichst weiten Handlungsspielraum im Sinn der Gemeindeautonomie. Die **Gemeindeverordnung vom 16. Dezember 1998 (GV)** enthält gleichwohl Vorschriften über die Führung des kommunalen Finanzhaushaltes, die nicht nur das Rechnungswesen, die Organisation und das interne Kontrollsystem sowie die Rechnungsprüfung, sondern auch die finanzrechtlichen Zuständigkeiten und die Kreditarten umfasst (**Art. 57 Abs. 1 GV**).

Wie die Gemeinden ihre finanziellen Zuständigkeiten regeln, bleibt aufgrund ihrer Organisationsautonomie ihnen überlassen. Dementsprechend bestimmt ein Gemeindeglement (in der Regel das *Organisationsreglement*) der Gemeinden, welche Organe für welche finanziellen Geschäfte zuständig sind.

Der Finanzplan (vgl. Kap 2.4) ist ein zentrales Planungsinstrument für die Entwicklung des Finanzhaushaltes und wird im Gemeindeglement der Zuständigkeit des Gemeinderates resp. der Exekutivbehörde zugeordnet. Dagegen bildet das Budget (vgl. Kap. 2.5) mit der Steueranlage der Gemeinde die Grundlage der kommenden Gemeindeausgaben und ist deshalb zwingend dem Gemeindeparlament (unter Vorbehalt des fakultativen Referendums) oder den Stimmberechtigten zum Beschluss vorzulegen, wenn damit eine Änderung der Steueranlage verbunden ist (**Art. 23 Abs. 1 Bst. d und Art. 23 Abs. 3 GG**). Budget und Steueranlage müssen gemeinsam beschlossen werden (**Art. 68 Abs. 1 GV**). Sieht das Reglement den Beschluss über das Budget und die Steueranlage an der Urne vor, können die Stimmberechtigten den Inhalt nicht mitgestalten. Liegt der Budgetbeschluss inkl. Festlegung der Steueranlage gemäss Gemeindeglement bei der Gemeindeversammlung oder beim Gemeindeparlament, kann über die in der Finanzkompetenz der Stimmberechtigten

² BSG 101.1.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

rechtigten oder des Parlaments liegenden Ausgabenposten des Budgets debattiert und beschlossen werden.³ Das Reglement der Gemeinde legt schliesslich fest, welches Organ über die Jahresrechnung beschliesst. In der Regel handelt es sich um ein Legislativorgan.

Das Gemeindereglement bestimmt weiter, wer die Geschäfte über Finanzanlagen und Ausgaben beschliesst (vgl. Kap. 2.2.1.4).

Immer vom Beschluss über eine Finanzanlage oder über eine Ausgabe abzugrenzen ist der Vollzug dieser Beschlüsse. Mit dem Beschluss über die Finanzanlage resp. über die Budgetkredite (vgl. Kap. 2.2.2.5) und Verpflichtungskredite (vgl. Kap. 2.2.2.2), geht die Gemeinde noch keine Verpflichtung gegenüber Dritten ein. Ein solcher Beschluss ist ein Auftrag an die Vollzugsorgane, die entsprechende Aufgabe zu erfüllen. In der Regel – d.h. sofern die Gemeinde keine anderslautende reglementarische Zuständigkeitsregelung kennt – ist der Gemeinderat das Ausführungsorgan oder wird er ermächtigt, andere Gemeindeorgane mit dem Vollzug zu beauftragen. Ausgabenbeschlüsse resp. Beschlüsse über Finanzanlagen werden vollzogen, indem die Gemeinde Verpflichtungen (Bestellungen, Verträge) eingeht. Soweit das Gemeindereglement nichts Anderes bestimmt, kann der Gemeinderat die für die Ausgabe notwendigen Mittel beschaffen.

Die Bedeutung der kommunalen Finanzpolitik nimmt im Bewusstsein der Bevölkerung ständig zu. Deshalb werden vermehrt Steuerungsinstrumente eingesetzt, die den Gemeindeorganen die finanziellen Auswirkungen ihrer Entscheide sowie die finanzielle Situation der Gemeinde aufzeigen. Mit der Einführung von HRM2 stehen weitere Instrumente zur Verfügung, um eine möglichst transparente Finanzpolitik in den Gemeinden sicherzustellen (vgl. gestufter Erfolgsausweis, Eigenkapitalnachweis, Geldflussrechnung, Rückstellungsspiegel, Beteiligungsspiegel, Gewährleistungsspiegel, etc.). Zudem sieht die Gemeindeverordnung vor, dass das beschlussfassende Gemeindeorgan bei Beschlüssen, die sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt mit finanziellen Folgen für die Gemeinde verbunden sind, vorgängig über die Kosten, die Folgekosten, die Finanzierung und die Auswirkungen auf das Finanzhaushaltsgleichgewicht orientiert werden muss (**Art. 58 GV** sowie Kap. 2.1.3.2.).

2.2.1.2 Möglichkeit abweichender kommunaler Vorschriften

GV Abweichende Regelungen der Gemeinden

Art. 99

¹ Die Gemeinden können durch ein Reglement von den Artikeln 100 Absätze 2, 3 und 4, 101, 105, 108, 109 Absätze 2 und 3, 111 sowie 112 Absätze 2 und 3 abweichen.

Die Gemeindeverordnung gibt den Gemeinden die Kompetenz, durch den Erlass eines Reglements von einigen Vorschriften über die finanzrechtlichen Zuständigkeiten und Kreditarten abzuweichen. Die folgenden Bestimmungen sind dispositiver Natur und können von den Gemeinden mit dem Erlass anderweitiger Regelungen geändert werden:

Art. 100 Abs. 2 GV	Zuständigkeitsregelung bezüglich der den Ausgaben gleichgestellten Geschäftsvorfällen
Art. 100 Abs. 3 GV	Zuständigkeitsregelung zur Übertragung von Aufgaben an Dritte
Art. 100 Abs. 4 GV	Zuständigkeitsregelung bezüglich wiederkehrender Ausgaben
Art. 101 GV	Definition der gebundenen Ausgaben
Art. 105 GV	Anrechnung von Beiträgen Dritter (Bruttokreditprinzip)

³ Bei den *diskutierbaren Ausgabenposten* handelt es sich nur um reine Budgetkredite, welche zusammen mit dem Budget beschlossen werden. Sämtliche im Budget enthaltenen Ausgabenposten, welche Ausgaben in der Kompetenz des Gemeinderates darstellen, gebundene Ausgaben sind oder als Folgekosten von beschlossenen Verpflichtungskrediten oder Abschreibungen im Budget aufgeführt sind, wurden verbindlich durch das zuständige Organ beschlossen und können im Rahmen der Budgetdebatte nicht verändert werden. Zu deren Veränderung müsste der beschlossene Verpflichtungskredit in Wiedererwägung gezogen werden.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Art. 108 GV	Rahmenkredite
Art. 109 Abs. 2 und 3 GV	Abrechnung von Verpflichtungskrediten
Art. 111 GV	Regelungen zur Beschlussfassung über neue einmalige Ausgaben mit dem Budget
Art. 112 GV	Nachkrediten

Treffen die Gemeinden keine abweichenden eigenen Regelungen, so gelten die Bestimmungen der kantonalen Finanzhaushaltsgesetzgebung.

2.2.1.3 Sachverhaltsänderungen

GV	Sachverhaltsänderung	Art. 14 ¹ Jede wesentliche Änderung des einem Beschluss zu Grunde liegenden Sachverhaltes muss dem zuständigen Organ erneut unterbreitet werden.
-----------	----------------------	---

Ändert nach dem Beschluss über eine Ausgabe der ihm zugrundeliegende Sachverhalt wesentlich, muss das Geschäft erneut dem zuständigen Organ zum Beschluss unterbreitet werden. Ob eine Sachverhaltsänderung wesentlich ist, kann in der Praxis oft nicht von vornherein klar festgestellt werden. Es handelt sich nicht immer um geldwerte Veränderungen der Situation. Möglich ist auch, dass sich ein Sachverhalt wesentlich ändert, ohne dass Mehrkosten damit verbunden sind und ein Nachkredit (vgl. Kap. 2.2.2.7) gesprochen werden muss. Es darf deshalb nicht allein auf das Kriterium „Mehrkosten“ abgestellt werden. Massgebend ist immer der hypothetische Wille des beschliessenden Organs zum Zeitpunkt der erstmaligen Beschlussfassung. Es gilt die Frage zu stellen, ob das damals beschlussfassende Organ dem Geschäft auch zugestimmt hätte, wenn es schon damals Kenntnis des geänderten Sachverhalts gehabt hätte.

Beispiel 1:

In der Botschaft informiert der Grosse Gemeinderat - um die politische Chance des Geschäftes zu erhöhen - die Stimmberechtigten, beim Umbau eines Schulhauses würden die bestehenden Fassaden nicht verändert. Es sei deshalb eine teure Innenisolation anzubringen.

*Während der Bauausführung zeigt sich, dass die bestehende Fassade vor dem Treppenhaustrakt unbrauchbar ist und mit all ihren Verzierungen wieder neu nachgebaut werden muss. Der Architekt schlägt dem Gemeinderat vor, eine architektonisch ehrlichere Glasfläche einzubauen. Die Glasfläche kostet weniger als der Wiederaufbau. Der Gemeinderat darf diese Projektänderung dennoch nicht in eigener Zuständigkeit beschliessen weil es sich bei der vorgeschlagenen Projektänderung um eine wesentliche Sachverhaltsänderung nach **Art. 14 GV** handelt. Wesentliches Sachverhaltselement für die Stimmberechtigten war, dass die Fassaden unverändert erhalten bleiben würden. Das Geschäft muss mit dem geänderten Sachverhalt (und den damit verbundenen Kosten) den Stimmberechtigten noch einmal zum Beschluss unterbreitet werden.*

Beispiel 2:

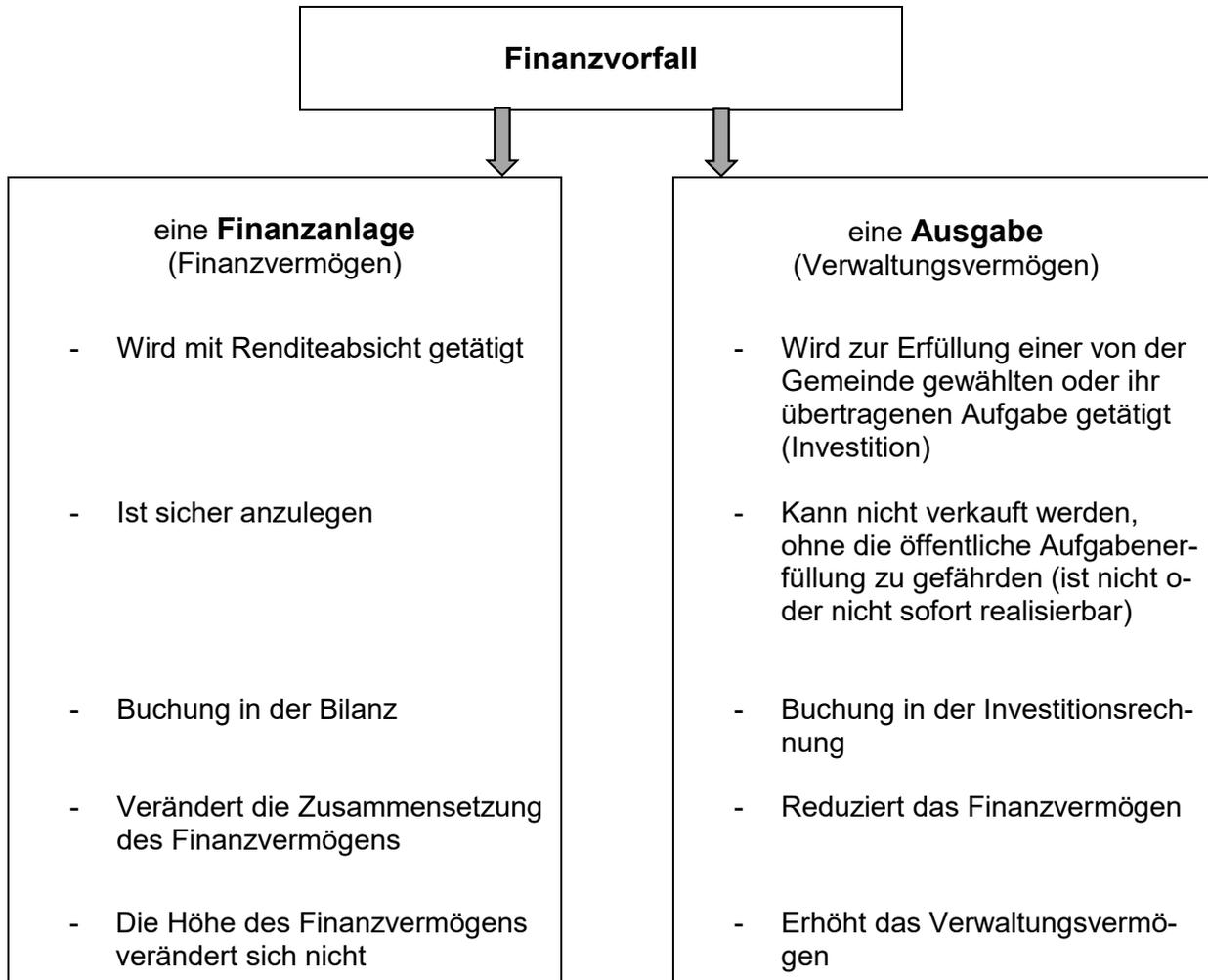
Die Gemeindeversammlung stimmte einem Kredit für die Anschaffung einer neuen Seilwinde zu. Die Maschine wurde während einem Jahr nicht angeschafft, weil die alte noch funktionierte. Jetzt ist sie defekt und der Gemeinderat will anstelle der beschlossenen, eine doppelt so teure Seilwinde mit Zusatzfunktionen anschaffen. Er will die zusätzlichen Kosten in eigener Kompetenz bewilligen.

Ein solches Vorgehen des Gemeinderates ist nicht zulässig. Die Stimmberechtigten haben einer einfachen Seilwinde zugestimmt. Will der Gemeinderat nun eine Seilwinde anschaffen, welche wesentliche Mehrfunktionen hat und deshalb auch das Doppelte kostet, handelt es sich um eine wesentliche Änderung des ursprünglichen Sachverhalts. Die Gemeindeversammlung muss über die Anschaffung der neuen, teureren Seilwinde abstimmen und den gesamten Kredit beschliessen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.2.1.4 Finanzanlagen und Ausgaben

2.2.1.4.1 Übersicht



2.2.1.4.2 Finanzanlagen

GV Finanzanlagen

Art. 113

¹ Finanzanlagen sind Vorfälle, welche die Zusammensetzung des Finanzvermögens, jedoch nicht dessen Höhe verändern.

² Die Mittel sind sicher anzulegen.

FHDV Sichere Finanzanlagen

Art. 14

¹ Das zuständige Gemeindeorgan legt die Mittel sicher an. Ohne anders lautende reglementarische Bestimmung ist der Gemeinderat für sichere Finanzanlagen, mit Ausnahme von Grundstücks- und Immobiliengeschäften, zuständig.

² Als sichere Finanzanlagen im Sinne von Artikel 113 GV gelten:

a festverzinsliche Wertpapiere erstklassiger Schuldner,

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- b grundpfandgesicherte Forderungen im Rahmen der 1. Hypothek,
- c Darlehen an gemeinderechtliche Körperschaften,
- d Finanzanlagen in Liegenschaften des Finanzvermögens und
- e weitere Finanzanlagen, die der eidgenössischen Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV2) entsprechen.

Finanzanlagen sind Finanzvorfälle, die aufgrund ihrer Bilanzierung im Finanzvermögen die Zusammensetzung des Finanzvermögens, nicht aber dessen Höhe verändern. Finanzanlagen besitzen einen Marktwert und können jederzeit veräussert werden. Da das Finanzvermögen (Kap. 2.6.2.2.1) nur mittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dient, soll es eine Rendite abwerfen und darf grundsätzlich die Erfolgsrechnung nicht mit Folgekosten belasten. Da Finanzanlagen somit nicht für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben benötigt werden, können sie sofort veräussert werden. Dies gilt auch für Liegenschaften des Finanzvermögens (Kap. 2.6.2.2.1.7).

Finanzanlagegeschäfte beschliesst der Gemeinderat (sofern keine anderweitige Gemeinderegelung besteht). Ausgenommen sind Rechtsgeschäfte über Eigentum und beschränkte dingliche Rechte an Grundstücken sowie Finanzanlagen in Immobilien. Diese werden – sofern nicht ein Reglement der Gemeinde anderes vorsieht – bezüglich der Bestimmung der Zuständigkeit für den Beschluss den Ausgaben gleichgestellt (**Art. 100 Abs. 2 Bst. d GV** sowie Kap. 2.2.1.4.3.2.1).

Hinzu kommt, dass die Mittel sicher angelegt werden müssen (**Art. 113 Abs. 2 GV**). Für die Beurteilung der Finanzanlagesicherheit im konkreten Einzelfall ist der Gemeinderat zuständig (**Art. 14 Abs. 1 FHDV**). Sicherheit ist höher zu gewichten als Rendite. Sollte eine Gemeinde Geld verlieren, stellen sich Haftungsfragen. **Art. 14 Abs. 2 FHDV** führt die als sicher geltenden Finanzanlagen auf.

Damit Finanzanlagen nach Art. 14 Abs. 2 Bst e FHDV den Bestimmungen **der eidgenössischen Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV2)**⁴ entsprechen, müssen sie folgende Kriterien erfüllen (Zusammenfassung der **Artikel 49 ff. BVV2**):

Bei der Anlage des Vermögens einer Vorsorgeeinrichtung steht die Sicherheit im Vordergrund. Die Vorsorgeeinrichtung muss ihre Vermögensanlagen sorgfältig auswählen und dabei auch ihren Zweck und ihre Grösse beachten. Sie muss ihre Mittel auf die verschiedenen Finanzanlagekategorien, auf bonitätsmässig einwandfreie Schuldner, sowie auf verschiedene Regionen und Wirtschaftskategorien verteilen (Diversifizierung). Das Vermögen kann angelegt werden in Bargeld, Bankguthaben, Obligationen, Wohn- und Geschäftshäuser, Immobiliengesellschaften, Aktien, Partizipations- und Genussscheine und ähnliche Wertschriften und Beteiligungen, sowie in Genossenschaftsanteilscheinen; Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz im Ausland sind zugelassen, wenn sie an einer Börse kotiert sind. Für die einzelnen Anlagemöglichkeiten gelten Höchstbegrenzungen (**Art. 54 ff BVV2**).

Diese Vorgaben sind von gemeinderechtlichen Körperschaften zwingend einzuhalten, wenn die Finanzanlagen als sicher im Sinne der **BVV2** gelten sollen.

⁴ SR 831.441.1.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Beispiel:

Die Burgergemeinde x verfügt über eine Million Franken flüssige Mittel, die voraussichtlich in den nächsten 5 Jahren nicht für öffentliche Zwecke gebunden werden. Sie beteiligt sich an einem Finanzanlagefonds nach **BVV2**, der die Fondsmittel wie folgt anlegt:

- 30% des Fondsvermögens werden in Bundesanleihen angelegt
 - 10% Beteiligungen an Immobiliengesellschaften
 - 10% Geschäftsliegenschaften
 - 20% Festverzinsliche Darlehen an erstklassige Schuldner
 - 20% Aktien Schweiz, verteilt auf mindestens 2 Unternehmungen
 - 10% Aktien Ausland, verteilt auf mindestens 2 börsenkotierte Unternehmungen
-
- = 100%

Diese Finanzanlage erfüllt die Finanzanlagevorschriften gemäss **BVV2** und kann deshalb als sicher gemäss **Art. 14 Abs. 2 FHDV** gelten. Wird sie gestützt darauf durch den Burgerrat als sicher bewertet, liegt sie in der Kompetenz der Exekutive.

2.2.1.4.3 Ausgaben

2.2.1.4.3.1 Allgemeines

GV Ausgaben

Art. 100

¹ Ausgaben sind geld- und buchmässige Vorfälle, die der Erfolgs- oder Investitionsrechnung belastet werden. Sie dienen der Erfüllung öffentlicher Aufgaben.

Als Ausgaben bezeichnet man die dauernde Bindung finanzieller Mittel an eine öffentliche Aufgabe. Gelder die dafür eingesetzt werden, eine öffentliche (übertragene oder freiwillig übernommene) Aufgabe der Gemeinde zu erfüllen, sind Ausgaben.

Ausgaben werden in der Form von Budget- oder Verpflichtungskrediten sowie als Nachkredite zu solchen Krediten beschlossen und in der Erfolgsrechnung (Kap. 2.6.3.1) oder Investitionsrechnung (Kap. 2.6.3.3) verbucht. Bei Verbuchung in die Investitionsrechnung werden sie beim Jahresabschluss in das Verwaltungsvermögen übertragen und dort je Anlagekategorie linear nach der Nutzungsdauer abgeschrieben (**Art. 83 GV** sowie Kap. 2.6.3.3.2). Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden nur abgeschrieben, wenn dauerhafte Wertverminderungen oder Verluste eingetreten sind.

Beispiel:

Die Gemeinde besitzt eine Liegenschaft (ehemaliges Fabrikgebäude), das sie bis anhin einem Unternehmen vermietet hatte. Die Liegenschaft ist zum Verkehrswert bilanziert. Sie wird nun für die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe (Werkhof, Feuerwehrmagazin) umgenutzt. Die Zuständigkeit für den Beschluss des Verpflichtungskredits bemisst sich aufgrund der Summe des Verkehrswerts des Grundstückes und allfällig notwendiger Investitionen für die Umnutzung.

Ausgaben können in Form von neuen einmaligen oder wiederkehrenden Ausgaben oder als gebundene Ausgaben beschlossen werden. Für die Bestimmung der Zuständigkeit werden zudem verschiedene Geschäfte den Ausgaben gleichgestellt (vgl. Kap. 2.2.1.4.3.2.1 und **Art. 100 Abs. 2 GV**). Ebenso wird für die Bestimmung der Zuständigkeit zum Beschluss über die Übertragung von Aufgaben an Dritte auf die damit verbundene Ausgabe verwiesen (vgl. Kap. 2.2.1.4.2 und **Art. 100 Abs. 3 GV**). Wie unter Kap. 2.2.1.2 ausgeführt, können die Gemeinden in einem Reglement von **Art. 100 GV** abweichende Bestimmungen erlassen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.2.1.4.3.2 Den Ausgaben gleichgestellte Geschäfte

Dieses Kapitel behandelt Geschäfte, die zwar keine eigentlichen Ausgaben darstellen, welche jedoch für die Bestimmung der Zuständigkeit den Ausgaben gleichgestellt werden.

2.2.1.4.3.2.1 Geschäfte gemäss Art. 100 Abs. 2 GV

Bei den in **Art. 100 Abs. 2 GV** aufgelisteten Geschäften handelt es sich grösstenteils nicht um Ausgaben:

GV	Ausgaben	Art. 100
		² Zur Bestimmung der Zuständigkeit werden den Ausgaben gleichgestellt:
		<i>a</i> Gewährung von Darlehen mit Ausnahme von Anlagen des Finanzvermögens,
		<i>b</i> Bürgschaftsverpflichtungen und andere Sicherheitsleistungen,
		<i>c</i> Beteiligung an juristischen Personen des Privatrechts mit Ausnahme von Anlagen des Finanzvermögens,
		<i>d</i> Rechtsgeschäfte über Eigentum und beschränkte dingliche Rechte an Grundstücken,
		<i>e</i> Finanzanlagen in Immobilien,
		<i>f</i> Anhebung oder Beilegung von Prozessen oder deren Übertragung an ein Schiedsgericht,
		<i>g</i> die Entwidmung von Verwaltungsvermögen und
		<i>h</i> der Verzicht auf Einnahmen.

Aufgrund ihres Zusammenhangs mit dem Finanzhaushalt der Gemeinden und vor allem aufgrund ihrer politischen Bedeutung werden diese im Folgenden aufgezählten Geschäfte zur Bestimmung der Zuständigkeit – sofern die Gemeinde keine abweichenden Regelungen in ihren Erlassen festhält – den Ausgaben gleichgestellt:

- *Gewährung von Darlehen mit Ausnahme von Anlagen des Finanzvermögens:* Darlehen sind zu unterscheiden in Darlehen als Finanzanlagen (Finanzvermögen) und in Darlehen, welche im öffentlichen Interesse an der Erfüllung der entsprechenden Aufgabe gewährt werden (Verwaltungsvermögen). Darlehen des Verwaltungsvermögens sind deshalb für die Bestimmung der Beschlusszuständigkeit wie Ausgaben zu behandeln.

Beispiele von Darlehen, die dem Finanzvermögen zuzuordnen sind:

- *Obligationen und Schuldscheine des Bundes und der Bundesanstalten*
- *Obligationen und Schuldscheine der Kantone*
- *Obligationen und Schuldscheine der Gemeinden*
- *grundpfandgesicherte Darlehen auf inländischen Grundstücken innerhalb der Belehnungsgrenze für erstrangige Hypotheken*
- *Pfandbriefe der Pfandbriefzentrale der Schweizerischen Kantonalbanken und der Pfandbriefbank Schweizerischer Hypothekarinstitute.*⁵

Beispiele von Darlehen, die dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen sind:

- *Darlehen an einen Schützenverein*
- *Darlehen an Bergbahnen, etc.*

Darlehen des Verwaltungsvermögens bilden Bestandteil der Anlagebuchhaltung und sind im Anlagespiegel (**Art. 32i FHDV** sowie Kap. 2.6.5.7) aufzulisten. Sie werden in der Sachgruppe 144 bilanziert (Anlagespiegel Übriges Verwaltungsvermögen).

⁵ Vgl. dazu Arn Daniel, Kommentar zum bernischen Gemeindegesetz, Bern 1999, Vorbemerkungen zu Art. 70-79, N 47.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- *Bürgschaftsverpflichtungen und andere Sicherheitsleistungen:*
Bürgschaften sind in **Art. 492 ff. Bundesgesetz** vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Obligationenrecht (OR)⁶ geregelt und unterliegen strengen Formvorschriften. Die Gemeinde verpflichtet sich gegenüber dem Gläubiger eines Dritten, für die Erfüllung der Schuld einzustehen.

Beispiele von anderen Sicherheitsleistungen:

- *Defizitdeckungsgarantie*
- *Garantieverpflichtung*
- *jährlicher Defizitanteil an touristischer Infrastruktur*

Bürgschaftsverpflichtungen und ähnliche Sicherheitsleistungen stellen im Moment ihres Abschlusses keine Ausgabe dar, weil sie das Finanzvermögen zu dem Zeitpunkt nicht vermindern, können aber dazu führen, dass dies zu einem vertraglich festgelegten späteren Zeitpunkt geschieht. Deshalb sind sie als Eventualverpflichtungen im Gewährleistungsspiegel (**Art. 32h FHDV** sowie Kap. 2.6.5.6) aufzuführen und für die Bestimmung der Zuständigkeit den Ausgaben gleichzustellen.

- *Beteiligungen an juristischen Personen des Privatrechts mit Ausnahme von Anlagen des Finanzvermögens:*

Häufig beteiligen sich Gemeinden an anderen Trägerschaften, damit öffentliche Aufgaben erfüllt oder unterstützt werden können. Wesentlicher als der wirtschaftliche Wert der Aufgabenerfüllung ist in diesem Fall die Aufrechterhaltung der öffentlichen Aufgabe. Für die Bestimmung der Zuständigkeit für den Beschluss und für die Verbuchung ist deshalb die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe in den Vordergrund zu stellen.

Beispiele:

- *Beteiligungen an touristischer Infrastruktur (Schwimmbäder, etc.)*
- *Beteiligung an Parkhaus*
- *Beteiligung an Sportanlage*
- *Erwerb von Genossenschaftsanteilen von gemeinnützigen Werken*

Für die Bestimmung der Zuständigkeit ist deshalb die Höhe der Beteiligung massgebend. Die Höhe des Betrages richtet sich nach dem Verkehrswert der Beteiligung (bspw. Verkehrswert einer Aktie, nicht Buchwert).

Es handelt sich beim Mitteleinsatz um eine Ausgabe, die über die Investitionsrechnung in das Verwaltungsvermögen der Bilanz zu verbuchen ist. Mit der Einführung von HRM2 wird das neue Instrument des Beteiligungsspiegels (**Art. 32g FHDV** sowie Kap. 2.6.5.5) eingeführt. Dieses Verzeichnis gibt Auskunft über die kapitalmässige Beteiligung und über die Organisationen, an denen die Gemeinde beteiligt ist. Nach **Art. 97 GV** sind die Gemeinden zudem verpflichtet, in einem öffentlichen Verzeichnis Auskunft zu geben über die Personen, die für die Gemeinden in Organen Dritter tätig sind, über Mitgliedschaften in Vereinen inkl. Haftungspflichten und über vertragliche Beziehungen, die zur Erfüllung von Gemeindeaufgaben eingegangen worden sind.

- *Rechtsgeschäfte über Eigentum und beschränkte dingliche Rechte an Grundstücken und Anlagen in Immobilien:*

Die Zuständigkeit zum Beschluss dieser Geschäfte bestimmt sich – sofern die Gemeinde nichts Anderes regelt – anhand des objektiven wirtschaftlichen Wertes. Der wirtschaftliche Wert wird durch den Gemeinderat gestützt auf objektive Kriterien (evtl. Gutachten, etc.) festgelegt und entspricht in der Regel dem Verkehrswert.

⁶ SR 220.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die Einräumung von Dienstbarkeiten oder anderen beschränkten dinglichen Rechten an Grundstücken führt normalerweise zu wiederkehrenden Einnahmen. Für die Bestimmung der Beschlusszuständigkeit über diese Einnahmen sind die Vorschriften im Gemeindeglement, bei Fehlen einer Regelung die Vorschriften für die wiederkehrenden Ausgaben gemäss **Art. 100 Abs. 4 GV**, massgebend.

Beispiele:

- Kauf und Verkauf von Liegenschaften und Grundstücken
- Tausch von Grundstücken (wobei für die Bestimmung der Zuständigkeit vom wirtschaftlichen Wert der höher bewerteten Leistung auszugehen ist)
- Einräumung von Baurechten (zu berechnen wie wiederkehrende Ausgaben)

Eine Burgergemeinde hat eine Liegenschaft im Baurecht abgetreten. Der Bauberechtigte bekundet Mühe, die nach bewilligtem Baugesuch geplanten Wohnungen zu verkaufen. Er stellt deshalb ein Gesuch um Abspazellierung und beantragt, dass ihm ein Teil der Landfläche verkauft wird. Die Abspazellierung verändert nichts am Eigentum sowie an den Rechten und Pflichten der betroffenen Person und stellt deshalb weder einen Kauf oder Verkauf, Tausch noch die Einräumung eines beschränkten dinglichen Rechts dar. Sie ist deshalb durch den Burgerrat zu beschliessen. Die Zuständigkeit für den Beschluss des Verkaufs des Teils der Landfläche richtet sich hingegen nach Art. 100 Abs. 2 Bst. d GV und somit nach der Höhe der Finanzkompetenz der Burgergemeindeorgane, sofern die Burgergemeinde keine abweichende Regelung im Reglement kennt. Massgebender Betrag für die Bestimmung der Zuständigkeit ist der Verkehrswert des Teils der Landfläche und nicht der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis.

Wichtig: In der Regel beinhalten diese Geschäfte den Abschluss eines Vertrages mit einem Dritten. Das zuständige Organ beschliesst mit der Genehmigung des Geschäfts normalerweise alle wesentlichen Vertragspunkte (bspw. Vertragsparteien, Kaufobjekt, Preis, Bedingungen, etc.). Möglich ist auch, dass der Gemeinderat im Rahmen des Beschlusses von den Stimmberechtigten ermächtigt wird, die Vertragsdetails in eigener Kompetenz auszuarbeiten und zu unterzeichnen.

Beispiel:

Der Gemeindeversammlung wird ein Geschäft zum Beschluss vorgelegt, bei dem die Stimmberechtigten die Zustimmung zum Verkauf von Gemeindeland zu einem bestimmten Preis, aber ohne Kenntnis des Käufers, erteilen sollen. Der Gemeinderat legt einen Antrag zum Beschluss vor, in welchem der mindestens zu erzielende Verkaufspreis festgelegt und der Verkauf an den Meistbietenden vorgesehen wird. Gleichzeitig lässt er sich die generelle Ermächtigung erteilen, den Vertrag mit dem zukünftigen Käufer abzuschliessen.

- **Anhebung oder Beilegung von Prozessen oder deren Übertragung an ein Schiedsgericht:** Vorliegend geht es nur um diejenigen zivil- und verwaltungsrechtlichen Klageverfahren, welche die Gemeinde als Klägerin führt. Ist sie Beklagte, muss sie sich auf den Prozess einlassen, weshalb die Kostenfolgen gebundene Ausgaben (Kap. 2.2.1.4.3.4) darstellen. Im verwaltungsrechtlichen Beschwerdeverfahren ist die Gemeinde als verfügendes, hoheitlich handelndes Organ verpflichtet, die Verfügung durchzusetzen. Der Entscheid, ob das gestützt auf die Anfechtung der Verfügung ergangene Urteil angefochten werden soll, obliegt deshalb dem Gemeinderat.

Für die Bestimmung des massgebenden Wertes ist auf den Streitwert abzustellen. Wird ein Vergleich ausgehandelt, bestimmt sich die Zuständigkeit, indem der Betrag in der Höhe der maximalen Ausgabenzuständigkeit vom Streitwert in Abzug gebracht wird. Bis zu diesem Betrag darf das jeweils zuständige Organ den Vergleich abschliessen.

Beispiel:

Eine Gemeinde führt einen Prozess um eine ausstehende Forderung von 300'000.00 Fr. (Streitwert). Die Gemeindeversammlung hat beschlossen, die Forderung einzuklagen. Die Finanzkompetenz der Gemeindeversammlung ist ab 100'000.00 Fr. gegeben, darunter ist der Gemeinderat zuständig. Der

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Gemeinderat kann somit einen Vergleich bis 200'000.00 Fr. abschliessen (Streitwert - Finanzkompetenz). Wenn der Vorschlag unter 200'000.00 Fr. liegt, muss die Gemeindeversammlung dem Vergleich zustimmen.⁷

- **Entwidmung von Verwaltungsvermögen:**

Dient ein Vermögenswert der Gemeinde als Objekt für die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe, stellt es Verwaltungsvermögen dar. Soll ein solches Objekt nicht mehr für die öffentliche Aufgabenerfüllung, sondern beispielsweise als Vermögensanlage verwendet werden, muss das finanzkompetente Organ der Gemeinde der Überführung ins Finanzvermögen zustimmen.

Massgebend für die Festlegung der Zuständigkeit zum Beschluss über die Entwidmung ist der Verkehrswert (**Art. 104 GV** sowie Kap. 2.2.1.4.3.5.5). Ist die Widmung mit einem zusätzlichen Aufwand verbunden, bestimmt sich das zuständige Organ nach der Gesamtausgabe.

Beispiele:

- *Das Pfarrhaus der Kirchgemeinde wird nicht mehr zu kirchlichen Zwecken und Wohnung der Pfarrperson benutzt, sondern Privaten vermietet.*
- *Die freistehende, ehemalige Turnhalle eines Schulhauses wird einem Fitnessstudio vermietet.*

- **Verzicht auf Einnahmen:**

Geschäfte über den Verzicht auf Einnahmen werden für die Bestimmung der Zuständigkeit den Ausgaben gleichgesetzt, wenn die betreffenden Einnahmen vereinbart wurden oder aufgrund eines Reglements oder Erlasses vorgesehen sind.

Beispiel 1:

Für den Einsatz der Securitas im Auftrag der Gemeinde und der Werkhofmitarbeitenden an einem privaten Festanlass wird dem Veranstalter keine Rechnung gestellt, obwohl im Gebührenreglement vorgesehen ist, für solche Leistungen der Gemeinde gegenüber Dritten Gebühren zu erheben. Es handelt sich dabei um einen Einnahmenverzicht. Das zuständige Organ bestimmt sich analog der im Reglement enthaltenen Ausgabenkompetenz.

Beispiel 2:

Die Gemeinde hat in den letzten drei Jahren vergessen, die Löschgebühr gemäss Feuerwehrreglement einzufordern. Nun will der Gemeinderat aus politischen Gründen auf die nachträgliche Geltendmachung der Löschgebühr für die drei Jahre verzichten. Es handelt sich auch hierbei um einen Einnahmeverzicht, der vom finanzkompetenten Gemeindeorgan zu beschliessen ist.

Wie unter Kap. 2.2.1.2 ausgeführt, können die Gemeinden in einem Reglement davon abweichende Bestimmungen erlassen.

2.2.1.4.3.2.2 Übertragung von Aufgaben an Dritte

GV Ausgaben

Art. 100

³ Die Zuständigkeit zur Übertragung von Aufgaben an Dritte richtet sich nach der damit verbundenen Ausgabe.

Die Übertragung einer Aufgabe an einen Dritten muss nicht zwingend in Form eines Rechtssatzes (d.h. eines kommunalen Übertragungsreglements) erfolgen. **Art. 68 GG** verlangt einzig, dass die Gemeinde die Zuständigkeit zur Übertragung von Aufgaben an Dritte in einem Gemeindereglement festhält und dass in denjenigen Fällen, in welchen die Aufgabenübertragung zur Einschränkung von Grundrechten führen kann (normalerweise in den Bereichen Schule, Soziales, etc. der Fall), eine

⁷ Vgl. dazu Arn Daniel, Kommentar zum bernischen Gemeindegesetz, Bern 1999, Vorbemerkungen zu Art. 70-79, N 58.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

bedeutende Leistung betrifft (Feuerwehr, Zivilschutz, Wasserver- und -entsorgung, Abfallentsorgung, etc.) oder zur Erhebung von Abgaben ermächtigt (z.B. bei Übertragung der Verfügungsbefugnis zur Erhebung von Gebühren, Beiträgen oder weiteren Abgaben), die Art und der Umfang in einem Reglement festgehalten werden.

Liegt kein solcher Fall vor, ist es deshalb durchaus möglich, dass ein anderes Organ als die Stimmberechtigten oder das Parlament über die Aufgabenübertragung beschliesst. Sofern die Gemeinde keine anderweitige eigene Regelung in einem Gemeindereglement kennt, legt **Art. 100 Abs. 3 GV** deshalb fest, dass sich die Zuständigkeit zum Beschluss der Aufgabenübertragung, welche nicht mittels Reglement zu erfolgen hat, nach der damit verbundenen Ausgabe richtet.

2.2.1.4.3.3 Wiederkehrende Ausgaben

GV Ausgaben

Art. 100

⁴ Die Befugnis eines Organs zur Bewilligung wiederkehrender Ausgaben entspricht betragsmässig zehn Prozent seiner Befugnis zur Bewilligung einmaliger Ausgaben.

Wiederkehrende Ausgaben dienen der Erfüllung einer Aufgabe, die während mehreren Jahren ununterbrochen Ausgaben zur Folge haben wird, die einander bedingen. Viele Gemeinden bestimmen in einem Gemeindereglement die Zuständigkeit für den Beschluss wiederkehrender Ausgaben mit einem Faktor, mit welchem die wiederkehrenden Ausgaben zu multiplizieren sind, damit die Zuständigkeit ermittelt werden kann.

Beispiel Organisationsreglement Gemeinde X:

Die Ausgabenbefugnis für wiederkehrende Ausgaben ist 5 Mal kleiner als für einmalige.

Ob eine Ausgabe einmalig oder wiederkehrend ist, bestimmt sich nach der rechtlichen Verpflichtung, welche die Gemeinde eingeht. Kann eine Ausgabe anlässlich der Budgetdebatte gestrichen werden, ohne dass die Gemeinde verbindliche Zusagen verletzt, handelt es sich um eine einmalige Ausgabe. Dies gilt auch, wenn die Ausgaben für den gleichen Zweck mehrmals als neue einmalige Ausgabe in das Budget eingestellt werden (wie beispielsweise jährlich festgelegte Beiträge und Subventionen an Dritte).

Beschliesst die Gemeinde eine Ausgabe (wie beispielsweise Löhne oder auch Beiträge oder Subventionen an Dritte) jedoch von Anfang an als wiederkehrende Ausgabe in Form eines Verpflichtungskredits, so ist die jährlich im Budget eingestellte Ausgabe als gebunden zu betrachten. Der Verzicht auf die Gewährung des Beitrags oder der Subvention müsste mittels Wiedererwägung des beschlossenen Verpflichtungskredits rückgängig gemacht werden.

Beispiel:

Die Gemeinde hat unregelmässige Unterhaltsarbeiten an der Elektroversorgung bisher durch ein Unternehmen im Auftrag durchführen lassen. Die anfallenden Kosten wurden budgetiert und jährlich beschlossen. Es handelte sich um Budgetkredite (einmalige Ausgaben), ohne rechtlich verbindliche Verpflichtung der Gemeinde für die Folgejahre.

Aufgrund der Strommarktliberalisierung und den damit verbundenen erhöhten Anforderungen hat der Gemeinderat eine Kommission beauftragt, eine Zusammenarbeit mit einem externen Anbieter zu organisieren. Künftig soll ein Betriebsführungsvertrag für jeweils 10 Jahre an einen Dritten vergeben werden. Die Gemeinde geht eine rechtlich verbindliche Verpflichtung für 10 Jahre ein. Die Kosten gemäss Betriebsführungsvertrag sind als wiederkehrende Ausgabe zu beschliessen und bilden im Budget einen unveränderbaren (gebundenen) Bestandteil.

Hat sich die Gemeinde gegenüber Dritten während mehreren Jahren zu verbindlichen Leistungen verpflichtet, kann sie diese anlässlich der Budgetdebatte nicht streichen. Es handelt sich um wiederkehrende Ausgaben. Ausnahmsweise kann eine mehrjährige Verpflichtung gegenüber Dritten – anstatt als wiederkehrende Ausgabe – als einmalige Gesamtausgabe beschlossen werden, nämlich

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Die Dauer der mehrjährigen Verpflichtungen gegenüber Dritten ist zum Voraus bestimmt (bspw. Versuchsbetriebe, Übergangslösungen, etc.) und dauert nicht mehr als 5 Jahre. Zudem muss die Gemeinde eine ständige Praxis zu diesen Verpflichtungen führen (und darf nichts Anderes in einem Reglement festgelegt haben). Die während der Dauer der Verpflichtung jährlich anfallenden Ausgaben werden zur Bestimmung der Zuständigkeit zu einer Gesamtausgabe zusammengerechnet.

Beispiel:

Ein Beitrag an einen regionalen Busbetrieb wird in der Versuchsphase mittels 4-jährigen Vertrags festgelegt. Die Gemeinde wird rechtlich für 4 Jahre verbindlich verpflichtet, daher kann der Beitrag nicht mittels Budgetbeschluss jedes Jahr neu genehmigt werden. Ob der Beschluss als einmalige oder wiederkehrende Ausgabe zu fassen ist, bestimmt sich nach der Länge der Vertragsdauer und der Praxis in der Gemeinde. Da der Vertrag für weniger als 5 Jahre abgeschlossen ist, kann die Gemeinde, wenn es ihrer gängigen Praxis entspricht, die jährlichen Beträge für die 4 Jahre zusammenrechnen (kapitalisieren) und als einmalige Ausgabe beschliessen.

Erhöhen sich die effektiven Kosten, welche mit einem Kredit für eine wiederkehrende Ausgabe beschlossen worden sind, ist folgendes zu prüfen:

- erhöhen sich die beschlossenen wiederkehrenden Ausgaben aufgrund einer wesentlichen Änderung des, dem ursprünglichen Beschluss zu Grunde liegenden, Sachverhalts, ist beim zuständigen Organ ein erneuter Beschluss einzuholen (**Art. 14 GV**, vgl. Kap. 2.2.1.3);
- erhöhen sich die beschlossenen wiederkehrenden Ausgaben ohne dass eine wesentliche Sachverhaltsänderung vorliegt, ist ein Nachkredit zu beschliessen. Die Zuständigkeit für den Nachkredit richtet sich nach den kommunalen Bestimmungen im Organisationsreglement.

Beispiel:

Wenn die Kosten für den gemeindeeigenen Skilift deshalb teurer werden, weil dieser nur noch betrieben werden kann, wenn eine Schneekanone während der gesamten Saison künstlichen Schnee erzeugen kann, bildet der Unterhalt der Schneekanone sowie die Erzeugung des Kunstschnees neu auch Bestandteil der wiederkehrenden Ausgabe. Der Sachverhalt hat sich jedoch wesentlich verändert (es ist nicht sicher, ob die Stimmberechtigten bei Beschluss der wiederkehrenden Ausgabe für den Skilift auch zur Erzeugung von Kunstschnee resp. dem Einsatz einer Schneekanone zugestimmt haben), so dass die Ausgabe gesamthaft neu beschlossen werden muss. Das bedeutet, dass als massgebender Kreditbetrag die gesamte wiederkehrende Ausgabe neu zum Beschluss vorgelegt werden muss (und nicht nur der Betrag, welcher zusätzlich anfällt).

Wiederkehrende Ausgaben werden immer mittels eines Verpflichtungskredits (vgl. Kap. 2.2.2.2) beschlossen und nie über das Budget (vgl. Kap. 2.5).

2.2.1.4.3.4 Gebundene Ausgaben

GV	Gebundene Ausgaben	Art. 101 ¹ Ausgaben sind gebunden, wenn bezüglich ihrer Höhe, dem Zeitpunkt ihrer Vornahme oder anderer Modalitäten kein Entscheidungsraum besteht. ² Der Gemeinderat beschliesst gebundene Ausgaben. ³ Ein Beschluss über einen gebundenen Verpflichtungskredit ist gemäss Artikel 34 zu veröffentlichen, wenn er die ordentliche Kreditzuständigkeit des Gemeinderates für neue Ausgaben übersteigt.
-----------	--------------------	---

Es gibt Entscheide zu fällen, bei denen der Gemeinde kein Spielraum zukommt. Den Stimmberechtigten sollen aber nur Ausgaben zum Beschluss unterbreitet werden, über die in grundsätzlicher

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Weise diskutiert werden kann und die anschliessend sowohl angenommen als auch abgelehnt werden können. Es wäre sinnlos, dem zuständigen Organ Ausgaben zu unterbreiten, die nicht abgelehnt werden können. Solche Ausgaben werden als gebundene Ausgaben bezeichnet.

Gebundene Ausgaben beschliesst unabhängig von ihrer Höhe der Gemeinderat, sofern das Gemeindereglement nichts Anderes vorsieht. Beschliesst der Gemeinderat gebundene Ausgaben, ohne dass diese durch übergeordnetes Recht vorgeschrieben sind (wie dies beispielsweise bei den lastenausgleichsberechtigten Ausgaben im Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich vom 27. November 2000 (FILAG)⁸ der Fall ist), muss er das Organ informieren, das für eine nicht gebundene Ausgabe in dieser Höhe ordentlicherweise zuständig ist, resp. diesen Beschluss veröffentlichen (**Art. 101 Abs. 3 GV**).

Die Gemeinden können im Rahmen der Vorgaben des Bundesgerichts (BGE 115 Ia 139 E.2c mit Definition der strengsten Form der Gebundenheit von Ausgaben) in ihrem Reglement die Definition der gebundenen Ausgaben selber bestimmen. Weder für die Kantone noch für die Gemeinden besteht eine einheitliche Begriffsbestimmung. Sofern die Gemeinden nichts regeln, gilt **Art. 101 GV**, welcher die absolute Gebundenheit der Ausgaben vorsieht. Das bedeutet, dass Ausgaben nur dann gebunden sind, wenn bezüglich ihrer Höhe, dem Zeitpunkt ihrer Vornahme oder bei anderen Modalitäten kein Entscheidungsspielraum für die Gemeinde besteht. In den Fragen «ob» eine Ausgabe getätigt, «wie» die Aufgabe erfüllt und «wann» das Vorhaben ausgeführt werden muss, hat die Gemeinde bei gebundenen Ausgaben somit keine Wahlfreiheit.

Beispiele:

- *rechtskräftige Urteile oder Verfügungen (z. B. Prozesskosten)*
- *Bestimmungen im übergeordneten Recht (Beiträge an die Lehrerbeseoldung)*
- *Gemeindereglemente (z. B. 13. Monatslohn in der Dienst- und Besoldungsordnung)*
- *frühere Gemeindebeschlüsse (z. B. Zusicherung eines wiederkehrenden Beitrages an einen Verein)*
- *unvorhergesehene Ausgaben, ohne Entscheidungsspielraum, Aufgaben welche ohne Verzug erfüllt werden müssen (z. B., Reparatur von Wasserleitungen, eines Schneepfluges im Winter oder einer Heizung im Januar, etc.)*

Bleibt für die Gemeinde hingegen ein Handlungsspielraum offen, so untersteht die Ausgabe der ordentlichen Zuständigkeitsordnung für neue Ausgaben.

2.2.1.4.3.5 Besonderheiten bei der Festlegung des für die Bestimmung der Zuständigkeit massgebenden Betrages

Die Gemeinde hat bei der Festlegung des Geldbetrages, der für die Bestimmung der Zuständigkeit massgebend sein soll, verschiedene Besonderheiten zu beachten. Es geht darum, unter welchen Voraussetzungen eine Aufteilung des Betrages in sachlicher (Einheit der Materie, Gebundenheit der Ausgabe), zeitlicher (wiederkehrende Ausgaben, Nachkredite, vgl. dazu Kap. 2.2.1.4.3.3 und Kapitel 2.2.2.7) oder personeller (brutto oder netto) Hinsicht zulässig oder zwingend vorzunehmen ist.⁹ Mit nachfolgend aufgeführten besonderen Punkten kann die Frage beantwortet werden, ob der Betrag als Gesamtausgabe beschlossen werden kann oder muss.

2.2.1.4.3.5.1 Einheit der Materie

GV Trennungsverbot

Art. 102

¹ Ausgaben, die sich gegenseitig bedingen, sind als Gesamtausgabe zu beschliessen.

⁸ BSG 631.1.

⁹ Vgl. dazu Arn Daniel, Kommentar zum bernischen Gemeindegesetz, Bern 1999, Vorbemerkungen zu Art. 70-79, N 62.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

GV Verbot der Zusammenrechnung

Art. 103

¹ Ausgaben, die zueinander in keiner sachlichen Beziehung stehen, dürfen nicht gemeinsam beschlossen werden.

Unter dem Begriff *Einheit der Materie* wird das Trennungsverbot nach **Art. 102 GV** und das Zusammenrechnungsverbot nach **Art. 103 GV** verstanden.

Das *Trennungsverbot* verlangt, dass Ausgaben, die sich gegenseitig bedingen, als eine Ausgabe zu beschliessen sind. Ausgaben, die für sich allein keinen Sinn ergeben, dürfen nicht einzeln (getrennt) dem zuständigen Organ unterbreitet, sondern müssen als Gesamtpaket beschlossen werden. «Salamitaktik» ist nicht erlaubt.

Beispiel:

Die Gemeinde plant, eine eigene medizinische Notfallpraxis aufzubauen, um die medizinische Notversorgung ihrer Bürgerinnen und Bürger optimal sicherstellen zu können. Für die Realisierung des Projekts soll eine geeignete Gemeindeligenschaft zur Verfügung gestellt und auch eingerichtet werden. Aus politischen Gründen sollen zwei Vorlagen, nämlich eine für den Umbau der Gemeindeligenschaft in eine Notfallpraxis und eine für die Einrichtung mit den notwendigen medizinischen Geräten, ausgearbeitet werden. Dieses Vorgehen würde das Trennungsverbot verletzen, da die medizinische Notfallpraxis ohne entsprechende medizinische Einrichtung keinen Nutzen bringen würde. Die Ausgaben sind in einer Vorlage zusammenzufassen.

Das Trennungsverbot gilt auch, wenn einmalige und wiederkehrende Ausgaben für den gleichen Zweck anfallen. In diesem Fall müssen die wiederkehrenden Ausgaben kapitalisiert und mit den einmaligen Ausgaben zusammengerechnet werden.

Beispiel 1:

Die Gemeinde leistet einen einmaligen Beitrag von 100'000.00 Franken zur Rettung einer von einem privaten Unternehmen geführten Busbetrieb in die Nachbargemeinde. Damit der Busbetrieb aufrechterhalten werden kann, verpflichtet sich die Gemeinde gleichzeitig, für die Zukunft einen jährlichen Unterhaltsbeitrag von Fr. 10'000.- an den Busbetrieb zu bezahlen. Bedingung für den einmaligen Beitrag und für die jährlichen Betriebsbeiträge ist, dass der Bus zugleich als Schulbus für die Schüler der Gemeinde, die in der Nachbargemeinde die Sekundarschule besuchen, benutzt werden darf. Im Sinne des Trennungsverbots müssen beide Ausgaben zusammengerechnet werden.

Das Organisationsreglement regelt die Ausgabebefugnis für wiederkehrende Ausgaben. Wenn bspw. das Organisationsreglement vorsieht, dass die Ausgabebefugnis für wiederkehrende Ausgaben zehn Mal kleiner ist als für einmalige Ausgaben, werden die wiederkehrenden Ausgaben entsprechend mit 10 Prozent kapitalisiert. Die wiederkehrenden Kosten von Fr. 10'000,- ergeben zu 10 Prozent kapitalisiert Fr. 100'000.- und zusammen mit dem Rettungsbeitrag muss somit ein Verpflichtungskredit von Fr. 200'000.- beantragt werden.

Beispiel 2:

Die Gemeinde plant den Anschluss an ein regionales IT-Rechenzentrum. Das Projekt beinhaltet die einmaligen Kosten für den Anschluss inkl. notwendiger Software (CHF 90'000.00), sowie jährliche Gebühren für Hosting und Service (CHF 35'000.00).

Die jährlichen Gebühren für Hosting und Service sind wiederkehrende Ausgaben (nicht Folgekosten!). Aufgrund des Trennungsverbots ist eine Aufteilung in 2 Einzelkredite, nämlich einen Verpflichtungskredit für die Investition «Anschluss an das Rechenzentrum», sowie einen Verpflichtungskredit für neue wiederkehrende Ausgaben für Hosting und Service, nicht zulässig.

Zur Bestimmung der Zuständigkeit des finanzkompetenten Organs sind die Ausgaben zusammenzurechnen: Einmalige Ausgaben von CHF 90'000.00 plus die kapitalisierten jährlich wiederkehrenden Kosten von CHF 175'000.00 (Annahme: die Ausgabebefugnis für wiederkehrende Ausgaben ist gemäss Zuständigkeitsordnung im Organisationsreglement der Gemeinde fünfmal kleiner als für einmalige).

Es ist somit dasjenige Organ für den Kreditbeschluss zuständig, welches Ausgaben von CHF 265'000.00 beschliesst.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Keinen Zusammenhang mit dem Trennungsverbot haben die normalen Folgekosten eines beschlossenen Kredits (Abschreibungen, Zinsen, Versicherungen, etc.). Über diese Folgekosten ist aber vor dem Kreditbeschluss zu orientieren.

Beispiel:

Der Kauf eines Pikettfahrzeuges für die Feuerwehr für Fr. 100'000.- bringt zwangsläufig Folgekosten für Versicherung, Abschreibungen, Zinsen etc. mit sich. Diese Folgekosten sind für den Kreditbeschluss transparent darzustellen. Der Kredit wird durch das zuständige Organ aber für Fr. 100'000.- gesprochen. Zusammen mit dem Kreditbeschluss gelten die Folgekosten ebenfalls als beschlossen. Sie werden jährlich als gebundene Ausgaben budgetiert.

Nach dem Verbot der Zusammenrechnung dürfen Ausgaben, die zueinander in keiner sachlichen Beziehung stehen, nicht zusammengerechnet werden.

Beispiel:

Die Gemeinde beantragt, ihre Liegenschaften Gemeindeverwaltung und Primarschulhaus zu sanieren. Die Standorte der Liegenschaften liegen nicht nebeneinander. Die Sanierung des Schulhauses ist politisch unbestritten, die Sanierung der Gemeindeverwaltung dagegen ist umstritten. Der sachliche Zusammenhang «Liegenschaftssanierung» darf nun nicht dazu verleiten, der Einfachheit halber nur eine Vorlage auszuarbeiten. Dem zuständigen Organ muss Gelegenheit gegeben werden, beide Geschäfte (Sanierung Schulhaus und Sanierung Gemeindeverwaltung) einzeln annehmen oder ablehnen zu können. Beide Sanierungen bedingen je ein separates Geschäft resp. einen separaten Beschluss.

2.2.1.4.3.5.2 Abzug von Beiträgen Dritter

GV Beträge Dritter

Art. 105

¹ Beiträge Dritter dürfen zur Bestimmung der Zuständigkeit von der Gesamtausgabe abgezogen werden, wenn sie rechtlich verbindlich zugesichert und wirtschaftlich sichergestellt sind.

Beiträge Dritter (Subventionen des Bundes oder des Kantons und Beiträge von anderen Gemeinden oder Privaten, etc.) dürfen zur Bestimmung des zuständigen Organs nur abgezogen werden, wenn die Beiträge

- rechtlich verbindlich zugesichert und
- auch wirtschaftlich sichergestellt sind.

Rechtlich verbindlich zugesichert sind Beiträge, wenn sie zum Beispiel mittels Verfügung oder Entscheidung zugesichert oder mit Vertrag geregelt sind (d.h. klagbar sind). Als wirtschaftlich sichergestellt gelten Beiträge insbesondere dann, wenn sie von öffentlich-rechtlichen Körperschaften wie Bund, Kantonen oder Gemeinden zugesichert werden, wenn eine Bankgarantie besteht oder eine Vorauszahlung geleistet wird.

Sind diese Bedingungen erfüllt, darf ein Kredit nach dem Nettoprinzip gesprochen werden.

Beispiel 1:

Eine Gemeinde will ihre Wasserversorgung rechtlich neu organisieren. Die Gesamtkosten für das Reorganisationsprojekt belaufen sich auf 110'000 Franken. Der Gemeinderat ist zuständig für Ausgaben bis 75'000 Franken. Das zuständige kantonale Amt hat mündlich einen Beitrag von voraussichtlich 50% an die beitragsberechtigten Kosten in Aussicht gestellt. Der Gemeinderat will den restlichen Betrag von 50% des Gesamtprojekts in eigener Kompetenz bewilligen.

Das Vorgehen des Gemeinderates ist nicht rechtmässig. Der Beitrag des Dritten (Kanton) kann zwar als wirtschaftlich sichergestellt betrachtet werden, ist jedoch im vorliegenden Fall nicht rechtlich verbindlich zugesichert. Die Beiträge müssen einklagbar sein, um rechtlich als verbindlich zu gelten. Der Kanton hat die Höhe des Betrags lediglich als „voraussichtlich“ zugesichert. Dies reicht nicht aus. Zudem wird den Gemeinden

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

dringend empfohlen, immer schriftliche Zusicherungen einzuholen. Mündliche Verträge sind zwar grundsätzlich zulässig, es besteht aber ein grosses Beweisproblem, wenn geklagt werden muss. Somit muss der Gemeinderat der Versammlung den Kredit brutto, d.h. als Gesamtes ohne Abzug des Beitrages des Kantons, zum Beschluss vorlegen.

Beispiel 2:

Die Gemeinde benötigt einen neuen Traktor. Der Gemeinderat hat seine Kompetenz von 50'000.00 Franken ausgeschöpft und einen Kredit von 50'000.00 Franken beschlossen sowie im Budget eingestellt. Nun liegt eine Offerte für einen Traktor von 54'800.00 Franken vor. Der alte Traktor kann eingetauscht werden für einen Betrag von 5'500.00 Franken. Der Gemeinderat möchte nun die Gutschrift mit dem Anschaffungspreis verrechnen und käme somit unter die 50'000.00 Franken. Der Traktor könnte mit Beschluss des Gemeinderates gekauft werden.

Dieses Vorgehen des Gemeinderates ist widerrechtlich. Es muss das Bruttokreditprinzip angewendet werden, weil es sich bei der verrechenbaren Leistung nicht um einen Beitrag Dritter im Sinn von Art. 105 GV handelt. Unter einem solchen Beitrag gemäss Art. 105 GV wird ein Beitrag „ohne Gegenleistung“ verstanden (wie eine Subvention oder der Beitrag eines Grundeigentümers gestützt auf einen Infrastrukturvertrag). Vorliegend muss das gemäss Gemeindefreglement zuständige Organ somit einen Nachkredit von 4'800.00 Franken beschliessen.

2.2.1.4.3.5.3 Vorsteuerabzug der Mehrwertsteuer

GV	Mehrwertsteuer	Art. 105a ¹ Kredite und deren Abrechnungen müssen die Mehrwertsteuer enthalten.
-----------	----------------	--

Der Vorsteuerabzug der Mehrwertsteuer (vgl. Kap. 2.7.3.5) wird bei Investitionen in mehrwertsteuerpflichtigen Funktionen (Wasser, Abwasser) gekürzt, wenn Subventionen fliessen. Aus diesem Grund ist die genaue Höhe der Vorsteuer bei der Kreditsprechung nicht bekannt und die Vorsteuer damit weder verbindlich zugesichert noch wirtschaftlich sichergestellt. Die verbindliche Regelung in **Art. 105a GV** bestimmt daher für alle Bereiche der Gemeinde, dass sowohl Kreditvorlagen wie auch Kreditabrechnungen immer inklusive Mehrwertsteuer zu beschliessen sind. Auch für die Bestimmung der Finanzkompetenz ist immer die Ausgabe inklusive Mehrwertsteuer massgebend.

2.2.1.4.3.5.4 Überführung von Werten vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen (Entwidmung) und umgekehrt

GV	Überführung Finanz- / Verwaltungsvermögen	Art. 104 ¹ Wird Finanz- ins Verwaltungsvermögen oder Verwaltungs- ins Finanzvermögen überführt, bestimmt sich das zuständige Organ nach dem Verkehrswert. ² Für die Umbuchung ist der Buchwert massgebend.
-----------	---	---

Wird Finanzvermögen (Kap. 2.6.2.2.1) ins Verwaltungsvermögen (Kap. 2.6.2.2.3) übertragen, handelt es sich um eine Ausgabe. Massgebend für die Höhe des Betrages ist der Verkehrswert.

Wird Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen überführt, bedeutet dies, dass dieses Verwaltungsvermögen nicht mehr für die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe benötigt wird. Das Verwaltungsvermögen wird entwidmet (Kap. 2.2.1.4.3.5.5). Die Entwidmung geschieht in der Regel mit dem Beschluss über den Ersatz des Sachgutes (bspw. Neubau eines Schulhauses), indem das finanzkompetente Organ seine Einwilligung dazu erteilt, dass ein Vermögensbestandteil nicht mehr öffentlichen Zwecken dienen soll. Dabei ist zur Bestimmung der Finanzkompetenz der Verkehrswert massgebend.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.2.1.5 Aktivierungsgrenze

GV Aktivierungsgrenze

Art. 79a

¹ Der Gemeinderat von Einwohnergemeinden und gemischten Gemeinden kann einzelne Investitionen der Erfolgsrechnung belasten, wenn sie folgende Aktivierungsgrenzen nicht überschreiten:

Einwohnerinnen und Einwohner:	Aktivierungsgrenze:
bis 1000	25 000 Franken
über 1000 bis 5000	50 000 Franken
über 5000 bis 10 000	75 000 Franken
über 10 000	100 000 Franken

² Alle übrigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften gemäss Artikel 2 Absatz 1 GG dürfen unter Berücksichtigung entweder des Umsatzes der Erfolgsrechnung oder der Bilanzsumme folgende Aktivierungsgrenzen nicht überschreiten:

Umsatz der Erfolgsrechnung:	Bilanzsumme:	Aktivierungsgrenze:
kleiner als oder gleich 4 Millionen Franken	kleiner als oder gleich 6 Millionen Franken	25 000 Franken
grösser als 4 Millionen Franken	grösser als 6 Millionen Franken	50 000 Franken
grösser als 20 Millionen Franken	grösser als 30 Millionen Franken	75 000 Franken
grösser als 60 Millionen Franken	grösser als 80 Millionen Franken	100 000 Franken

³ Ergeben die Bilanzsumme und der Umsatz der Erfolgsrechnung gemäss Absatz 2 für eine Gemeinde unterschiedliche Aktivierungsgrenzen ist der tiefere Wert massgebend.

⁴ Massgebend für die Aktivierungsgrenzen gemäss Absatz 2 ist der Durchschnitt des Umsatzes der Erfolgsrechnung und der Bilanzsumme der drei vorangehenden Rechnungsjahre.

⁵ Die Gemeinden verfolgen eine konstante Praxis.

Art. 79a Abs. 1 GV sieht für die unterschiedlichen Einwohner- und gemischte Gemeindegrössen differenzierte Aktivierungsgrenzen vor. In Einwohner- und gemischten Gemeinden bis 1000 Einwohnerinnen und Einwohner darf die Aktivierungsgrenze 25'000 Franken nicht überschreiten, bei Einwohner- und gemischten Gemeinden zwischen 1001 bis 5000 Einwohnerinnen und Einwohner nicht 50'000 Franken überschreiten, bei Einwohner- und gemischten Gemeinden zwischen 5001 bis 10'000 Einwohnerinnen und Einwohner nicht 75'000 Franken überschreiten und bei Einwohner- und gemischten Gemeinden mit über 10'000 Einwohnerinnen und Einwohner darf die Aktivierungsgrenze nicht höher als 100'000 Franken liegen. Diese Aktivierungsgrenzen stellen Höchstbegrenzungen dar und dürfen von den Gemeinden nicht überschritten werden. Ansonsten müssen die Beträge aktiviert werden. Möglich ist hingegen, dass die Gemeinden Investitionen schon ab einer tieferen Grenze aktivieren. Die Festlegung einer tieferen Aktivierungsgrenze erfordert einen Beschluss des Gemeinderats. Es ist zudem möglich, verschiedene Aktivierungsgrenzen für den Allgemeinen

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Haushalt sowie für die Spezialfinanzierungen festzulegen. Insbesondere bei der Wasserversorgung und der Abwasserentsorgung ist eine tiefere Aktivierungsgrenze zu prüfen, da Investitionen über den Werterhalt abgeschrieben werden können.

Wichtig ist dabei, dass die Gemeinde eine konstante Praxis verfolgt.

Weil das Kriterium der Einwohnerzahl für alle anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften ausser den Einwohner- und gemischten Gemeinden nicht geeignet ist, wurden für diese Körperschaften andere Kriterien gewählt. Es sollen der Umsatz der Erfolgsrechnung und die Bilanzsumme (vgl. Kap. 2.6.3.3) herbeigezogen werden, um die Aktivierungsgrenze zu bestimmen (**Art. 79a Abs. 2 GV**). Wenn die Bilanzsumme und der Umsatz der Erfolgsrechnung in einer solchen Körperschaft unterschiedliche Aktivierungsgrenzen ergeben, ist die tiefere Aktivierungsgrenze massgebend. Um einmalige Ausschläge zu vermeiden, ist für die Bestimmung der Aktivierungsgrenze der Durchschnitt des Umsatzes der Erfolgsrechnung und der Bilanzsumme der drei vorangehenden Rechnungsjahre massgebend.

Die Aktivierungsgrenzen sind nicht identisch mit der Ausgabenkompetenz des Gemeinderates. Die maximale Aktivierungsgrenze liegt gemäss **Art. 79a GV** bei 100'000 Franken.

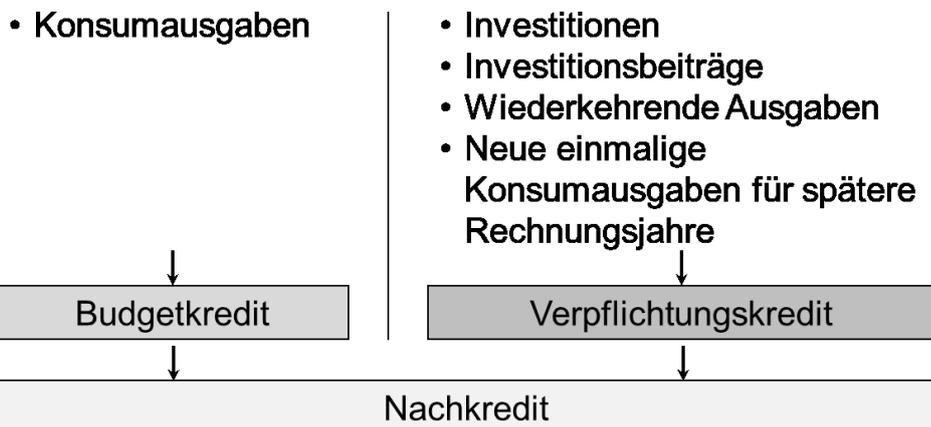
Die Aktivierungsgrenze wird im Anhang zur Jahresrechnung deklariert.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.2.2 Kreditarten

GV	Kreditarten	Art. 106 1 Ausgaben werden als Verpflichtungs-, Budget- oder Nachkredit beschlossen.
-----------	-------------	--

2.2.2.1 Übersicht Kreditarten



Ausgaben werden entweder als Budget- oder Verpflichtungskredit beschlossen. Reicht diese auf einem Budget- oder Verpflichtungskredit gründende Ausgabe nicht aus, muss ein Nachkredit eingeholt werden.

2.2.2.2 Verpflichtungskredit

GV	Verpflichtungskredite	Art. 107 1 Verpflichtungskredite sind zu beschliessen für <i>a</i> Investitionen, <i>b</i> Investitionsbeiträge und <i>c</i> für Ausgaben, die in späteren Rechnungsjahren fällig werden.
-----------	-----------------------	--

GV	Abrechnung	Art. 109 1 Über jeden Verpflichtungskredit für Investitionen ist nach Abschluss des Vorhabens abzurechnen. 2 Die Abrechnung ist demjenigen Organ zur Kenntnis zu bringen, welches den Verpflichtungskredit für Investitionen beschlossen hat. 3 Die Abrechnung über Verpflichtungskredite für Investitionen der Stimmberechtigten ist in Gemeinden mit einem Parlament diesem zur Kenntnis zu bringen.
FHDV	Verpflichtungskredite, Abrechnung und Kontrolle	Art. 15 1 Über einen Verpflichtungskredit für Investitionen ist abzurechnen, wenn

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- a die projektbezogenen Ausgaben und Einnahmen verbucht sind,
- b die Abrechnung von der subventionierenden Behörde genehmigt ist und die Subventionen in ihrer definitiven Höhe zugesichert sind und
- c allfällige Grundeigentümerbeiträge rechtskräftig festgesetzt sind.

² Über Verpflichtungskredite für Investitionen ist eine Verpflichtungskreditkontrolle zu führen, welche Bestandteil der Jahresrechnung ist. Die Kontrolle enthält mindestens

- a das Datum des Kreditbeschlusses,
- b die Bezeichnung des Objekts,
- c die Kreditsumme,
- d das für die Bewilligung des Kredites kompetente Organ,
- e die kumulierten Ausgaben und Einnahmen bis Ende des Rechnungsjahres,
- f den Saldo des Restkredites oder des Nachkredites,
- g das Abrechnungsdatum.

³ Nicht Bestandteil der Verpflichtungskreditkontrolle nach Absatz 2 sind

- a Darlehen
- b Beteiligungen
- c Investitionsbeiträge.

Verpflichtungskredite werden beschlossen für Investitionen, Investitionsbeiträge, sowie für neue wiederkehrende und neue einmalige Konsumausgaben, die erst zu einem späteren Zeitpunkt resp. in einem späteren Jahr getätigt werden sollen oder fällig werden. Verpflichtungskredite werden entweder als Rahmenkredit oder als Objektkredit gesprochen.

Beispiele:

- *regelmässige, zugesicherte Beiträge an Vereine*
- *Projektierungskredit für eine neue Mehrzweckturnhalle in der Gemeinde*
- *Beitrag an eine Jubiläumsveranstaltung in 5 Jahren*

Beschlossene Verpflichtungskredite werden durch den Gemeinderat vollzogen. Sie bedürfen keiner weiteren Vollzugsermächtigung in Form von separaten Budgetbeschlüssen über die Freigabe der Mittel. Der Kanton Bern kennt für die Gemeinden kein dualistisches Ermächtigungsverfahren, sondern das System, dass das zuständige Organ mit Beschluss des Verpflichtungskredits immer auch zugleich die Bewilligung für die entsprechenden Folgekosten und Auswirkungen auf die Erfolgsrechnung erteilt.

Dass in den Gemeinden keine doppelte Beschlussfassung getätigt wird, hat zur Folge, dass der Gemeinderat bereits im Zeitpunkt des Beschlusses über den Verpflichtungskredit immer auch über die mit der Ausgabe verbundenen Auswirkungen (Folgekosten, Aufgaben, etc.) informieren und Rechenschaft ablegen muss. Das beschlussfassende Organ muss immer über die Art der Finanzierung, die Folgekosten und die finanzielle Tragbarkeit informiert werden (**Art. 58 GV** sowie Kap. 2.1.3.2). Diese Verpflichtung lässt sich in der Regel nur mit einem nachgeführten Finanzplan (vgl. Kap. 2.4) erfüllen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Kann oder soll ein beschlossener Verpflichtungskredit aufgrund einer Veränderung der Situation oder finanziellen Lage gar nicht vollzogen werden, muss ein Wiedererwägungsbeschluss des zuständigen Organs den Kreditbeschluss rückgängig machen (Rückkommensbeschluss). Bezüglich des Zeitpunkts des Vollzugs hat der Gemeinderat aber einen erheblichen Ermessensspielraum. Die Nichtausführung eines beschlossenen Verpflichtungskredits ohne sachliche Gründe für die Verzögerung des Vollzugs dürfte erst ab einem Zeitraum von mehreren Jahren mit Erfolg gerügt werden. Wenn sachliche Gründe für die Verzögerung des Vollzugs bestehen, verlängert sich die Frist für die Ausführung. Zum Vollzug der Ausgabenbeschlüsse gehört auch die Finanzierung (Fremdmittelbeschaffung, etc.).

Jeder Verpflichtungskredit für Investitionen muss nach Abschluss des Vorhabens abgerechnet werden. Die Abrechnung wird demjenigen Organ zur Kenntnis gebracht, das den Kredit beschlossen hat. Einzig in Parlamentsgemeinden wird auch die Abrechnung über Verpflichtungskredite für Investitionen der Stimmberechtigten vom Parlament zur Kenntnis genommen (**Art. 109 Abs. 3 GV**).

Über sämtliche beschlossenen und noch nicht abgerechneten Verpflichtungskredite für Investitionen führt die Gemeinde eine Verpflichtungskreditkontrolle (**Art. 15 Abs. 2 FHDV**). Bestandteil des Anhangs zur Jahresrechnung (**Art. 32k FHDV** sowie Kap. 2.6.5.8) bilden diejenigen Kredite, die in die Zuständigkeit des Organs fallen, das die Jahresrechnung genehmigt. Nicht in die Verpflichtungskreditkontrolle nach **Art. 15 Abs. 2 FHDV** aufzunehmen sind Darlehen und Beteiligungen sowie Investitionsbeiträge (**Art. 15 Abs. 3 FHDV**).

2.2.2.3 Objektkredit

Ein Objektkredit ist ein Verpflichtungskredit für ein bestimmtes Vorhaben. In der Regel werden Verpflichtungskredite als Objektkredit beschlossen.

Beschlossene Verpflichtungskredite ermächtigen das zuständige Organ, bis zum festgesetzten Betrag finanzielle Verpflichtungen einzugehen.

Beispiele:

- *Neubau Mehrzweckgebäude*
- *Neuerstellung Schulweg*
- *Anschaffung einer neuen Reinigungsmaschine für den Werkhof mit verschiedenen Komponenten in späteren Jahren*
- *Revision der Ortsplanung*

2.2.2.4 Rahmenkredit

GV	Rahmenkredit	Art. 108 ¹ Der Rahmenkredit ist ein Verpflichtungskredit für mehrere Einzelvorhaben, die zueinander in einer sachlichen Beziehung stehen. ² Bei Beschlussfassung über den Rahmenkredit ist festzulegen, welches Organ die Einzelvorhaben beschliessen kann.
-----------	--------------	--

Der Rahmenkredit ist die Zusammenstellung mehrerer Einzelvorhaben, die in einer sachlichen Beziehung stehen. Die Gemeinden erhalten damit die Möglichkeit, verschiedene Vorhaben oder Massnahmen, die eine sachliche Verbindung miteinander haben, in einem Rahmenkredit zusammenzufassen.

Beim Beschluss über einen Rahmenkredit muss das zuständige Organ bestimmen, wer die einzelnen Objektkredite beschliessen kann.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Beispiel:

Die Stimmberechtigten beschliessen die Kosten, um Massnahmen zur Sicherung der Schulwege umzusetzen, als Rahmenkredit und ermächtigen den Gemeinderat, die einzelnen Etappen - auch wenn sie die reglementarische Zuständigkeit des Gemeinderates übersteigen - zu beschliessen.

2.2.2.5 Budgetkredit

GV Budgetkredit

Art. 110

¹ Jeder Betrag, der einem Konto der Erfolgs- oder Investitionsrechnung zugeordnet ist, stellt einen Budgetkredit dar.

² Die Gesamtheit der Budgetkredite bildet das Budget.

Mit dem Budget zusammen dürfen nur Ausgaben beschlossen werden, die einmalig und von untergeordneter Bedeutung sind (Konsumausgaben) und im gleichen Rechnungsjahr fällig werden (= Budgetkredit). Jeder einem Konto des Budgets zugeordneter Betrag wird als Budgetkredit bezeichnet. Die Gesamtheit der Budgetkredite bildet demzufolge das Budget.

Beispiele:

- a) *Material für die Schule, Büromaterial*
- b) *Beitrag an das Fest für das 100-jährige Jubiläum der Burgergemeinde*
- c) *Weiterbildungskurs für die Gemeindeschreiberin*
- d) *Beitrag an das Skilager der Oberstufen*

Üblicherweise ist die Gemeindeversammlung oder das Parlament für den Beschluss über das Budget der Erfolgsrechnung zuständig.

Für das Budget der Investitionsrechnung ist der Gemeinderat zuständig, falls die Gemeinde dies nicht anders regelt. Er informiert über die im nächsten Jahr auszuführenden Investitionen. Bei Fälligkeit resp. wenn eine Investition dann tatsächlich getätigt werden soll, muss der Gemeinderat dem gemäss Gemeindereglement finanzkompetenten Organ die Investitionen als Verpflichtungskredit zum Beschluss vorlegen. Die Aufnahme einer Investition in das Budget der Investitionsrechnung ist kein ausreichender Finanzbeschluss zur Ausführung der geplanten Investition.

Das Budget wird in Kapitel 2.5 ausführlich behandelt.

2.2.2.6 Neue einmalige Ausgaben

GV Ausgabenbeschlüsse

Art. 111

¹ Neue einmalige Ausgaben der Erfolgsrechnung dürfen mit dem Budget beschlossen werden.

² Sie sind als neue Ausgaben bekannt zu geben, wenn sie in die Zuständigkeit der Stimmberechtigten oder des Gemeindeparlaments fallen.

³ Ist das Parlament zuständig für den Beschluss über das Budget, darf es neue einmalige Ausgaben der Erfolgsrechnung nur im Rahmen seiner Ausgabenbefugnis beschliessen.

Unter dem Aspekt der Einheit der Materie stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen einzig mit dem Budget, ohne separaten Kredit, neue Ausgaben beschlossen werden dürfen.

Grundsätzlich verlangt das Verbot der Zusammenrechnung, dass Einzelvorhaben separat zu unterbreiten sind. In der Praxis würde dies jedoch zu weit führen, wenn für jede neue Ausgabe im Budget

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

separate Beschlüsse gefasst werden müssten. Unter den in **Art. 111 GV** geregelten Voraussetzungen ist es deshalb möglich, eine neue einmalige Ausgabe gleichzeitig mit dem Budget (Kap.2.5.2) zu beschliessen. Es darf sich dabei jedoch nur um Ausgaben von sachlich untergeordneter Bedeutung handeln.

Die Stimmberechtigten sind in solchen Fällen vorgängig über die einzelnen neuen einmaligen Konsumausgaben im Budget, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, zu informieren.

Alle anderen Ausgaben sind von übergeordneter Bedeutung. Sie lösen Folgekosten aus, die noch in späteren Rechnungsjahren wirken. Diese Ausgaben bedürfen immer eines separaten Verpflichtungskredites, nämlich:

- Neue einmalige Ausgaben für spätere Rechnungsjahre
- neue wiederkehrende Ausgaben, das heisst Ausgaben, die für den gleichen Zweck in zukünftigen Jahren mehrmals ausgegeben werden sollen
- Investitionsausgaben

2.2.2.7 Nachkredit

GV	Nachkredite	Art. 112 ¹ Reicht ein Kredit nicht aus, um die mit dem Kreditbeschluss bezweckte Aufgabe zu erfüllen, sind die erforderlichen zusätzlichen Ausgaben mit einem Nachkredit zu beschliessen. ² Nachkredite sind dem zuständigen Organ zu unterbreiten, bevor weitere Verpflichtungen eingegangen werden. ³ Wird ein Nachkredit erst beantragt, wenn die Gemeinde bereits verpflichtet ist, kann sie abklären lassen, ob die Sorgfaltspflicht verletzt worden ist und ob weitere Schritte einzuleiten sind.
-----------	-------------	--

Wenn ein beschlossener Kredit nicht ausreicht, um eine angefangene Aufgabe zu erfüllen oder eine Ausgabe fertigzustellen, muss ein Nachkredit eingeholt werden. Jeder Nachkredit bildet mit dem Hauptkredit eine Einheit.

Beschlossene Verpflichtungskredite dürfen nur durch Nachkredite erhöht werden. Einen neuen Verpflichtungskredit für das gleiche Objekt zu beschliessen, ist nicht gestattet, wenn dies die Einheit der Materie verletzen würde.

Dasselbe gilt sinngemäss für das Budget. Im Budget nicht vorgesehene Ausgaben sind als Nachkredite zu beschliessen.

Nachkredite für neue Ausgaben (vgl. Kap. 2.2.2.6) sind durch das finanzkompetente Organ zu beschliessen, bevor sich die Gemeinde Dritten gegenüber verpflichtet.

Nachkredite für gebundene Ausgaben (vgl. Kap. 2.2.1.4.3.4) beschliesst der Gemeinderat. Er orientiert das zuständige Organ anlässlich der Kreditabrechnung und anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung.

Wird ein Nachkredit beim zuständigen Organ erst beantragt, wenn sich die Gemeinde bereits verpflichtet hat, kann dieses Organ eine nichtständige Kommission einsetzen, zur Abklärung, ob Sorgfaltspflichten verletzt worden sind (**Art. 112 Abs. 3 GV**). Ist der Gemeinde Schaden entstanden, müssen die Verant-

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

wortlichen diesen unter Umständen der Gemeinde im Rahmen der vermögensrechtlichen Verantwortlichkeit ersetzen (**Art. 84 GG in Verbindung mit Art. 100 des kantonalen Personalgesetzes vom 16. September 2004 (PG)**¹⁰).

Eine Tabelle der Nachkredite ist Bestandteil des Anhangs zur Jahresrechnung (**Art. 32k FHDV**) sowie Kap.2.6.5.8). In dieser Tabelle müssen sämtliche Nachkredite, die in den Zuständigkeitsbereich der dem Gemeinderat übergeordneten Organe fallen, aufgeführt sein. Zur internen Kontrolle erstellt der Gemeinderat für alle in seiner Kompetenz liegenden Nachkredite eine Nachkredittabelle. Eine frankenmässige Grenze dafür muss jede Gemeinde selber festlegen.

¹⁰ BSG 153.01.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.3 Internes Kontrollsystem

Das IKS (Internes Kontrollsystem) wird im Kapitel 2.10 und 2.11 vertieft erläutert. Die gesetzlichen Bestimmungen (Art. 114 GV und Art. 2 FHDV) gelten unverändert mit HMR2 und sind entsprechend einzuhalten.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.4 Finanzhaushaltsgleichgewicht, Finanzplanung

2.4.1 Finanzhaushaltsgleichgewicht

GG	Finanzhaushaltsgleichgewicht	Art. 73 ¹ Das Budget ist so auszugestalten, dass der Finanzhaushalt ausgeglichen ist. ² Ein Defizit der Erfolgsrechnung kann budgetiert werden, wenn es durch einen Bilanzüberschuss gedeckt ist oder wenn Aussicht auf Deckung gemäss Artikel 74 besteht. ³ Der Regierungsrat erlässt Vorschriften über die Abschreibungen.
-----------	------------------------------	---

Gesunde finanzielle Verhältnisse sind für die Gemeinden wichtig, damit sie handlungsfähig bleiben. Deshalb wird jedes Jahr ein Finanzplan für die nächsten vier bis acht Jahre erstellt, damit ein ausgewogenes Finanzhaushaltsgleichgewicht aufgezeigt werden kann. Daraus abgeleitet ist das Budget so zu erstellen, dass der Finanzhaushalt ausgeglichen ist. Ein Defizit der Erfolgsrechnung darf unter der Bedingung, dass ein allfälliger Bilanzfehlbetrag innert acht Jahren abgetragen werden kann, budgetiert werden. Das Amt für Gemeinden und Raumordnung unterstützt und berät die Gemeinden bei einer kritischen Entwicklung der Finanzlage.

2.4.2 Finanzplanung

GV	Pflicht und Inhalt	Art. 64 ¹ Die Gemeinden erstellen einen Finanzplan, welcher durch das zuständige Organ beschlossen wird. ² Einwohnergemeinden, gemischte Gemeinden, Gesamtkirchgemeinden und Kirchgemeinden stellen die Tabelle «Ergebnisse der Finanzplanung» vor Ende Dezember dem Amt für Gemeinden und Raumordnung zu. ³ Der Finanzplan gibt einen Überblick über die mutmassliche Entwicklung des Finanzhaushaltes in den nächsten vier bis acht Jahren. ⁴ Der Finanzplan ist mindestens jährlich der Entwicklung anzupassen. ⁵ Die Direktion für Inneres und Justiz erlässt Bestimmungen zu Form und Inhalt des Finanzplans. ⁶ Der Finanzplan ist öffentlich.
-----------	--------------------	--

FHDV	Zweck	Art. 21 ¹ Der Finanzplan dient als Führungsinstrument. Er gibt Auskunft über <i>a</i> die Entwicklung der Gemeindefinanzen in den nächsten vier bis acht Jahren, <i>b</i> die Investitionstätigkeit, die Auswirkungen der Investitionen auf das Finanzhaushaltsgleichgewicht sowie die
-------------	-------	---

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

	<p>Tragbarkeit, die Folgekosten und die Finanzierung der Investitionen,</p> <p>c die Entwicklung von Aufwand und Ertrag, Ausgaben und Einnahmen sowie Bilanzgrössen.</p> <p>²Er wird vom zuständigen Organ beschlossen.</p>
Inhalt	<p>Art. 22</p> <p>¹ Der Finanzplan besteht aus</p> <p>a dem Vorbericht,</p> <p>b der Tabelle «Ergebnisse der Finanzplanung»,</p> <p>c dem Investitionsprogramm,</p> <p>d den Berechnungsgrundlagen.</p>
Vorbericht	<p>Art. 23</p> <p>¹ Im Vorbericht werden die dem Finanzplan zugrunde gelegten Prognoseannahmen und Grundlagen, der Bilanzüberschuss oder der Bilanzfehlbetrag, das Investitionsprogramm, die Investitionsfolgekosten und -erträge, die Tragbarkeit dieser Investitionen sowie die Entwicklung des Finanzhaushalts kommentiert.</p>
Tabelle «Ergebnisse der Finanzplanung»	<p>Art. 24</p> <p>¹ Die Tabelle «Ergebnisse der Finanzplanung» stellt die Entwicklung für das Basisjahr und die Prognoseperiode von mindestens folgenden Werten dar:</p> <p>a Bilanzüberschuss oder Bilanzfehlbetrag,</p> <p>b Reserven,</p> <p>c Bilanzüberschuss oder Bilanzfehlbetrag einschliesslich zusätzliche Abschreibungen,</p> <p>d Jahresergebnis (Allgemeiner Haushalt),</p> <p>e Einlage in finanzpolitische Reserve oder Entnahme aus finanzpolitischer Reserve,</p> <p>f Jahresergebnis vor Einlage in finanzpolitische Reserve oder Entnahme aus finanzpolitischer Reserve,</p> <p>g Steuerertrag Natürliche Personen,</p> <p>h Steuerertrag Juristische Personen,</p> <p>i Bruttoschulden,</p> <p>k Nettoinvestitionen (Allgemeiner Haushalt).</p> <p>² Sie enthält zudem folgende Kennzahlen:</p> <p>a Selbstfinanzierungsgrad (Allgemeiner Haushalt),</p> <p>b Bilanzüberschussquotient (Allgemeiner Haushalt),</p> <p>c Selbstfinanzierungsanteil (Gesamthaushalt),</p> <p>d Kapitaldienstanteil (Gesamthaushalt),</p> <p>e Nettoschuld pro Einwohner (Gesamthaushalt),</p> <p>f Massgebliches Eigenkapital pro Einwohner (Gesamthaushalt),</p> <p>g Steueranlage.</p> <p>³ Gesamtkirchengemeinden und Kirchengemeinden erfassen die Werte gemäss Absatz 1 und die Kennzahlen gemäss Absatz 2 Buchstaben a, b und g.</p>

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Investitionsprogramm

Art. 25

¹ Das Investitionsprogramm enthält die beschlossenen und die vom Gemeinderat geplanten Investitionen der Prognoseperiode.

Berechnungsgrundlagen

Art. 26

¹ Die Berechnungsgrundlagen enthalten abhängig von der Art der Gemeinde und der Grösse des Finanzhaushalts die erforderlichen Angaben zur Erarbeitung des Finanzplans.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.4.2.1 Finanzplanpflicht

Alle gemeinderechtlichen Körperschaften unterstehen der Finanzplanpflicht. Der Finanzplan ist mindestens jährlich zu erstellen beziehungsweise anzupassen.

Abhängig von der Grösse und der Investitionstätigkeit der Körperschaft, ist der Umfang des Finanzplans unterschiedlich. Die Planungsperiode umfasst einen Zeitraum von vier bis acht Jahren. In der Regel werden neben dem laufenden Rechnungsjahr fünf Prognosejahre dargestellt.

Die Tabelle „Ergebnisse der Finanzplanung“ ist dem AGR bis am 31.12. des Jahres einzureichen.

Der Finanzplan ist öffentlich.

2.4.2.2 Inhalt

Der Finanzplan ist über den gesamten Gemeindefinanzhaushalt zu erstellen. Er enthält einen Vorbericht, die Tabelle „Ergebnisse der Finanzplanung“, das Investitionsprogramm und die Berechnungsgrundlagen.

Im Vorbericht werden die Prognoseannahmen (bspw. Zins- und Wirtschaftsentwicklung, Wachstumsraten) und weitere Berechnungsgrundlagen, die der Erstellung des Finanzplanes dienen, erläutert sowie der Bilanzüberschuss oder der Bilanzfehlbetrag, das Investitionsprogramm inkl. der Investitionsfolgekosten und -erträge, die Tragbarkeit dieser Investitionen, und die Entwicklung des Finanzhaushalts kommentiert.

Die Tabelle „Ergebnisse der Finanzplanung“ über den Allgemeinen Haushalt zeigt die Entwicklung für das Basisjahr (letzte genehmigte Jahresrechnung) und die Prognosejahre auf. Dargestellt werden mindestens der Aufwand und Ertrag, die Ausgaben und die Einnahmen, der Bilanzüberschuss oder der Bilanzfehlbetrag, das Ergebnis der Erfolgsrechnung und die Finanzkennzahlen.

Das Investitionsprogramm zeigt die beschlossenen und die geplanten Investitionen auf.

Der Finanzplan muss vollständig sein, das heisst er umfasst alle Aufgabenbereiche und alle voraussehbaren Vorhaben. Die Gliederung richtet sich nach dem Kontenplan der Gemeinde, dieser kann nach Bedarf verdichtet werden. Nur bei gleichem Aufbau sind die Ergebnisse von Finanzplan, Budget und Jahresrechnung aussagekräftig.

Grafische Darstellungen sind nicht obligatorisch. Die Visualisierung eignet sich jedoch besonders für die

- Entwicklung der Erfolgsrechnung, der Nettoinvestitionen und der Neuverschuldung,
- Entwicklung von Bilanzüberschuss oder -fehlbetrag und
- Darstellung der Finanzkennzahlen über die gesamte Basis- und Prognoseperiode.

2.4.2.3 Zweck

Mit dem Finanzplan steuern die Verantwortlichen den Finanzhaushalt. Die Finanzplanung dient

- als finanzpolitisches Führungsinstrument,
- der Verhinderung von Sachzwängen, indem die Haushaltsentwicklung frühzeitig beurteilt wird und nötige Korrekturmassnahmen rechtzeitig eingeleitet werden können und
- der Sicherstellung des Handlungsspielraums der Gemeinde.

Der Finanzplan ist ein mittelfristiges Planungsinstrument und gibt Auskunft über die Entwicklung der Gemeindefinanzen in den nächsten vier bis acht Jahren. Zudem bildet er die Grundlage für die Erstellung des Budgets für das Folgejahr. Abhängig von der Grösse und der Investitionstätigkeit der Körperschaft ist der Umfang des Finanzplans sehr unterschiedlich.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Der Finanzplan muss rollend den neuen Gegebenheiten angepasst werden. Dies geschieht mindestens jährlich. Vor grösseren Investitionsprojekten oder bei angespannter Finanzlage kann die mehrmalige Anpassung sinnvoll sein, beispielsweise unmittelbar nach Abschluss der Vorjahresrechnung oder vor der Kreditvorlage für ein neues, noch nicht enthaltenes Investitionsprojekt, oder vor der nächsten Budgetvorlage.

Investitionen oder Steueranlageveränderungen und deren Folgen auf das Finanzhaushaltsgleichgewicht, werden im Finanzplan aufgezeigt. Finanzpolitik kann auf Stufe Gemeinde besser mit dem mittelfristigen Finanzplan als mit dem (kurzfristigen) Budget betrieben werden. Beim Budget ist der Handlungsspielraum der Gemeinde stark eingeschränkt, da die meisten Budgetpositionen durch rechtliche Vorgaben, eingegangene Verpflichtungen und Kreditbeschlüsse der Gemeinde gebunden sind und kurzfristig kaum beeinflusst werden können. Die Investitionen und die Folgekosten daraus beeinflussen die langfristige Entwicklung der Gemeindefinanzen. Der Finanzplan zeigt auf, wie sich die Liquidität in den nächsten Jahren entwickelt. Drohende Liquiditätsengpässe sowie ein möglicher Handlungsspielraum werden frühzeitig erkannt

2.4.3 Finanzplanung bei Kleinstkörperschaften¹¹

GV	Kleinstkörperschaften	Art. 64a ¹ Für den Finanzplan von Kleinstkörperschaften gelten erleichterte Anforderungen. ² Als Kleinstkörperschaften im Sinne von Absatz 1 gelten Unterabteilungen, Bürgergemeinden und burgerliche Korporationen, Gemeindeverbände und Schwellenkorporationen, deren Bilanz eine Summe von weniger als 1 000 000 Franken oder deren Erfolgsrechnung einen Umsatz von weniger als 100 000 Franken aufweisen. Massgebend ist dabei je der Durchschnitt der drei vorangehenden Rechnungsjahre.
-----------	-----------------------	---

FHDV	Kleinstkörperschaften	Art. 27 ¹ Wenn die Vorgaben im Sinne von Artikel 64a Absatz 2 GV zu Bilanzsumme oder Umsatz unterschritten sind, genügt zur Erfüllung der Finanzplanungspflicht eine schriftliche Bestätigung des Gemeinderates, dass <i>a</i> diese Vorgaben erfüllt sind, <i>b</i> die Bilanz keinen Bilanzfehlbetrag aufweist und <i>c</i> der Gemeinderat während der nächsten fünf Jahre keine Investitionen ausserhalb seiner Ausgabenkompetenz plant. ² Plant eine Kleinstkörperschaft in den nächsten fünf Jahren Investitionen, welche die Finanzkompetenz des Gemeinderates überschreiten, oder weist sie einen Bilanzfehlbetrag auf, muss sie einen einfachen Finanzplan in Tabellenform erstellen. Dieser muss vom zuständigen Organ beschlossen werden und besteht wenigstens aus Vorbericht, Prognose der Erfolgsrechnung und Folgekostentabelle der Investitionen.
-------------	-----------------------	---

Unterabteilungen, Bürgergemeinden und burgerliche Korporationen, Gemeindeverbände und Schwellenkorporationen gelten als Kleinstkörperschaft, wenn die Bilanzsumme unter einer Million

¹¹ Definition Kleinstkörperschaft, Art.64a GV.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Franken liegt oder wenn der Umsatz der Erfolgsrechnung 100'000 Franken nicht übersteigt. Für die Ermittlung der Grenzwerte wird jeweils der Durchschnitt der letzten drei Rechnungsjahre herangezogen.

Für Kleinstkörperschaften gelten erleichterte Anforderungen an die Finanzplanpflicht. Dabei wird unterschieden, ob die Körperschaft eine Investitionstätigkeit oder einen Bilanzfehlbetrag aufweist oder nicht.

2.4.3.1 Kleinstkörperschaften ohne Investitionstätigkeit und ohne Bilanzfehlbetrag

Wenn eine Körperschaft die Bedingungen gemäss Artikel **64a Absatz 2 GV** zu Bilanzsumme oder Umsatz erfüllt und sie weder einen Bilanzfehlbetrag ausweist noch in den nächsten Jahren Investitionen plant, genügt zur Erfüllung der Finanzplanpflicht gegenüber dem Kanton¹² die entsprechende schriftliche Bestätigung der Exekutive in der Bescheinigung zur Jahresrechnung (vgl. Kapitel 2.9.4.2.2) unter dem Punkt „Aussagen zur Finanzplanung“.

2.4.3.2 Kleinstkörperschaften mit Investitionstätigkeit oder mit Bilanzfehlbetrag¹³

Plant die Kleinstkörperschaft in den nächsten fünf Jahren Investitionen, welche die Finanzkompetenz der Exekutive übersteigen, oder weist die Körperschaft einen Bilanzfehlbetrag aus, muss **ein einfacher Finanzplan in Tabellenform** erstellt werden. Dieser muss mindestens einen Vorbericht, die Prognose der Erfolgsrechnung und eine Folgekostentabelle der Investitionen enthalten. Der Finanzplan muss vom zuständigen Organ beschlossen werden.

Die Ergebnisse aus diesem Finanzplan müssen in der Bescheinigung zur Jahresrechnung¹⁴ kommentiert werden.

Im Vorbericht wird festgehalten, auf welcher Rechnungsgrundlage der Finanzplan aufbaut, welche Investitionen ausserhalb der Finanzkompetenz der Exekutive in den nächsten fünf Jahren anfallen, wie sich das Rechnungsergebnis und der Bilanzüberschuss oder der -fehlbetrag mit und ohne Investition in den nächsten Jahren entwickeln und welche Schlüsse die Exekutive daraus zieht.

Die Entwicklung der Erfolgsrechnung ist ausgehend von der letzten abgeschlossenen Jahresrechnung, dem aktuellen Budget und gestützt auf die Prognoseannahmen zu berechnen. Vier bis acht Planjahre sind mindestens nach der dreistufigen Funktion darzustellen. In einem ersten Schritt wird das Rechnungsergebnis ohne Investitionen ermittelt. Anschliessend werden die Investitionsfolgekosten dem Rechnungsergebnis gegenübergestellt. Das Ergebnis zeigt auf, ob die Folgekosten und damit die Investition bei sonst gleichbleibenden Bedingungen tragbar sind oder nicht. Sind die Folgekosten nicht tragbar, ist auf die Investition zu verzichten oder die Einnahmen und Ausgaben sind anzupassen.

Beispiel einer Burgergemeinde

Die Burgergemeinde mit einem Bilanzüberschuss von CHF 480'000.- plant für das Jahr 2017 die Sanierung einer Strasse über CHF 60'000.-, mit jährlichen Netto-Folgekosten von CHF 3'200.- Diese Burgergemeinde ist aktuell in einer guten finanziellen Lage. Sie rechnet jedoch damit, dass die Erträge aus der Forstrechnung in den nächsten Jahren abnehmen sowie der Ertrag des Jahres 2016 in der Burgergutsrechnung einmalig hoch ist und sich auf tieferem Niveau stabilisieren wird. Diese Annahmen und die Schlüsse aus der Finanzplanung werden im Vorbericht zum Finanzplan kommentiert.

¹² zuständig: Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR).

¹³ Art. 27 FHDV.

¹⁴ Art. 46a Abs. 3 FHDV.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Erfolgsrechnung

Bürgergemeinde	2016	2017	2018	2019	2020	2021
8200 Forstwirtschaft, Nettoertrag	1800	900	900	900	900	900
9695 Bürgergut, Nettoertrag	5300	2140	2040	2340	2340	2340
Rechnungsergebnis ohne Investition	7100	3040	2940	3240	3240	3240
Investitionsfolgekosten	0	3200	3200	3200	3200	3200
Rechnungsergebnis mit Investition	7100	-160	-260	40	40	40

Ergebnis der Finanzplanung:

Der Bilanzüberschuss per 31. Dezember 2015 beträgt Fr. 480'000.-. Durch die Investition sind Aufwandüberschüsse in den Jahren 2017 und 2018 zu erwarten, die durch den Bilanzüberschuss gedeckt sind.

2.4.4 Finanzplanung bei Bilanzfehlbeträgen

GG	Bilanzfehlbetrag	<p>Art. 74</p> <p>¹ Der Bilanzfehlbetrag muss innert acht Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung abgetragen sein.</p> <p>² Der Bilanzfehlbetrag darf einen Drittel des ordentlichen Jahressteuerertrages nicht übersteigen.</p> <p>³ Budgetiert die Gemeinde ein Defizit der Erfolgsrechnung, das nicht durch einen Bilanzüberschuss gedeckt werden kann, weist der Gemeinderat im Finanzplan aus, wie der Bilanzfehlbetrag auszugleichen ist. Der Finanzplan ist dem für die Beschlussfassung über das Budget zuständigen Organ und der zuständigen Stelle der Direktion für Inneres und Justiz vorgängig zur Kenntnis zu bringen.</p>
-----------	------------------	---

GV	Finanzplan bei Bilanzfehlbeträgen	<p>Art. 65</p> <p>¹ Budgetiert eine Gemeinde einen Bilanzfehlbetrag oder weist sie einen solchen in der Jahresrechnung aus, enthält der Finanzplan einen Überblick gemäss Artikel 64 Absatz 2 und zeigt zusätzlich auf, wie und innert welcher Frist der Bilanzfehlbetrag ausgeglichen wird.</p> <p>² Die Frist für den Ausgleich darf acht Jahre seit der erstmaligen Bilanzierung des Fehlbetrages nicht übersteigen.</p> <p>³ Der Finanzplan ist bis zum Ausgleich des Bilanzfehlbetrages jährlich dem Amt für Gemeinden und Raumordnung mit Kopie an das Regierungsstatthalteramt einzureichen.</p> <p>⁴ Als ordentlicher Jahressteuerertrag im Sinne von Artikel 74 Absatz 2 des Gemeindegesetzes gilt die Gesamtheit der Erträge und Aufwände der letzten genehmigten Jahresrechnung aus</p> <p style="margin-left: 20px;">a Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen,</p>
-----------	-----------------------------------	---

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- b Gewinn- und Kapitalsteuern juristischer Personen,
- c Liegenschaftssteuern,
- d Steuerabschreibungen periodischer Steuern.

Jede Körperschaft mit Bilanzfehlbetrag muss einen Finanzplan erstellen. Die Gemeinde hat maximal acht Jahre Zeit, um den Bilanzfehlbetrag abzutragen (**Art. 74 GG**). Damit der Ausgleich innert dieser Frist nachgewiesen werden kann, muss der Finanzplan bei Bedarf auf acht Prognosejahre erweitert werden. Wo dies die vorhandenen Finanzplanprogramme nicht zulassen, sind die fehlenden Jahre in Tabellenform zu ergänzen.

Falls der Finanzplan dem zuständigen Organ in Varianten vorgelegt wird, ist bei allen Varianten ein mittelfristiges Finanzhaushaltsgleichgewicht nachzuweisen.

Zum Beispiel: 1. Variante, Steueranlage ist erhöht. 2. Variante, Kürzung der Beiträge in der Funktion Kultur.

2.4.4.1 Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen

GG Sanierungsmassnahmen

Art. 75

¹ Weist die Gemeinde seit drei Jahren einen Bilanzfehlbetrag aus, erarbeitet sie vor dem Beschluss über das nächste Budget einen Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen.

² Der Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen legt die Abtragung des Bilanzfehlbetrages innerhalb der Frist gemäss Artikel 74 Absatz 1 fest. Er ist der zuständigen Stelle der Direktion für Inneres und Justiz zur Kenntnis zu bringen.

GV Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen

Art. 66

¹ Weist eine Gemeinde seit drei Jahren einen Bilanzfehlbetrag aus, erstellt sie einen Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen gemäss Artikel 75 GG, welcher ausdrücklich als solcher zu bezeichnen ist.

² Ein Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen ist genügend, wenn er

- a aufzeigt, wie und mit welchen Massnahmen der Bilanzfehlbetrag innert acht Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung abgeschrieben wird und
- b auf realistischen Annahmen und Prognosen beruht.

³ Der Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen ist zusammen mit dem Budget, dem Gemeindeparlament oder den Stimmberechtigten zur Kenntnisnahme zu unterbreiten.

⁴ Der Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen ist dem Amt für Gemeinden und Raumordnung mit Kopie an das Regierunstatthalteramt einzureichen.

⁵ Die Direktion für Inneres und Justiz regelt die Darstellung der Sanierungsmassnahmen.

FHDV Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen

Art. 28

¹ Der Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen enthält zusätzlich zu den Finanzplanunterlagen eine tabellarische Beilage zum Vorbericht, bezeichnet als «Sanierungsmassnahmen».

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- ² Die Beilage «Sanierungsmassnahmen» enthält
- a die vom Gemeinderat ergriffenen und die geplanten Sanierungsmassnahmen,
 - b eindeutige Bezeichnungen und kurze Umschreibungen dieser Massnahmen,
 - c die zur Bewilligung dieser Massnahmen zuständigen Organe,
 - d die finanziellen Auswirkungen jeder Massnahme, pro Jahr über die ganze Prognoseperiode dargestellt.

Ein Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen muss erstellt werden, wenn eine Körperschaft während drei aufeinanderfolgenden Jahren in der Jahresrechnung einen Bilanzfehlbetrag aufweist. Dieser ist zusammen mit dem Budget dem zuständigen Organ zur Kenntnisnahme vorzulegen. Ebenfalls ist er dem Amt für Gemeinden und Raumordnung mit Kopie an das Regierungsstatthalteramt einzureichen.

Der Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen ist eindeutig als solcher zu bezeichnen. Er enthält zusätzlich zu den Finanzplanunterlagen eine tabellarische Beilage zum Vorbericht, bezeichnet als „Sanierungsmassnahmen“.

Diese Beilage „Sanierungsmassnahmen“ enthält:

- die vom Gemeinderat bereits ergriffenen und die geplanten Sanierungsmassnahmen
- eindeutige Bezeichnungen und kurze Umschreibungen dieser Massnahmen
- die zur Bewilligung dieser Massnahmen zuständigen Organe
- die finanzielle Auswirkung jeder Massnahme, pro Jahr über die ganze Prognoseperiode dargestellt

Mit dem Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen wird aufgezeigt, wie das Finanzhaushaltsgleichgewicht innerhalb der gesetzlichen Frist wiederhergestellt werden kann.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.5 Budget

2.5.1 Gesetzliche Grundlagen

GG Finanzhaushaltsgleichgewicht

Art. 73

¹ Das Budget ist so auszugestalten, dass der Finanzhaushalt ausgeglichen ist.

² Ein Defizit der Erfolgsrechnung kann budgetiert werden, wenn es durch einen Bilanzüberschuss gedeckt ist oder wenn Aussicht auf Deckung gemäss Artikel 74 besteht.

³ Der Regierungsrat erlässt Vorschriften über die Abschreibungen.

Bilanzfehlbetrag

Art. 74

¹ Der Bilanzfehlbetrag muss innert acht Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung abgetragen sein.

² Der Bilanzfehlbetrag darf einen Drittel des ordentlichen Jahressteuerertrages nicht übersteigen.

³ Budgetiert die Gemeinde ein Defizit der Erfolgsrechnung, das nicht durch einen Bilanzüberschuss gedeckt werden kann, weist der Gemeinderat im Finanzplan aus, wie der Bilanzfehlbetrag auszugleichen ist. Der Finanzplan ist dem für die Beschlussfassung über das Budget zuständigen Organ und der zuständigen Stelle der Direktion für Inneres und Justiz vorgängig zur Kenntnis zu bringen.

Sanierungsmassnahmen

Art. 75

¹ Weist die Gemeinde seit drei Jahren einen Bilanzfehlbetrag aus, erarbeitet sie vor dem Beschluss über das nächste Budget einen Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen.

² Der Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen legt die Abtragung des Bilanzfehlbetrages innerhalb der Frist gemäss Artikel 74 Absatz 1 fest. Er ist der zuständigen Stelle der Direktion für Inneres und Justiz zur Kenntnis zu bringen.

Massnahmen des
Regierungsrates

Art. 76

¹ Der Regierungsrat legt kantonal letztinstanzlich das Budget und die Steueranlage der Gemeinde fest, wenn

- a der Bilanzfehlbetrag gemäss Budget das Mass von Artikel 74 Absatz 2 übersteigt,
- b die Gemeinde keinen oder einen ungenügenden Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen gemäss Artikel 75 vorlegt oder
- c die Gemeinde einen Beschluss über das Budget oder die Steueranlage fasst, das dem nachgeführten Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen widerspricht.

² Der Regierungsrat legt im Rahmen von Absatz 1 das Budget so fest, dass es ausgeglichen ist und der Bilanzfehlbetrag gemäss Artikel 74 Absatz 1 abgetragen wird. Er kann dazu die Einnahmen der Gemeinde erhöhen oder deren Ausgaben kürzen, soweit sich die Gemeinde nicht gegenüber Dritten verbindlich verpflichtet hat.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

	Gemeinden ohne Budget	<p>Art. 77</p> <p>¹ Der Regierungsrat beschliesst das Budget und legt unter Berücksichtigung von Artikel 74 die Steueranlage fest, wenn das zuständige Gemeindeorgan das Budget bis zum 30. Juni des Rechnungsjahres nicht beschlossen hat. Sein Beschluss ist kantonal letztinstanzlich.</p> <p>² Der Gemeinderat informiert die zuständige Stelle der Direktion für Inneres und Justiz mit Kopie an das Regierungsstatthalteramt über das weitere Vorgehen, wenn das zuständige Organ das Budget bis Ende des Vorjahres nicht beschlossen hat.</p>
GV	Jährlichkeit	<p>Art. 61</p> <p>¹ Budget und Jahresrechnung werden für ein Kalenderjahr erstellt.</p>
	Grundsatz	<p>Art. 67</p> <p>¹ Das Budget ist öffentlich und bildet die Grundlage der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung.</p> <p>² Die Direktion für Inneres und Justiz legt den Mindestinhalt des Budgets fest.</p>
	Beschluss	<p>Art. 68</p> <p>¹ Das Budget der Erfolgsrechnung und die Anlage der obligatorischen Gemeindesteuern bzw. der Kirchensteuern sind gemeinsam zu beschliessen.</p> <p>² Das Budget wird vor Beginn des Rechnungsjahres beschlossen.</p> <p>³ Ist dies ausnahmsweise nicht möglich, informiert der Gemeinderat das Amt für Gemeinden und Raumordnung mit Kopie an das Regierungsstatthalteramt über das weitere Vorgehen.</p>
	Zeitliche Bindung	<p>Art. 69</p> <p>¹ Die im Budget beschlossenen Ausgaben erfolgen im betreffenden Jahr.</p> <p>² Im Finanzhaushaltsjahr nicht verwendete Budgetkredite verfallen.</p>
	Unumgängliche Verpflichtungen	<p>Art. 70</p> <p>¹ Ohne rechtskräftiges Budget dürfen nur unumgängliche Verpflichtungen eingegangen werden, insbesondere für gebundene Ausgaben.</p>
	Gebundene Ausgaben	<p>Art. 101</p> <p>¹ Ausgaben sind gebunden, wenn bezüglich ihrer Höhe, dem Zeitpunkt ihrer Vornahme oder anderer Modalitäten kein Entscheidungsspielraum besteht.</p> <p>² Der Gemeinderat beschliesst gebundene Ausgaben.</p>

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Budgetkredit	<p>³ Ein Beschluss über einen gebundenen Verpflichtungskredit ist gemäss Artikel 34 zu veröffentlichen, wenn er die ordentliche Kreditzuständigkeit des Gemeinderates für neue Ausgaben übersteigt.</p> <p>Art. 110</p> <p>¹ Jeder Betrag, der einem Konto der Erfolgs- oder Investitionsrechnung zugeordnet ist, stellt einen Budgetkredit dar.</p> <p>² Die Gesamtheit der Budgetkredite bildet das Budget.</p>
Ausgabenbeschlüsse	<p>Art. 111</p> <p>¹ Neue einmalige Ausgaben der Erfolgsrechnung dürfen mit dem Budget beschlossen werden.</p> <p>² Sie sind als neue Ausgaben bekannt zu geben, wenn sie in die Zuständigkeit der Stimmberechtigten oder des Gemeindeparlaments fallen.</p> <p>³ Ist das Parlament zuständig für den Beschluss über das Budget, darf es neue einmalige Ausgaben der Erfolgsrechnung nur im Rahmen seiner Ausgabenbefugnis beschliessen.</p>

FHDV Mindestinhalt	<p>Art. 29</p> <p>¹ Das Budget enthält mindestens</p> <ul style="list-style-type: none">a den Vorbericht mit einer Kommentierung über das Ergebnis des Budgets, die voraussichtliche Veränderung des Eigenkapitals, die wesentlichen Änderungen gegenüber dem letzten Budget und der letzten Jahresrechnung und die wesentlichen Investitionen im Budgetjahr sowie die Anträge des Gemeinderates an das zuständige Organ,b den Zusammenschluss des Budgets der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Funktionen,c das Budget der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Konten,d bei Einwohner- und gemischten Gemeinden zusätzlich die Übersicht über das Budget. <p>² Diese Vorgaben gelten nicht für Gemeinden, die ganz oder teilweise nach einem wirkungsorientierten Steuerungsmodell geführt werden; diese beschliessen ihr Budget oder Teile davon als Produktbudget.</p> <p>³ Das Budget ist jeweils vergleichend mit den Daten des Budgets des laufenden Jahres und der Jahresrechnung des Vorjahres darzustellen.</p>
---------------------------	--

2.5.2 Inhalt und Aufbau des Budgets

Der Gemeinderat erstellt das Budget der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung für ein Kalenderjahr und legt damit die finanziellen Auswirkungen seines jährlichen «Regierungsprogramms» dar. Das Budget umfasst das nächste Rechnungsjahr, ist damit kurzfristig zukunftsorientiert, und hat unter anderem den mittelfristigen Finanzplan als Grundlage. Weitere Grundlagen bilden bestehende Verträge und Vereinbarungen, welche die Gemeinde binden. Ebenfalls berücksichtigt werden

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

die Anteile der Verbundaufgaben mit dem Kanton, dieser stellt für die jeweilige Berechnung Prognoseannahmen und eine elektronische Berechnungshilfe zur Verfügung.¹⁵ Die zuständigen Gemeindeorgane stellen sicher, dass der Haushalt mittelfristig im Gleichgewicht ist. Ausgaben sind durch Einnahmen zu decken.

Das vom zuständigen Organ genehmigte Budget ist rechtlich verbindlich.

Das Vollständigkeitsprinzip verlangt, dass der Gemeinderat sämtliche voraussehbaren Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung sowie Aufwand und Ertrag der Erfolgsrechnung in das Budget aufnimmt, auch wenn allfällige Ausgabenbeschlüsse noch fehlen. Diese Budgetkredite können mit einem Sperrvermerk (z. B. Fussnote oder *) bezeichnet werden. Wird der entsprechende Verpflichtungskredit nicht beschlossen, verfallen diese Budgetkredite.

Das Budget umfasst jedes Konto der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung. Die Konten sind mindestens mit der 4-stufigen Gliederung nach Funktionen und der 4-stufigen Gliederung nach Sachgruppen darzustellen. Basis ist der verbindliche Kontenrahmen gemäss den **Anhängen 1 bis 4 FHDV**. Jedes Konto der Erfolgsrechnung bildet einen Budgetkredit.

Das gesamte Budget ist öffentlich. Über die Art und Weise wie der Gemeinderat das Parlament oder die Stimmberechtigten über das Budget informieren soll, bestehen keine Vorschriften. Jede Gemeinde kann ihre Informationspolitik selber bestimmen. Der Gemeinderat kann dem zuständigen Organ die Unterlagen als Zusammenfassung zustellen. Dabei hat er jedoch die kreditrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Das heisst, er muss dem für die Genehmigung zuständigen Organ allfällige in dessen Kompetenz fallende Ausgaben bekanntgeben (**vgl. Art. 111 GV**). Dasselbe gilt für Nachkredite (**vgl. Art. 112 GV**).

Das vollständige Budget muss allen interessierten Personen zur Einsicht offenstehen und von diesen bezogen werden können.

Für Erläuterungen zum Globalbudget bei wirkungs- und leistungsorientierter Verwaltungsführung (**Art. 118 GV**) vergleiche Kapitel 2.7.5.5.

2.5.3 Vorbericht des Budgets

Im Vorbericht ist das Ergebnis des Budgets zu kommentieren. Dazu sind die wichtigsten Berechnungsgrundlagen (Steueranlagen, wiederkehrende Gebühren) und Geschäftsfälle des Budgetjahres zu erwähnen. Der Vorbericht enthält ferner den Eigenkapitalnachweis mit erläuternden Aussagen zu den Veränderungen in der Kontogruppe 29 (Eigenkapital).

Das Budget ist vergleichend mit den Daten des Vorjahresbudgets und der Vorjahresrechnung darzustellen. Die wesentlichen Änderungen zu den Vorjahreszahlen sind zu kommentieren.

Der Vorbericht enthält zudem den Antrag des Gemeinderates an das zuständige Organ und wird von der Finanzverwalterin oder dem Finanzverwalter sowie vom Gemeinderat unterzeichnet.

Die Publikation von Finanzkennzahlen im Vorbericht zum Budget ist freiwillig.

2.5.4 Budget der Erfolgsrechnung

Mit dem Budget der Erfolgsrechnung kann direkt einmaliger Konsumaufwand beschlossen werden. Ebenfalls zulässig ist die Budgetierung und Verbuchung von Kleininvestitionen in der Erfolgsrechnung. Die Aktivierungsgrenzen gemäss **Art. 79a GV** müssen jedoch zwingend eingehalten werden.

¹⁵ Publikation im Internet unter www.fin.be.ch/fin/de/index/finanzen/finanzen/finanz- und_lastenausgleich unter der Rubrik Finanzplanungshilfe.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

(vgl. Kap. 2.6.3.3.1). Der Grundsatz der Stetigkeit (**Art. 4 FHDV**) verlangt zudem die Einhaltung einer konstanten Praxis. Eine entsprechende Dokumentation ist notwendig.

Das Budget der Erfolgsrechnung muss so erstellt werden, dass der Finanzhaushalt mittelfristig ausgeglichen ist. Allfällige Bilanzfehlbeträge sind innert einer Frist von acht Jahren abzutragen (**Art. 74 GG**).

Weist das Budget einen Ertragsüberschuss aus und sind die ordentlichen Abschreibungen kleiner als die Nettoinvestitionen, sind zusätzliche Abschreibungen (Einlage in die finanzpolitische Reserve) zwingend zu budgetieren. (vgl. Kap. 2.6.3.1.3). Keine zusätzlichen Abschreibungen sind zu budgetieren, solange die Gemeinde einen Bilanzfehlbetrag aufweist.

2.5.5 Genehmigung

Das Budget wird dem zuständigen Organ zum Beschluss unterbreitet.

Zusammen mit dem Budget werden die Anlagen der ordentlichen Gemeindesteuern festgesetzt (**Art. 68 GV**). Das Budget und die Steueranlage bilden eine Einheit; diese beiden Vorlagen müssen in einem Traktandum dem zuständigen Organ unterbreitet werden. Das Budget wird in der Regel von den Stimmberechtigten beschlossen, sofern im Organisationsreglement keine andere Zuständigkeit geregelt ist.

Nach Gemeindegesetz (**Art. 23 GG**) steht den Stimmberechtigten unter anderem als unübertragbare Aufgabe zu, die Steueranlage zu verändern. Die Gemeinde kann nun in ihrem Organisationsreglement bestimmen, dass das Budget nur bei einer Änderung der Steueranlage von den Stimmberechtigten beziehungsweise vom Parlament beschlossen werden muss und bei gleichbleibender Steueranlage die Exekutive für den Beschluss zuständig ist.

Das Budget ist dem zuständigen Organ noch im Vorjahr zur Genehmigung zu unterbreiten. Wird es verworfen und ist eine erneute Vorlage vor Beginn des Rechnungsjahres nicht mehr möglich, dürfen bis zum Beschluss nur unumgängliche Verpflichtungen, insbesondere für gebundene Ausgaben und verbindliche Vereinbarungen eingegangen werden (**Art. 70 GV**). Trifft dieser Fall ein, informiert der Gemeinderat das AGR mit Kopie an das Regierungsstatthalteramt über das weitere Vorgehen. Die Gemeinde kann weitere Abstimmungen über Budget und Steueranlage durchführen. Verfügt sie bis zum 30. Juni des Rechnungsjahres über kein Budget, beschliesst es der Regierungsrat.

Unter unumgänglichen Verpflichtungen wird das Minimum dessen verstanden, was die Gemeinde für ihr Funktionieren gerade noch benötigt. Gegenüber der sehr eng gefassten Auslegung der gebundenen Ausgabe besteht somit etwas mehr Handlungsmöglichkeit bei fehlendem Budget. Die Beurteilung, ob eine Ausgabe unumgänglich ist, obliegt dem Gemeinderat. Er hat nach objektiven Kriterien und im Rahmen einer umfassenden Einzelfallprüfung für jede Ausgabe zu bestimmen, ob sie für die ordnungsgemässe Funktionsfähigkeit der Gemeinde notwendig ist.

2.5.6 Budget der Investitionsrechnung

Das Budget der Investitionsrechnung ist ein Führungs- und Planungsinstrument der Behörden und wird, soweit das Organisationsreglement nichts Anderes bestimmt, vom Gemeinderat beschlossen. Investitionsausgaben können nicht mit dem Investitionsbudget beschlossen werden. Dazu braucht es den Beschluss von Verpflichtungskrediten durch das kreditkompetente Organ.

Das Budget der Investitionsrechnung dient hauptsächlich folgenden Zielen:

- Planen der jährlichen Investitionsausgaben und -einnahmen (Investitionstranche)
- Feststellen der finanziellen Auswirkungen von allen Investitionen, die im entsprechenden Rechnungsjahr realisiert werden sollen
- Berechnen des Fremdmittelbedarfs und der daraus folgenden Zinslasten

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- Ermitteln des Abschreibungsbedarfs
- Ermitteln allfälliger weiterer Folgekosten

2.5.7 Interventionspflicht des Kantons

Der Kanton beachtet die Autonomie der Gemeinden und baut auf ihre Selbstregulierungskraft, auch in schwierigen Situationen. Er beobachtet aber die Entwicklung der Gemeindefinanzhaushalte genau. Die Gemeinden sollen bei finanziellen Problemen primär in eigener Verantwortung ihren Handlungsspielraum nutzen und durch eigene Massnahmen den Haushalt wieder ins Gleichgewicht bringen. Der Kanton interveniert im Zusammenhang mit dem Budget in folgenden Fällen:

- Wenn eine Gemeinde bis zum 30. Juni des Rechnungsjahres kein Budget beschlossen hat (vgl. Kap. 2.5.5).
- Unter bestimmten Voraussetzungen, wenn eine Gemeinde einen Bilanzfehlbetrag aufweist.

Es gibt drei Fälle, in denen der Regierungsrat das Budget und die Steueranlage einer Gemeinde im Zusammenhang mit Bilanzfehlbeträgen festlegt (**Art. 76 GG**):

- Wenn die Gemeinde laut Budget am 31.12. des Budgetjahres einen Bilanzfehlbetrag aufweist, der höher ist als ein Drittel des ordentlichen Jahressteuerertrages. Der Kanton verhindert dadurch, dass eine Gemeinde einen Bilanzfehlbetrag auflaufen lässt, der nur sehr schwer wieder abgetragen werden kann.
- Wenn eine Gemeinde seit drei Jahren einen Bilanzfehlbetrag ausweist und trotzdem keinen oder nur einen ungenügenden Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen vorlegt. In diesem Fall muss angenommen werden, dass die Gemeinde selbst keine Massnahmen ergreifen will oder kann, um den Haushalt wieder ins Gleichgewicht zu bringen.
- Wenn eine Gemeinde mit Bilanzfehlbetrag zwar einen korrekten Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen vorlegt, aber gleichzeitig Beschlüsse fasst, die dem Sanierungsziel zuwider laufen (z.B. indem ein Budget oder eine Steueranlage beschlossen werden, welche den Abbau des Bilanzfehlbetrages innert acht Jahren verunmöglichen).

Muss der Regierungsrat in diesen Fällen intervenieren, so ist er ebenfalls streng an die Frist von acht Jahren gebunden, innert der der Finanzhaushalt wieder ausgeglichen sein muss. Der Regierungsrat muss also das Budget so festlegen, dass das Sanierungsziel erreicht werden kann. Dazu kann er sowohl die Einnahmen erhöhen (Steuer- oder Gebührenanpassung) und/oder die Ausgaben kürzen, indem er Sparmassnahmen anordnet.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6 Jahresrechnung

2.6.1 Einleitung

GV	Allgemein	Art. 71 ¹ Die Jahresrechnung besteht aus <i>a</i> der Bilanz, <i>b</i> der Erfolgsrechnung, <i>c</i> der Investitionsrechnung, <i>d</i> der Geldflussrechnung und <i>e</i> dem Anhang. ² Die Direktion für Inneres und Justiz legt die einzelnen Positionen der Jahresrechnung und deren Reihenfolge fest. ³ Die Jahresrechnung ist öffentlich.
	Öffentliches Verzeichnis	Art. 97 ¹ Die Gemeinde gibt in einem öffentlichen Verzeichnis Auskunft über <i>a</i> Personen, die für die Gemeinde in Organen Dritter tätig sind, <i>b</i> Mitgliedschaften in Vereinen inklusive Haftungspflichten und <i>c</i> vertragliche Beziehungen, die zur Erfüllung von Gemeindeaufgaben eingegangen worden sind.
	Finanzstatistik	Art. 98 ¹ Das Amt für Gemeinden und Raumordnung kann zu statistischen Zwecken Daten aus dem Rechnungswesen der Gemeinden verlangen. ² Die Resultate werden den Gemeinden auf Wunsch kostenlos zur Verfügung gestellt.
FHDV	Buchhaltung, Allgemeine Anforderungen	Art. 5 ¹ Aktiven und Passiven, die in der Bilanz als Sammelposten ausgewiesen werden, sind durch detaillierte Inventare und Verzeichnisse nachzuweisen. Diese Inventare und Verzeichnisse sind regelmässig, mindestens jährlich, nachzuführen. ² Die Buchhaltungsunterlagen bestehen aus der Jahresrechnung, den Belegen, den Kontenblättern, dem Journal, den Inventaren, den Verzeichnissen und den Hilfsbüchern. ³ Auf Datenträger aufgezeichnete Buchhaltungsunterlagen müssen jederzeit zu Papier gebracht werden können. ⁴ Eintragungen mit Bleistift sind nicht zulässig.
	Verbuchung	Art. 6 ¹ Jeder Finanzvorfall wird verbucht. ² Die Buchhaltung ist tagfertig nachzuführen. Die Verbuchung hat laufend und chronologisch zu erfolgen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Buchführung

³ Bei Sammelbuchungen muss deren Zusammenhang mit den einzelnen Geschäftsvorfällen unmittelbar nachgewiesen werden können.

⁴ Jede Buchung hat auf der Grundlage eines Belegs zu erfolgen. Buchung wie Beleg müssen den Tatsachen entsprechen.

⁵ Fehlerhafte Buchungen dürfen im Hauptbuch nur mit Stornobuchungen korrigiert werden.

Art. 7

¹ Buchhaltungseröffnung und -abschluss müssen mit den ausgewiesenen Rechnungsergebnissen und den tatsächlichen Beständen übereinstimmen.

² Wo die Buchhaltungsprogramme provisorische Buchungen erlauben, die nicht sichtbar korrigiert werden können, ist der Buchungskreis mindestens pro Quartal und bei der Zwischenrevision abzuschliessen. Es ist nicht zulässig, länger als drei Monate provisorische Buchungen mitzuführen.

³ Die Buchführung muss nachprüfbar sein (Prüfpfad).

Anforderungen an Belege

Art. 16

¹ Der Beleg beweist die Richtigkeit der Buchung und hat mindestens das Datum, die ausstellende und die leistungsempfangende Stelle, den Sachverhalt, den Betrag sowie die notwendigen Angaben gemäss der Gesetzgebung über die Mehrwertsteuer zu enthalten.

² Die Gemeinde ergänzt den Beleg mit ihren Vermerken laut internem Kontrollsystem, mindestens aber mit der Belegnummer, dem Visum, der Zahlungsanweisung und der Kontierung.

³ Die Belege sind zweckmässig und geordnet abzulegen.

2.6.1.1 Einführung

Für eine erfolgreiche und zukunftsorientierte Erfüllung der Gemeindeaufgaben ist eine gesicherte finanzielle Basis unabdingbar. Dazu braucht es verlässliche Zahlen und Daten, was der korrekten Rechnungsführung und Darstellung der Jahresrechnung nach nachvollziehbaren Grundsätzen grosse Bedeutung zukommen lässt.

Die Jahresrechnung ist das Herzstück der Rechnungsführung. Die Gemeinden des Kantons Bern führen ihre Rechnung nach dem Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) gemäss **Art. 70 GG** sowie **Art. 60 Abs. 2 GV**. HRM2 stützt sich auf das Handbuch der Kantonalen Finanzdirektorenkonferenz, das 2008 erschienen ist¹⁶, sowie auf die Empfehlungen des SRS. Die Zielsetzungen des HRM2 werden im Kapitel 1 und die Grundsätze zur Haushaltsführung im Kapitel 2.1 dieser Arbeitshilfe beschrieben.

¹⁶ Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.1.2 Die Jahresrechnung

Verantwortlich für den Finanzhaushalt der Gemeinde ist der Gemeinderat. Die Jahresrechnung zeigt die finanziellen Geschäftsfälle der Gemeinde während eines Jahres und die Aktiven und Passiven an einem bestimmten Stichtag auf. Dabei gilt für alle Gemeinden das Geschäftsjahr vom 1.1. bis 31.12., der Stichtag ist zwingend der 31.12. des Jahres. Die Jahresrechnung ist vom Gemeinderat und von der für die Finanzverwaltung verantwortlichen Person zu unterzeichnen.

2.6.1.3 Inhalt der Jahresrechnung

Die Jahresrechnung setzt sich zusammen aus

- der Bilanz
- der Erfolgsrechnung
- der Investitionsrechnung
- der Geldflussrechnung
- dem Anhang

Die Bestandteile der Jahresrechnung werden in den Kapiteln 2.6.2, 2.6.3, 2.6.4 und 2.6.5 dieser Arbeitshilfe näher beschrieben.

Die einzelnen Positionen der Jahresrechnung und deren Reihenfolge werden in **Art. 30 FHDV** verbindlich festgelegt. Die Jahresrechnung ist nach dem Grundsatz "vom Groben zum Detail" aufgebaut und beinhaltet:

- *ein Inhaltsverzeichnis*
- *die Berichterstattung einschliesslich Nachkredite und gebührenfinanzierte Spezialfinanzierungen*

Die Berichterstattung enthält zusammenfassend einen Kommentar zu den Ergebnissen in den Bereichen Gesamthaushalt, Allgemeiner Haushalt und Spezialfinanzierungen. Im Weiteren kommentiert der Gemeinderat die Aufwands- und Ertragsentwicklung, die Investitionen und die Bilanzsituation.

Die Nachkredite werden summarisch dargestellt.

Für die gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen ist eine Übersicht über das Jahresergebnis sowie über das Verwaltungsvermögen und die Bestände des Eigenkapitals zu erstellen.

In verdichteter Form erhält der Leser so einen schnellen Überblick über die wichtigsten Daten, Ereignisse und Entwicklungen der Gemeinde. Die Quantität und die Reihenfolge der Berichterstattung sind nicht verbindlich vorgegeben.

- *Eckdaten, bestehend aus Übersicht, Selbstfinanzierung und gestuftem Erfolgsausweis nach Gesamthaushalt, Allgemeinem Haushalt und je gebührenfinanzierte Spezialfinanzierung¹⁷*

Die Eckdaten zeigen in geraffter Form die wichtigsten zahlenmässigen Ergebnisse der gesamten Jahresrechnung. Darunter fallen unter anderem die Jahresergebnisse, die Steuererträge, die Nettoinvestitionen sowie die Bestände der Hauptsachgruppen in der Bilanz.

Zu den wichtigen Informationen in diesem Kapitel gehört ebenfalls die Selbstfinanzierung des Gesamthaushalts, welche im Verhältnis zu den Nettoinvestitionen dargestellt wird.

Den Aussagen zum Erfolg der Jahresrechnung wird unter HRM2 grosses Gewicht beigegeben. Der Leser der Rechnung erhält mit dem gestuften Erfolgsausweis eine differenzierte Übersicht über die Ergebnisse aus betrieblicher Tätigkeit, aus der Finanzierung sowie aus ausserordentlichem Aufwand und Ertrag.

¹⁷ Zweiseitige gebührenfinanzierte Spezialfinanzierungen nach übergeordnetem Recht oder gestützt auf ein Reglement der Gemeinde.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die Jahresrechnung enthält die Erfolgsausweise für den Gesamthaushalt, sowie einzeln für den Allgemeinen Haushalt und für die gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen.

- *den Zusammenzug der Bilanz*
Aktiven und Passiven werden anhand der dreistelligen Gliederung der Sachgruppen dargestellt. Für Einwohnergemeinden und gemischte Gemeinden ist der Zusammenzug der Bilanz zwingend, die übrigen gemeinderechtlichen Körperschaften können darauf verzichten (**Art. 31 Abs.1 FHDV**).
- *den Zusammenzug der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Funktionen und nach Sachgruppen*
Der Zusammenzug der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung erfolgt anhand der einstelligen funktionalen Gliederung, die Darstellung der Sachgruppen der Erfolgsrechnung erfolgt anhand der zweistelligen Gliederung. Sofern nur eine Funktion geführt wird, können mit Ausnahme der Einwohnergemeinden und gemischten Gemeinden die gemeinderechtlichen Körperschaften auf die Zusammenzüge nach Funktionen und nach Sachgruppen verzichten. (**Art. 31 Abs. 1 FHDV**).
- *die Geldflussrechnung*
Die Tabelle Geldflussrechnung zeigt die Geldflüsse aus betrieblicher Tätigkeit, sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Es sind mindestens die Geldflüsse aus dem Gesamthaushalt darzustellen. Um die Aussagekraft der Geldflussrechnung zu erhöhen, kann die Gemeinde eine differenzierte Geldflussrechnung erstellen, aus der die Geldflüsse aus betrieblicher Tätigkeit und aus Investitionstätigkeit je für den Allgemeinen Haushalt und für die gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen dargestellt werden.

Kleinstkörperschaften nach **Art. 64a Absatz 2 GV** und Gesamtkirchgemeinden und Kirchgemeinden, welche die in **Art. 64a Absatz 2 GV** festgelegten Werte nicht erreichen, können auf die Erstellung einer Geldflussrechnung verzichten (**Art. 32a GV**).

- *ausgewählte Finanzkennzahlen*
Die Finanzkennzahlen sind sowohl getrennt als auch konsolidiert zu berechnen (**Art. 36 GV**). Darzustellen sind zehn Finanzkennzahlen für den Gesamthaushalt, sowie zwei Kennzahlen für den Allgemeinen Haushalt und drei Kennzahlen für die Spezialfinanzierungen (vgl. Kapitel 5 Finanzkennzahlen dieser Arbeitshilfe).

Mit Ausnahme der Einwohnergemeinden und gemischten Gemeinden können die gemeinderechtlichen Körperschaften auf die Darstellung der Finanzkennzahlen verzichten.

- *den Antrag der Exekutive*
Der Antrag der Exekutive enthält das Ergebnis (Aufwand- oder Ertragsüberschuss) des Gesamthaushalts, sowie die einzelnen Teilergebnisse des Allgemeinen Haushalts und der gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen. Das zuständige Organ genehmigt mit der Jahresrechnung das Ergebnis des Gesamthaushalts.
- *den Bestätigungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans*
Der Bestätigungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans ist in die Jahresrechnung einzubinden.
- *die Genehmigung der Jahresrechnung*
Datum der Genehmigung und Unterschrift des zuständigen Organs.
- *den Anhang*

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Bestandteile des Anhangs sind die Offenlegung des angewendeten Rechnungslegungsmodells (Regelwerk und begründete Ausnahmen), die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze, der Eigenkapitalnachweis, der Rückstellungsspiegel, der Beteiligungsspiegel, der Gewährleistungsspiegel, der Anlagespiegel sowie zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der finanziellen Situation von Bedeutung sind (detaillierte Erläuterungen zum Anhang der Jahresrechnung siehe Kapitel 2.6.5).

- *Details zur Rechnung, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung je nach Funktionen und Sachgruppen*
Ebenfalls Bestandteil der Jahresrechnung sind die Details zur Jahresrechnung, bestehend aus jedem einzelnen Konto, mit allen Unterkonten
 - der Bilanz
 - der Erfolgsrechnung nach Funktionen
 - der Erfolgsrechnung nach Sachgruppen
 - der Investitionsrechnung nach Funktionen
 - der Investitionsrechnung nach Sachgruppen

Eine Muster-Jahresrechnung der fiktiven Gemeinde „Stockhorn“ ist im Kapitel 9 dieser Arbeitshilfe zu finden.

2.6.1.4 Öffentliche Verzeichnisse und Inventare

In **Art. 97 GV** werden verschiedene, durch die Gemeinde zu erstellende öffentliche Verzeichnisse beschrieben. Die Mitgliedschaften sowie die vertraglichen Beziehungen, die zur Erfüllung einer Gemeindeaufgabe eingegangen worden sind, werden im Anhang zur Jahresrechnung, im Beteiligungsspiegel, ausgewiesen, soweit sie wesentlich sind. Über die weiteren Mitgliedschaften sowie über die Personen, welche für die Gemeinde in Organen Dritter Einsitz nehmen, sind Verzeichnisse ausserhalb der Jahresrechnung zu führen. Werden Sachanlagen (bspw. Mobilien) nicht als einzelne Bilanzpositionen ausgewiesen, sind darüber ebenfalls Inventare oder Verzeichnisse ausserhalb der Jahresrechnung zu führen. Dabei gilt die Anlagenbuchhaltung als solches Verzeichnis, wenn die Vermögenswerte darin einzeln ersichtlich sind.

Die Inventare und Verzeichnisse, welche nicht Bestandteil der Jahresrechnung sind, sind jährlich nachzuführen und müssen von der inventarführenden Stelle oder der für die Finanzverwaltung zuständigen Person unterzeichnet werden.

2.6.1.5 Allgemeine Anforderungen an die Buchhaltung

Heute werden die Jahresrechnungen in der Regel mittels Informatikmitteln erstellt. Es gilt jedoch nach wie vor der Grundsatz „keine Buchung ohne Beleg“. Wichtig ist, dass die Buchungen jederzeit mit dem zugrundeliegenden Sachverhalt nachprüfbar sind. Der aus dem Buchungsbeleg hervorgehende Geschäftsfall muss sachlich korrekt erfasst und verbucht werden. Das heisst nicht, dass Fehler nicht mehr korrigiert werden dürfen, die Korrekturen müssen jedoch als solche gekennzeichnet sein. Spätestens quartalsweise muss die Verbuchung definitiv gesetzt werden. Die Belege und Buchungen müssen übereinstimmen und den effektiven Tatsachen entsprechen. Die Überprüfbarkeit zwischen effektiver Leistung oder Verpflichtung bis hin zum Buchungssatz und umgekehrt muss gewährleistet sein (Prüfpfad).

Zur Buchhaltung gehören nebst der Jahresrechnung auch die Belege, die Kontenblätter, die Journale, die Inventare und Verzeichnisse sowie die Hilfsbücher resp. Nebenbücher, wie bspw. die Anlagenbuchhaltung, die Lohnbuchhaltung, die Debitorenbuchhaltung usw. Auf Datenträger aufgezeichnete Buchhaltungsunterlagen müssen jederzeit zu Papier gebracht werden können. Eintragungen mit Bleistift sind nicht zulässig.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.1.5.1 Wahl des Kontenrahmens

Die Darstellung der Jahresrechnung erfolgt nach dem verbindlich vorgegebenen Kontenrahmen HRM2 (**FHDV Anhänge 1 bis 4**, siehe Kapitel 3 dieser Arbeitshilfe). Dabei sind die im Eingang zu den einzelnen Kontenrahmen beschriebenen Vorgaben zu beachten. Gestützt auf **Art. 13 FHDV** sind Gemeindeverbände, die ausschliesslich ein Heim betreiben, von dieser Bestimmung ausgenommen und halten sich an die Vorgaben von CURAVIVA.

2.6.1.5.2 Tagfertigkeit

Art. 6 Abs. 2 FHDV verlangt, dass die Buchhaltung tagfertig nachzuführen ist. Für kleinere Körperschaften wird auch eine Nachführung per Ende Monat akzeptiert, da die tagfertige Verbuchung nicht effizient erfolgen könnte. Die chronologische und lückenlose Sammlung der Belege ist dabei unumgänglich und es muss jederzeit innerhalb nützlicher Frist der Nachweis erbracht werden können, dass die Bestände mit der Buchhaltung übereinstimmen, so bspw. bei einer unangemeldeten Zwischenrevision.

2.6.1.5.3 Kassen- und Tresorbestände

Wer für eine Kasse verantwortlich ist, muss periodisch die Kassenbestände mit den Buchbeständen abgleichen. Alle Bestände in Kasse und Tresor müssen verbucht sein¹⁸. Es empfiehlt sich, je Kasse eine verantwortliche Person zu bestimmen. Allfällige Differenzen sind zu belegen und zu verbuchen. In der Kasse dürfen nur Mittel der Gemeinde aufbewahrt werden und keine privaten Gelder oder andere privaten Wertgegenstände. Für die Aufbewahrung von Wertschriften eignet sich ein Wertschriftendepot bei einer Bank.

2.6.1.5.4 Anforderungen an Belege

Ein Beleg hat folgende Anforderungen zu erfüllen:

- Datum
- Aussteller
- Leistungsempfänger
- Sachverhalt
- Betrag
- notwendige Angaben für die Mehrwertsteuer (Firmen-Nr., Mehrwertsteuersatz, Abrechnungsart usw.)

¹⁸ Ausnahme bilden Mündelgelder in Verwaltung der Gemeinde (Art. 8 FHDV).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die Gemeinde ergänzt den Beleg im Rahmen des IKS mit mindestens folgenden Angaben:

- Kontierung
- Belegnummer
- Visum
- Zahlungsanweisung

Die Ablage erfolgt geordnet und zweckmässig. Der Beleg beweist die Richtigkeit der Buchung und erfüllt damit eine wichtige Funktion im Rahmen der Rechnungsablage.

2.6.1.6 Genehmigung der Jahresrechnung und Information

Die Zuständigkeit zum Beschluss der Jahresrechnung ist im OgR der Gemeinde geregelt. In den meisten Fällen sind die Stimmberechtigten oder das Parlament für die Genehmigung zuständig. Es ist jedoch auch möglich, dass der Gemeinderat die Rechnung abschliessend genehmigt. Die Genehmigung muss in jedem Fall bis zum 30.6. des Folgejahres erfolgen.

Vor der abschliessenden Genehmigung wird die Jahresrechnung durch das Rechnungsprüfungsorgan der Gemeinde revidiert (vgl. dazu Kap. 2.8 dieser Arbeitshilfe). Dem Rechnungsprüfungsorgan ist für die Prüfung der Jahresrechnung mindestens ein Monat Zeit einzuräumen.

Eine frühzeitige Planung des Jahresabschlusses und der Genehmigung der Jahresrechnung ist zu empfehlen. Damit ist gewährleistet, dass alle zuständigen Organe genügend Zeit für ihre Tätigkeit haben. Für die Erstellung und Genehmigung der Jahresrechnung ist im Kapitel 4 Ziffer 1.1 ein Jahresplan enthalten und im Kapitel 4 Ziffer 15.1 steht eine detaillierte Checkliste für den Jahresabschluss zur Verfügung.

Der Gemeinderat hat die Bevölkerung angemessen über die Jahresrechnung zu informieren. Es liegt in seinem Ermessen, inwieweit diese Information geht und hängt auch davon ab, welches Organ die Jahresrechnung genehmigt. Der Gemeinderat kann die Jahresrechnung auszugsweise in der Botschaft veröffentlichen. Die Jahresrechnung ist öffentlich, d.h. die Stimmberechtigten haben ein Einsichtsrecht in die vollständige Jahresrechnung¹⁹.

Nach Genehmigung der Jahresrechnung ist dem AGR bis 31.7. die Bescheinigung zur Jahresrechnung mit Kopie an das zuständige Regierungsstatthalteramt einzureichen (**Art. 126a GV**).

2.6.1.7 Archivierung

Die gebundene Jahresrechnung ist dauernd aufzubewahren. Belege und Kontenblätter sind während zehn Jahren aufzubewahren. Bezüglich Unterlagen mit Personendaten sind zudem die Bestimmungen gemäss Datenschutzgesetzgebung zu beachten. Die Archivierung richtet sich nach den Vorschriften der Direktionsverordnung über die Verwaltung und Archivierung der Unterlagen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften nach Gemeindegesetz und deren Anstalten (**ArchDV Gemeinden**)²⁰.

Kleinstkörperschaften empfiehlt sich, die Archivierung der Akten im Archiv der Einwohnergemeinde zu vereinbaren.

¹⁹ siehe Informationsgesetz (BSG 107.1).

²⁰ BSG 170.711.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.1.8 Datensicherheit und Datensicherung

Wird die Buchhaltung mit Informatikmitteln geführt, ist der Datensicherheit und Datensicherung die nötige Beachtung zu schenken. Die Buchhaltungsaufzeichnungen müssen jederzeit auf Papier dargestellt werden können.

2.6.1.9 Finanzstatistik

Eines der Ziele der Rechnungslegungsvorschriften ist die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen unter den Gemeinden. **Art. 98 der GV** hält fest, dass das AGR statistische Daten aus dem Rechnungswesen der Gemeinden verlangen kann und im Gegenzug den Gemeinden die Auswertung der Daten kostenlos zur Verfügung stellt.

Das AGR wertet die Jahresrechnungen der Einwohnergemeinden, Gemischten Gemeinden, sowie der Kirchgemeinden aus und erstellt jährlich einen Bericht Gemeindefinanzen und einen Bericht über die finanzielle Situation der bernischen Kirchgemeinden. Unter anderem werden ausgewählte Kennzahlen im Bericht kommentiert und mittels geografischer Karten illustriert. Die Berichte stehen im Internet zur Verfügung unter www.be.ch/gemeinden.

Das AGR kann jederzeit alle erforderlichen Unterlagen verlangen und die Gemeinden zu Kontrollzwecken besuchen (**Art. 142 GV**).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.2 Bilanz

GV	Grundsatz	Art. 72 ¹ Die Bilanz erfasst die Aktiven und Passiven.
	Aktiven	Art. 73 ¹ Die Aktiven werden gebildet aus dem Finanzvermögen und dem Verwaltungsvermögen.
	Finanzvermögen	Art. 74 ¹ Das Finanzvermögen besteht aus den Vermögenswerten, die ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben veräussert werden können.
	Verwaltungsvermögen	Art. 75 ¹ Das Verwaltungsvermögen besteht aus den Vermögenswerten, die unmittelbar der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen.
	Aufteilung von Liegenschaften	Art. 75a ¹ Eine Liegenschaft kann in Finanzvermögen und in Verwaltungsvermögen aufgeteilt werden, falls <i>a</i> die Liegenschaft in Stockwerkeigentum aufteilbar ist, <i>b</i> für einen Liegenschaftsteil keine unmittelbare Verbindung mit einer öffentlichen Aufgabenerfüllung besteht und <i>c</i> die Aufteilung aufgrund der Baukostenabrechnung oder nach umbautem Raum erfolgt und nachweisbar ist.
	Passiven	Art. 76 ¹ Die Passiven werden gebildet aus dem Fremdkapital und dem Eigenkapital.
	Zweckbestimmte Zuwendungen Dritter (verwaltete unselbständige Stiftungen)	Art. 92 ¹ Zweckbestimmte Zuwendungen Dritter sind im Rahmen der Zweckbestimmung zu verwenden. ² Enthält die Zweckbestimmung keine abweichende Regelung, verwendet der Gemeinderat die Mittel. Er kann dazu durch Verordnung andere Organe oder Dritte einsetzen. ³ Die Gemeinde hat die ihr zugewendeten Gelder zu verzinsen.
	Zweckänderung	Art. 93 ¹ Die Bestimmung der Zuwendung darf abgeändert werden, wenn der ursprüngliche Zweck nicht mehr erfüllt werden kann. ² Für die Änderung des Zwecks ist der mutmassliche, zeitgemäss ausgelegte Wille der Stifterin oder des Stifters massgebend. ³ Das Amt für Gemeinden und Raumordnung verfügt auf Antrag der Gemeinde die Zweckänderung. Sie ist gemäss Artikel 34 zu veröffentlichen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Finanzanlagen

Art. 113

¹ Finanzanlagen sind Vorfälle, welche die Zusammensetzung des Finanzvermögens, jedoch nicht dessen Höhe verändern.

² Die Mittel sind sicher anzulegen.

FHDV Bilanz

Art. 12

¹ Die Gliederung der Konten der Bilanz und die Kontenbezeichnungen richten sich nach den verbindlichen Vorgaben im Anhang 1. Andere Hauptkonten dürfen nicht geführt werden.

Sichere Anlagen

Art. 14

¹ Das zuständige Gemeindeorgan legt die Mittel sicher an. Ohne anders lautende reglementarische Bestimmung ist der Gemeinderat für sichere Anlagen, mit Ausnahme von Grundstücks- und Immobiliengeschäften, zuständig.

² Als sichere Anlagen im Sinne von Artikel 113 GV gelten:

- a festverzinsliche Wertpapiere erstklassiger Schuldner,
- b grundpfandgesicherte Forderungen im Rahmen der 1. Hypothek,
- c Darlehen an gemeinderechtliche Körperschaften,
- d Anlagen in Liegenschaften des Finanzvermögens und
- e weitere Anlagen, die der eidgenössischen Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV2) entsprechen.

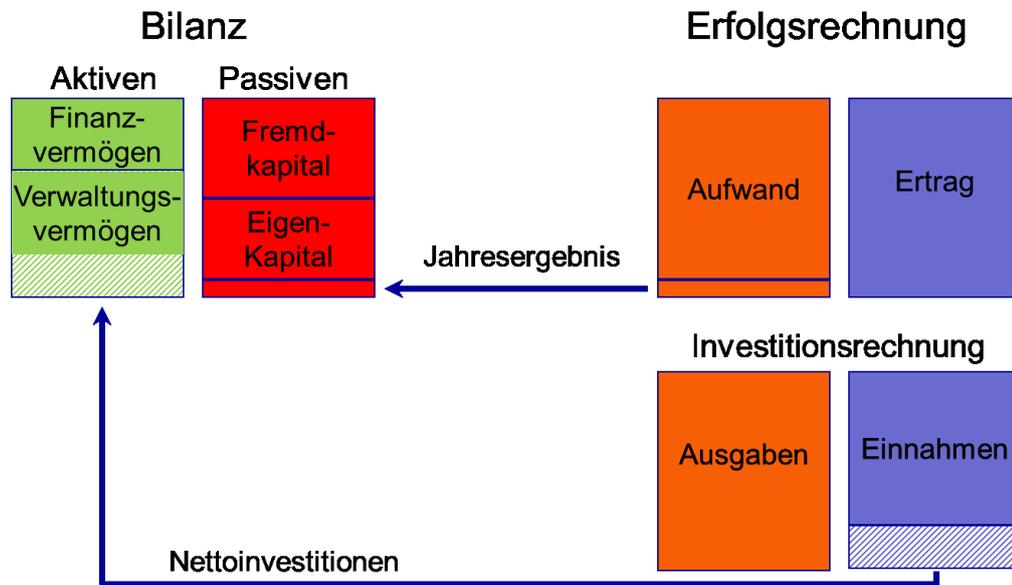
2.6.2.1 Einleitung

Die Bilanz zeigt die Vermögens- und Schuldensituation der Gemeinde am 31.12. des Jahres.

Die Bilanz setzt sich zusammen aus der Aktivseite und der Passivseite. Vermögen und Fremdkapital werden einander gegenübergestellt. Der Saldo ist das Eigenkapital. Die Bilanz wird verändert durch das Jahresergebnis der Erfolgsrechnung (Saldo Aufwand und Ertrag) und durch die Nettoinvestitionen (Saldo Ausgaben und Einnahmen) der Investitionsrechnung. Die Kontierung richtet sich nach dem Kontenrahmen HRM2 für die Gemeinden des Kantons Bern (Kapitel 3 Arbeitshilfe). Dieser enthält nebst der Kontonummer und der Kontobezeichnung eine Einleitung mit Kontierungsangaben sowie Hinweise zu den einzelnen Sachgruppen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Schematische Darstellung



2.6.2.2 Aktiven

Die Aktiven werden aus dem Finanz- und dem Verwaltungsvermögen gebildet und setzen sich zusammen aus

Finanzvermögen

- Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen
- Forderungen
- kurzfristige Finanzanlagen
- aktive Rechnungsabgrenzungen
- Vorräte und angefangenen Arbeiten
- Finanzanlagen
- Sachanlagen Finanzvermögen

Verwaltungsvermögen

- Sachanlagen Verwaltungsvermögen
- Immateriellen Anlagen
- Darlehen
- Beteiligungen und Grundkapitalien
- Investitionsbeiträge

Im Kontenrahmen HRM2 werden zudem **Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital** (SG 109) aufgeführt. Die bernischen Gemeinden kennen nur **Verbindlichkeiten** gegenüber Legaten und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit²¹ (siehe Erläuterungen unter Kapitel 2.6.2.3 *Passiven*). Diese dürfen keinen negativen Saldo ausweisen. Das Konto «Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital» (SG 109) ist nicht zu verwenden.

²¹ Zweckbestimmte Zuwendungen Dritter gemäss Art. 92 und 93 GV.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die für die bernischen Gemeinden gesetzlich verankerten Zusätzlichen Abschreibungen sind auf der Passivseite unter den Reserven zu bilanzieren, da sie den Charakter einer finanzpolitischen Reserve haben und nicht der Abschreibung von Verwaltungsvermögen dienen.

2.6.2.2.1 Finanzvermögen

Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden können (**Art. 74 GV**). Finanzvermögen kann also bei Bedarf ohne weiteres in liquide Mittel umgewandelt werden (unter Berücksichtigung der Kompetenzdelegation). Finanzanlagen sind Vorfälle, welche die Zusammensetzung des Finanzvermögens, jedoch nicht seine Höhe verändern (**Art. 113 FHDV**). Finanzvermögen ist nach Liquidität (Verfügbarkeit) gegliedert.

2.6.2.2.1.1 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen

Die *Flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen* sind die jederzeit verfügbaren liquiden Mittel, eingeschlossen Guthaben, die innerhalb von 90 Tagen zur Verfügung stehen.

Beispiel:

Banksparkonto mit einem Guthaben von CHF 100'000 mit Kündigungsfrist von 3 Monaten für den Bezug des gesamten Betrags.

Ebenfalls zu den Flüssigen Mitteln werden Fremdwährungen oder geldähnliche Mittel gezählt, die als Zahlungsmittel zugelassen sind. Nicht dazu gehören jedoch Reka-Checks. Diese werden in der Sachgruppe 1060x, Vorräte und angefangene Arbeiten, bilanziert.

2.6.2.2.1.2 Forderungen

Zu dieser Sachgruppe gehören die in Rechnung gestellten *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten* des Rechnungsjahres (Debitoren).

Beispiel:

10103 Debitor Abfall: Guthaben aus den in Rechnung gestellten Abfallgebühren.

Unter den *Kontokorrenten mit Dritten* sind Verrechnungskonten zu bilanzieren zwischen der Gemeinde und Dritten, die nicht zum eigenen Gemeinwesen gehören. Kontokorrente dienen der Vereinfachung des Zahlungsverkehrs, indem gegenseitige Forderungen verrechnet werden. Kontokorrente mit Haben-Saldo sind auf der Passivseite zu führen, wenn der Betrag wesentlich ist.

Beispiel:

1011x Gemeindeverband Müve Alpenraum

Die Gemeinde ist am Gemeindeverband beteiligt, der Gemeindeverband ist jedoch ein eigenständiges Gemeinwesen. Die Gemeinde tritt als Geldgeber gegenüber dem Verband auf.

Kontokorrente mit eigenen Dienststellen sind unter den *Internen Kontokorrenten* aufzuführen. Diese sind zum Rechnungsabschluss möglichst zu saldieren.

Beispiel:

1015x Kontokorrent Unterstufe für Schulreisen

Ebenfalls zu den Forderungen gehören die Steuerforderungen, welche gestützt auf die Abrechnungen der Kantonalen Steuerverwaltung verbucht werden, sowie Anzahlungen, Vorschüsse und übrige Forderungen wie bspw. die Guthaben bei den Sozialversicherungen oder die Mehrwertsteuer-Vorsteuerguthaben. Für Mehrwertsteuer-Vorsteuerguthaben sind je Abrechnungsnummer separate Unterkonten zu führen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.2.2.1.3 Kurzfristige Finanzanlagen

Unter diese Sachgruppe fallen Aktiven per Bilanzstichtag (31.12.), die innerhalb von 90 Tagen bis zu einem Jahr verfügbar sind resp. zur Rückzahlung fällig werden. Dies können Festgeldanlagen oder auch Obligationen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr sein.

Beispiel:

*CHF 100'000 Berner Kantonalbank AG, Obligation, 2.25 %, Laufzeit 10 Jahre, fällig am 15.03. des Folgejahres = Umbuchung per 31.12. des Rechnungsjahres:
10220 / 10710 Umbuchung Obligation BEKB, 2.25%, fällig 15.03.xx*

2.6.2.2.1.4 Aktive Rechnungsabgrenzungen

Die vorgegebenen Bilanzkonten unterteilen die Rechnungsabgrenzungen in Personal- und Sachaufwand, Steuern, Transfer der Erfolgsrechnung, Finanzaufwand- und Ertrag, übriger Ertrag und aktive Rechnungsabgrenzungen der Investitionsrechnung. Die Erläuterungen zur Rechnungsabgrenzung sind im Kapitel 2.6.3.4 umschrieben.

2.6.2.2.1.5 Vorräte und angefangene Arbeiten

Unter den Vorräten werden diejenigen Werte bilanziert, für welche die Gemeinde einen Gegenwert bezahlt. Der Bestand muss anhand eines Inventars nachprüfbar sein. Für jede gebührenpflichtige Spezialfinanzierung ist ein eigenes Konto zu führen.

Beispiele: Reka-Checks, Kehrlichtvignetten des Abfall-Verbandes, Stromzähler

Für die übrigen Vorräte, welche nicht bilanziert werden, ist ein Inventar zu erstellen.

Beispiele: Dauer-Parkkarten, Strandbadeintritte

Bestände und Inventare sind periodisch zu überprüfen.

2.6.2.2.1.6 Finanzanlagen

Darunter fallen alle Finanzanlagen und Forderungen mit einer Laufzeit von über einem Jahr. Ist die Restlaufzeit am Bilanzstichtag (31.12.) weniger als ein Jahr, erfolgt die Umbuchung in die kurzfristigen Finanzanlagen (vgl. Kapitel 2.6.2.2.1.3). Die Mittel sind sicher anzulegen (**Art. 113 GV**). Als sichere Anlagen gelten festverzinsliche Wertpapiere erstklassiger Schuldner, grundpfandgesicherte Forderungen im Rahmen der 1. Hypothek, Darlehen an andere gemeinderechtliche Körperschaften, Anlagen in Liegenschaften des Finanzvermögens und weitere Anlagen, die der BVV²² entsprechen (**Art. 14 FHDV**).

Beispiel:

CHF 100'000 Berner Kantonalbank AG, Obligation, 0.75%, Laufzeit 10 Jahre bis 14.07.2025 (Valor 28613887 / ISIN: CH0286138877)

2.6.2.2.1.7 Sachanlagen Finanzvermögen

Darunter fallen Liegenschaften und Mobilien des Finanzvermögens, Anlagen im Bau, Anzahlungen und übrige Sachanlagen des Finanzvermögens. Sachanlagen des Finanzvermögens sollen der Gemeinde einen angemessenen Vermögensertrag bringen.

Beispiele: Vermietung von Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus, Verpachtung von gemeindeeigenem Land.

²² Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVV2; SR 831.441.1).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.2.2.1.8 Bewertung von Finanzvermögen

Finanzvermögen wird zum Anschaffungs- oder Herstellungswert bilanziert. Entstehen der Gemeinde keine Kosten (bspw. Schenkung einer Landparzelle), wird der Zugang zum Verkehrswert bilanziert. Jeweils am Bilanzstichtag, d.h. per 31.12. wird das Finanzvermögen neu bewertet und entsprechend wertberichtigt. Eine Ausnahme bilden die Liegenschaften. Für Liegenschaften (ohne Baurechte) erfolgt die Neubewertung mindestens alle fünf Jahre sowie bei Änderung des amtlichen Wertes. Bei eingetretenen dauerhaftem Wertverlust des Finanzvermögens, zum Beispiel infolge eines Unwetterschadens, ist die Wertberichtigung sofort vorzunehmen.

Beispiel: Infolge eines Blitzschlags brennt das oberste Stockwerk des Mehrfamilienhauses und es sind nur noch vier von sechs Wohnungen nutzbar. Die Liegenschaft ist sofort entsprechend wertüberichtigen.

2.6.2.2.1.9 Wertberichtigungen

Wertberichtigungen werden bei der entsprechenden Bilanzposition als Minusaktivum erfasst (Ausnahmen bilden die Kontengruppen 107 und 108, siehe nachfolgend). Die Kontierung erfolgt mit der Untergruppe xxxxx.99.

Beispiel:

10103.10 Debitor Abfall: Guthaben aus den in Rechnung gestellten Abfallgebühren.

10103.99 Wertberichtigung Debitor Abfall: gefährdetes Guthaben der Fa. xy in Konkurs.

Da bei den Sachgruppen 107 Finanzanlagen und 108 Sachanlagen Finanzvermögen die Bewertung zu Verkehrswerten erfolgt, wird in der Regel kein Wertberichtigungskonto geführt. Es steht den Gemeinden jedoch frei, auch hierfür ein Wertberichtigungskonto zu führen. Wichtig in diesem Zusammenhang ist die korrekte Darstellung im Anlagespiegel Sachanlagen Finanzvermögen.

2.6.2.2.2 Liquiditätsplanung

Unter Liquidität versteht man die Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens. Es empfiehlt sich, eine Liquiditätsplanung zu erstellen, d.h. die voraussichtlichen Zahlungsein- und -ausgänge eines jeden Monats zu erfassen, damit der Geldmittelbedarf berechnet und gesteuert werden kann. Die Liquiditätsplanung ist rollend anzupassen.

2.6.2.2.3 Verwaltungsvermögen

Verwaltungsvermögen umfasst dasjenige Vermögen, das die Gemeinde für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt (**Art. 75 GV**). Dabei kann es sich sowohl um gesetzlich vorgeschriebene als auch um selbstgewählte Gemeindeaufgaben handeln. Überall dort, wo die Gemeinde ein Interesse daran hat, eine Aufgabe auszuführen, und dazu Vermögenswerte vorhanden sind, handelt es sich um Verwaltungsvermögen. Es sind damit im Gegensatz zum Finanzvermögen keine Vermögensteile, die sich ohne weiteres veräussern lassen und damit der Gemeinde als liquide Mittel zur Verfügung stehen würden. Auch Verwaltungsvermögen kann einen Zins- oder Vermögensertrag generieren.

Beispiel:

Die Gemeinde vermietet ein historisches Stöckli, das sie als denkmalgeschütztes und identitätsstiftendes Objekt im Ortskern besitzt. (Die Gemeinde sieht den Erhalt als Gemeindeaufgabe an.)

Verwaltungsvermögen ist in Anlagekategorien und nach Nutzungsdauer eingeteilt (**Anhang 2 GV**). Die Anlagekategorien und Nutzungsdauern sind verbindlich.

2.6.2.2.3.1 Sachanlagen Verwaltungsvermögen

Darunter fallen unüberbaute Grundstücke, Strassen/Verkehrswege, Wasserverbauungen (Wasserbau), Tiefbauten, Hochbauten, Waldungen und Mobilien. Ebenfalls werden Anlagen im Bau darunter

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

bilanziert. Sachanlagen, die keiner Anlagekategorie zugeordnet werden können, fallen unter die übrigen Sachanlagen.

Der **Anhang 2 der GV** zeigt die Verfeinerung der einzelnen Anlagen nach Nutzungsdauer auf.

Beispiel:

1401 Strassen/Verkehrswege

- *Strassen = Strassen mit Belag, geteerte Strassen (Lebensdauer 40 Jahre)*
- *Naturstrassen = Strassen ohne Belag, Naturwege (Lebensdauer 10 Jahre)*
- *Strassenanlagen = Beleuchtungs- und Signalanlagen, Spezialbauten (Lebensdauer 20 Jahre)*

1403 Übrige Tiefbauten

- *Spezialbauwerke = bspw. Brücken (Lebensdauer 25 Jahre)*
- *Bauten im Wasser = bspw. Stege, Flosse, Molen (Lebensdauer 15 Jahre)*
- *übrige Tiefbauten (Lebensdauer 40 Jahre)*

Sachanlagen für Spezialfinanzierungen sind in separaten Konten zu verbuchen. Für die gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen nach übergeordnetem Recht (Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfall) sowie für Elektrizität sind die fünfstelligen Sachgruppen im Kontenrahmen der Bilanz vorgegeben. Die Anlagekategorien gemäss **Anhang 2 der GV** sind verbindlich. Für Anlagen der Gemeindebetriebe (bspw. Gasversorgung, Elektrizitätsversorgung, Fernwärmeverbund) sowie für Alters- und Pflegeheime gelten bezüglich der Nutzungsdauer die übergeordneten Bestimmungen von Bund und Kanton oder, falls keine vorhanden sind, die Branchenregelungen.

Das bei Einführung von HRM2 bestehende Verwaltungsvermögen ist ebenfalls unter Sachanlagen Verwaltungsvermögen, in einem Sammelkonto (SG 14099) zu bilanzieren. Dabei sind die Anlagen des Allgemeinen Haushalts und der Spezialfinanzierungen Wasserversorgung und Abwasserentsorgung zwingend in separaten Konten (Differenzierung Unterkonto) auszuweisen. Weitere Spezialfinanzierungen können fakultativ in separaten Konten geführt werden. Ebenso sind die Wertberichtigungskonten zu gliedern. Dies erleichtert die Verbuchung der Abschreibungen in der entsprechenden Funktion.

2.6.2.2.3.2 Immaterielle Anlagen

Unter Immaterielle Anlagen fallen die Informatik²³, Lizenzen, Nutzungs- und Markenrechte sowie die übrigen immateriellen Anlagen, wie Planungen (bspw. Orts- und Regionalplanungen, GEP²⁴, GWP²⁵). Ebenfalls sind Immaterielle Anlagen in Realisierung darunter zu verstehen. Die Nutzungsdauern sind im **Anhang 2 der GV** geregelt. Für Anlagen der Spezialfinanzierungen sind separate Bilanzkonten zu verwenden.

Beispiele:

1420x: Ausrüstung aller Schulklassen mit neuen iPads

14214: Wasserkonzession für Waldbach, Betrieb Kleinkraftwerk Elektrizität

14292: Generelles Entwässerungsprojekt

2.6.2.2.3.3 Darlehen

Darunter fallen Darlehen mit festgelegter Laufzeit und Rückzahlungspflicht. Bedingt rückzahlbare Darlehen im engeren Sinn gemäss SRS²⁶ sind ebenfalls als Darlehen zu bilanzieren (Abgrenzung zu Investitionsbeiträgen). Darlehen, deren Rückzahlung unsicher ist, müssen wertberichtigt werden (Wertberichtigungskonto).

²³ Hard- und Software; ICT (Information and Communication Technologie).

²⁴ Generelle Entwässerungsplanung.

²⁵ Generelle Wasserversorgungsplanung.

²⁶ SRS: Schweizerisches Rechnungslegungsgremium, Auslegung der Fachempfehlung 03 vom 23.05.2011.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Darlehen können maximal bis zu ihrem Anschaffungswert wieder aufgewertet werden, wenn der Grund der früher vorgenommenen Wertberichtigung wegfällt.

Beispiel: CHF 200'000 an Abwasserverband Talboden, Laufzeit 3 Jahre bis 30.6.2019, Zinssatz 0.25%

2.6.2.2.3.4 Beteiligungen, Grundkapitalien

Unter den Beteiligungen sind Eigentümer- oder Miteigentümerrechte der Gemeinde an anderen Unternehmen wie z.B. Aktiengesellschaften, Genossenschaften usw. zu bilanzieren. Beteiligungen werden unabhängig einer allfälligen Investitionsgrenze in der Investitionsrechnung gebucht und aktiviert. Sie werden wertberichtigt. Die Beteiligungen sind im Beteiligungsspiegel (Anhang zur Jahresrechnung) detailliert auszuweisen.

Beispiel: CHF 20'000 Beteiligung an Altersheim AG

2.6.2.2.3.5 Investitionsbeiträge

Investitionsbeiträge sind geldwerte Leistungen, mit denen beim Empfänger der Beiträge dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter begründet werden. Sie sind nicht rückzahlbar. Die Abschreibung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsgeber orientiert sich nach der Lebensdauer der damit finanzierten Anlage (**Anhang 2 GV**).

Beispiel: Gemeindebeitrag an den Gemeindeverband Wasserversorgung für die Erstellung eines neuen Reservoirs, CHF 250'000, SG 14621, Nutzungsdauer 66 2/3 Jahre, jährlicher Abschreibungssatz 1.5 %

2.6.2.2.4 Zu- und Abgänge von Verwaltungsvermögen

Zugänge zum Verwaltungsvermögen können nur durch Aktivierung aus der Investitionsrechnung erfolgen. Investitionseinnahmen werden direkt dem entsprechenden Bilanzwert angerechnet und ebenfalls über die Investitionsrechnung verbucht. Es gilt die Nettodarstellung. Abgänge erfolgen durch Übertragung in das Finanzvermögen bei Veräusserung oder Entwidmung, d.h. wenn der Vermögenswert nicht mehr unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dient oder bei Auslagerung/Ausgliederung einer Gemeindeaufgabe an eine selbständige Trägerschaft mit Übertragung des Verwaltungsvermögens.

2.6.2.2.5 Abschreibungen/Wertberichtigungen auf Verwaltungsvermögen

Abschreibungen auf Verwaltungsvermögen erfolgen linear auf dem Anschaffungswert oder Herstellungswert (**Art. 82 GV**). Es wird indirekt abgeschrieben, das heisst für jedes 4-stellige Konto wird ein Wertberichtigungskonto geführt und auf der Aktivseite mit Minusposition erfasst. Damit bleiben die Anschaffungswerte in der Bilanz jederzeit ersichtlich.

Ist Verwaltungsvermögen komplett abgeschrieben, wird in der Bilanz das Aktivkonto mit dem Wertberichtigungskonto verrechnet. Sollte ein Vermögenswert trotzdem noch weiter genutzt werden, bleibt dies in der Anlagebuchhaltung ersichtlich, indem der Vermögenswert dort mit entsprechender Bezeichnung weitergeführt wird.

Darlehen und Beteiligungen werden nur dann wertberichtigt, wenn eine Wertminderung oder ein Verlust erfolgt. In diesem Fall ist die Wertberichtigung sofort vorzunehmen. (**Art. 83 Abs. 4 GV**).

2.6.2.2.6 Aufteilung von Liegenschaften

Werden Teile einer Liegenschaft als Finanzvermögen und Teile als Verwaltungsvermögen genutzt, kann eine wertmässige Aufteilung in Finanz- und Verwaltungsvermögen sinnvoll sein. Die linearen Abschreibungen auf dem gesamten Wert einer Liegenschaft würden zu einer übermässigen Belastung für eine nicht erforderliche Selbstfinanzierung führen. Eine Aufteilung ist dann zu prüfen, wenn der Anteil der Nutzung im Finanzvermögen wesentlich ist.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Eine Aufteilung kann gestützt auf **Art. 75a GV** erfolgen falls,

- e) die Liegenschaft in Stockwerkeigentum aufteilbar ist,
- f) für einen Liegenschaftsteil keine unmittelbare Verbindung mit einer öffentlichen Aufgabenerfüllung besteht und
- g) die Aufteilung der Baukostenabrechnung oder nach umbautem Raum erfolgt und nachweisbar ist.

Die Aufteilung kann auch anhand der Amtlichen Bewertung oder gestützt auf eine Liegenschaftsschätzung vorgenommen werden. Wichtig ist, dass die Gemeinde bei der gewählten Bewertungsmethode eine konstante Praxis anwendet.

Beispiel:

Die Gemeinde vermietet die Attikawohnung im Gemeindehaus zu einer Marktmiete. Die restliche Liegenschaft über zwei Etagen beherbergt die Gemeindeverwaltung und der Anbau wird durch die Feuerwehr genutzt. Der Anteil der Wohnung an der Gesamtliegenschaft beträgt 8% (Berechnung aufgrund der Amtlichen Bewertung). Da es sich nicht um einen wesentlichen Anteil handelt, wird die gesamte Liegenschaft im Verwaltungsvermögen geführt.

2.6.2.3 Passiven

Die Passiven werden aus dem Fremdkapital und aus dem Eigenkapital gebildet und setzen sich zusammen aus

Fremdkapital

- Laufende Verbindlichkeiten
- Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten
- Passive Rechnungsabgrenzung
- Kurzfristige Rückstellungen
- Langfristige Finanzverbindlichkeiten
- Langfristige Rückstellungen
- Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital (Verbindlichkeiten gegenüber Legaten und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit)

Eigenkapital

- Verpflichtungen (+) bzw. Vorschüsse (-) gegenüber Spezialfinanzierungen
- Rücklagen der Globalbudgetbereiche
- Vorfinanzierungen
- Reserven
- Neubewertungsreserve Finanzvermögen
- Übriges Eigenkapital
- Bilanzüberschuss/-fehlbetrag

2.6.2.3.1 Fremdkapital

Das Fremdkapital wird nach Fälligkeit (Laufzeit) gegliedert.

2.6.2.3.1.1 Laufende Verbindlichkeiten

Unter den Laufenden Verbindlichkeiten werden alle Schulden dargestellt, die voraussichtlich innerhalb eines Jahres fällig werden. Nebst den allgemeinen Kreditoren fallen die Abrechnungskonten der Sozialversicherungen und der Pensionskasse sowie der Mehrwertsteuer darunter.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.2.3.1.2 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten

Darunter werden Schuldverhältnisse bilanziert, welche eine Restlaufzeit von unter einem Jahr aufweisen. Ursprünglich langfristige Kredite sind entsprechend umzubuchen. Dies gilt z.B. für langfristig erhaltene Festkredite, die innerhalb eines Jahres fällig werden, oder für den Anteil an Rückzahlung (Amortisationsrate), der innerhalb eines Jahres fällig wird.

Beispiel:

Die Gemeinde hat im 2012 einen Festkredit mit einer Laufzeit von 10 Jahren über CHF 1'000'000 aufgenommen, der am 10.10.2022 zur Rückzahlung fällig wird. Der Festkredit ist per 31.12.2021 auf das entsprechende Konto der kurzfristigen Verbindlichkeiten umzubuchen. (2064x – 20144).

2.6.2.3.1.3 Passive Rechnungsabgrenzung

Bei der Passiven Rechnungsabgrenzung handelt es sich um

- Verpflichtungen aus dem Bezug von Lieferungen und Leistungen des Rechnungsjahres, die noch nicht in Rechnung gestellt oder eingefordert wurden, aber der Rechnungsperiode zuzuordnen sind oder
- vor dem Bilanzstichtag eingegangene Erträge oder Einnahmen, die der folgenden Rechnungsperiode gutzuschreiben sind (siehe auch Kapitel 2.6.3.4).

Beispiel:

Die Gemeinde vermietet eine Liegenschaft. Der Mieter hat den Mietzins für Januar des Folgejahres bereits per 25.12. einbezahlt.

2.6.2.3.1.4 Kurzfristige Rückstellungen

Rückstellungen betreffen Ereignisse, deren Ursprung in der Vergangenheit liegt und für welche ein Mittelabfluss in der folgenden Rechnungsperiode erwartet wird oder wahrscheinlich ist (Eintrittswahrscheinlichkeit über 50 Prozent). Die Höhe der Verpflichtung muss zuverlässig abgeschätzt werden können und es muss sich um einen wesentlichen Betrag handeln. Kurzfristig ist die Rückstellung dann, wenn der Mittelabfluss innerhalb eines Jahres erfolgt (siehe auch Kapitel 2.6.3.5).

Beispiele:

Die Mitarbeitende mx hat per Ende Jahr ein Restferienguthaben von 10 Tagen. Es wurde vereinbart, dass sie infolge Pensionierung die Ferien bis Mitte des Folgejahres bezieht oder diese per Austritt ausbezahlt werden. Das Ferienguthaben wird entsprechend in den kurzfristigen Rückstellungen bilanziert.

Am 26.12. ist ein nicht versichertes Schadenereignis entstanden (Felssturz). Mit den Aufräumarbeiten kann erst im Januar des Folgejahres begonnen werden. Diese werden bis Ende März abgeschlossen sein. Die Kosten der Aufräumarbeiten werden gestützt auf eine Offerte resp. Kostenschätzung des Geologen in den kurzfristigen Rückstellungen bilanziert.

Die Rückstellungen sind im Anhang zur Jahresrechnung im Rückstellungsspiegel auszuweisen. Dabei wird differenziert zwischen Bildung, Auflösung und Verwendung der Rückstellung. Die Aufnahme in den Rückstellungsspiegel erfolgt bei Bildung. Werden die Rückstellungen entsprechend dem Zweck und in der Höhe der Bildung verwendet, erfolgt der Eintrag bei der Verwendung. Werden Rückstellungen aufgelöst, weil sie nicht oder nur teilweise verwendet wurden, erfolgt die Darstellung unter der Rubrik «Auflösung».

2.6.2.3.1.5 Langfristige Finanzverbindlichkeiten

Darunter werden Finanzverbindlichkeiten mit einer Laufzeit von über einem Jahr bilanziert.

Beispiel:

Die Gemeinde hat im 2012 einen 10-Jahres-Festkredit über CHF 1'000'000 aufgenommen. Die Restlaufzeit ist > 1 Jahr.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.2.3.1.6 Langfristige Rückstellungen

Die Definition der Rückstellungen ist im Kapitel 2.6.2.3.1.4 umschrieben und gilt auch für die langfristigen Rückstellungen. Die Verwendung wird jedoch frühestens im übernächsten Jahr ab Bilanzstichtag erwartet:

Beispiel:

Am 26.12. ist ein nicht versichertes Schadenereignis entstanden (Felssturz), mit den Aufräumarbeiten kann erst nach umfangreichen geologischen Abklärungen und einem entsprechenden Gutachten begonnen werden. Mit der Ausführung der Arbeiten ist erst in zwei bis drei Jahren zu rechnen. Die Kosten der Aufräumarbeiten werden gestützt auf eine Offerte resp. Kostenschätzung des Geologen in den langfristigen Rückstellungen bilanziert.

Auch die langfristigen Rückstellungen sind im Anhang zur Jahresrechnung analog den kurzfristigen Rückstellungen (siehe Kapitel 2.6.2.3.1.4) darzustellen.

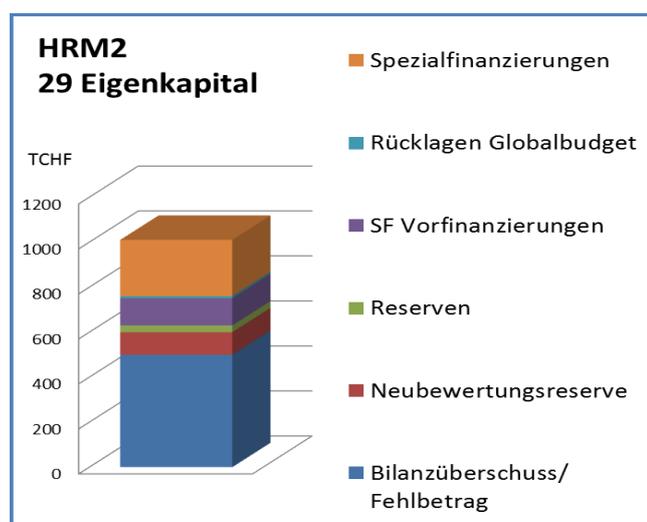
2.6.2.3.1.7 Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital

Die gesetzlichen Grundlagen sehen für die bernischen Gemeinden Spezialfinanzierungen im Eigenkapital vor, jedoch keine Spezialfinanzierungen im Fremdkapital. Unter diesen Titel fallen nur die Verbindlichkeiten gegenüber Legaten und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Bilanz Sachgruppe 2092).

Unter den Verbindlichkeiten gegenüber Legaten und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Fremdkapital werden zweckbestimmte Zuwendungen Dritter gemäss **Art. 92 und 93 GV** bilanziert. Die Gemeinde kann darüber nur im Rahmen des durch den Stifter oder die Stifterin vorbestimmten Zwecks verfügen. Da die Zweckbestimmung sehr unterschiedlich sein kann, muss bei der Verwendung, Verbuchung und Bilanzierung jeweils die zugrundeliegende Urkunde eingesehen werden. Die Guthaben sind zu verzinsen. Ist der Zweck nicht mehr erfüllbar, kann die Gemeinde beim AGR eine Änderung beantragen, die jedoch dem ursprünglichen Willen des Stifters oder der Stifterin zeitgemäss entsprechen muss. Die Änderung muss durch das AGR mittels Verfügung bewilligt werden (**Art. 93 GV**).

2.6.2.3.2 Eigenkapital

Das Eigenkapital setzt sich im HRM2 aus verschiedenen Teilen zusammen:



2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.2.3.2.1 Verpflichtungen (+) bzw. Vorschüsse (-) gegenüber Spezialfinanzierungen

Unter der Sachgruppe 290 werden die Spezialfinanzierungen im Eigenkapital bilanziert, die folgende Kriterien erfüllen:

- Feuerwehr
- gebührenfinanzierte Spezialfinanzierungen nach übergeordnetem Recht
- gebührenfinanzierte Spezialfinanzierungen nach Gemeindereglement
- Spezialfinanzierungen Übertragung VV (**Art. 85a GV**)

Die kumulierten Ertragsüberschüsse der gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen werden im Eigenkapital je Spezialfinanzierung einzeln dargestellt. Je nach Art der Spezialfinanzierung erfolgt der Abschluss der Funktion über unterschiedliche Sachgruppen (siehe dazu Kapitel 2.7.1 Spezialfinanzierungen).

Für die Spezialfinanzierungen Wasserversorgung (SG 29001), Abwasserentsorgung (SG 29002), Abfall (SG 29003) und Elektrizität (SG 29004) sind die Kontierungen im Kontenrahmen vorgegeben.

2.6.2.3.2.2 Rücklagen der Globalbudgetbereiche

Rücklagen der Globalbudgetbereiche werden nur von Gemeinden verwendet, die über eine Bewilligung zur Führung der Gemeindefinanzrechnung nach wirkungsorientierten Steuerungsmodellen verfügen (**Art. 115 ff GV**). Nicht ausgeschöpfte Produktebudgets (Rechnungsüberschüsse, Budgetverbesserungen) werden Ende Jahr auf die Sachgruppe 292x übertragen. Dabei ist für jeden Bereich ein separates Konto zu führen.

2.6.2.3.2.3 Vorfinanzierungen

In die Sachgruppe 293 werden Spezialfinanzierungen auf der Grundlage eines Gemeindereglements, die nicht unter die Sachgruppe 290 fallen, sowie die Spezialfinanzierungen Werterhalt Wasserversorgung und Abwasserentsorgung bilanziert. Die rechtlichen Grundlagen des Kantons Bern lassen für die bernischen Gemeinden keine reinen Vorfinanzierungen im Sinne von Reserven für zukünftige Vorhaben zu. Einlagen und Entnahmen erfolgen in der entsprechenden Funktion über die Sachgruppen 3893 und 4893. Spezialfinanzierungen, die unter Vorfinanzierungen bilanziert werden, sollten keinen negativen Saldo ausweisen.

Ebenfalls unter der Sachgruppe 293 werden die Spezialfinanzierungen Werterhalt für Wasserversorgung (SG 29301) und Abwasserentsorgung (SG 29302) bilanziert. Je Spezialfinanzierung ist ein separates Konto zu führen. Einlagen und Entnahmen sind im ordentlichen Ergebnis zu zeigen, daher erfolgen sie für diese beiden Spezialfinanzierungen über die SG 3510/4510.

2.6.2.3.2.4 Reserven (Zusätzliche Abschreibungen)

Die gestützt auf **Art. 84 und 85 der GV** zu bildenden zusätzlichen Abschreibungen werden im Eigenkapital bilanziert. Die Bildung erfolgt ebenso wie die Auflösung ausschliesslich gestützt auf die entsprechenden rechtlichen Bestimmungen (detaillierte Erläuterungen siehe Kap. 2.6.3.1.3).

2.6.2.3.2.5 Neubewertungsreserve

Darunter fällt die Neubewertungsreserve aus der Aufwertung von Finanzvermögen beim Übergang auf HRM2 sowie die Schwankungsreserve. Dabei wird zwischen der Schwankungsreserve aufgrund der rechtlichen Bestimmungen (**Art. 81a GV und Art. T2-3 Abs. 2, Ziff. 5 GV**, SG 29601) sowie der Marktwertreserve auf Finanzinstrumenten (SG 2961x) unterschieden.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Neubewertungsreserve

Beim Übergang zum HRM2 wurde das Finanzvermögen neu bewertet (**Art. T2-3 Abs. 2 GV**). Die Bewertungskorrekturen wurden über das entsprechende Anlagekonto gebucht und in die Neubewertungsreserve eingelegt (SG 29600). Nach dem Übergang sind keine weiteren Einlagen in die Neubewertungsreserve mehr zulässig.

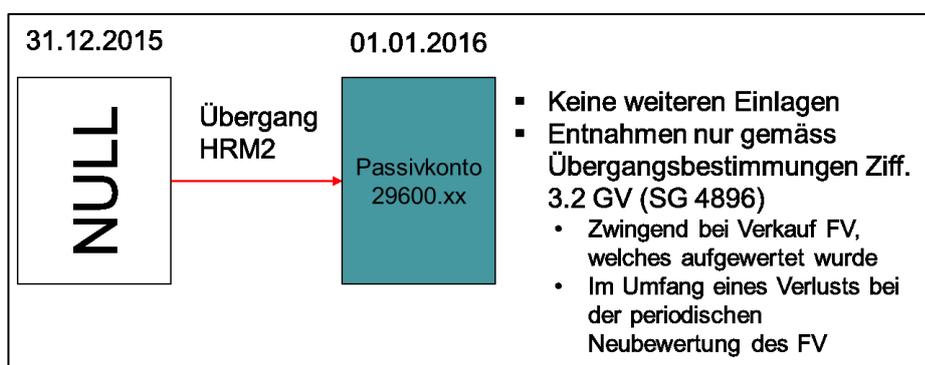
Burgergemeinden und andere steuerpflichtige öffentlich-rechtliche Körperschaften bewerten ihr Finanzvermögen nach den Vorschriften der Steuergesetzgebung. Sie sind daher von den Bestimmungen zur Neubewertungsreserve ausgenommen.

Entnahmen aus der Neubewertungsreserve werden in den ersten fünf Jahren nach Einführung von HRM2 wie folgt vorgenommen (**Art. T2-3 GV**):

- a) zwingend beim Verkauf von Finanzvermögen, das bei der Neubewertung aufgewertet wurde (in der Höhe der Aufwertung)
- b) fakultativ im Umfang eines Verlustes bei der periodischen Neubewertung gemäss **Art. 81 Abs. 3 und 4 GV**

Beispiele:

- a) Die Gemeinde besitzt seit mehreren Jahren die Liegenschaft Bachstrasse. Bei der Umstellung auf HRM2 wurde die Liegenschaft neu bewertet (CHF 750'000) und der Betrag der Aufwertung von CHF 250'000 in die Neubewertungsreserve eingelegt. Im 2017 verkauft die Gemeinde die Liegenschaft Bachstrasse zu CHF 750'000. Die Entnahme aus der Neubewertungsreserve in der Höhe der seinerzeitigen Aufwertung (Fr. 250'000.00) ist zwingend vorzunehmen (Buchung in der Sachgruppe 48 gemäss Art. 78 Abs. 4 GV).
- b1) Die Gemeinde besitzt verschiedene Liegenschaften, u.a. die Liegenschaft Bachstrasse (siehe Beispiel a). Nun stellt die Gemeinde anlässlich der periodischen Neubewertung fest, dass die Liegenschaft Sonnenstrasse mit einem Bilanzwert von CHF 500'000, aktuell zu hoch bewertet ist und nur noch zu CHF 450'000 bilanziert werden kann (Buchung „Wertberichtigung Sachanlagen FV“). Beim Übergang zu HRM2 erfolgte für die Liegenschaft Sonnenstrasse keine Aufwertung. Die Gemeinde kann den Verlust von CHF 50'000 aus der Neubewertungsreserve entnehmen. (Buchung in der Sachgruppe 48 gemäss Art. 78 Abs. 4 GV).
- b2) Die Gemeinde kauft im 2017 die Liegenschaft Waldweg zu CHF 600'000. Im 2018 verkauft sie diese Liegenschaft mit einem Verlust von CHF 20'000 zum Preis von CHF 580'000 (Buchung „Realisierte Verluste auf Grundstücken FV“). Die Gemeinde kann, innerhalb von fünf Jahren seit Einführung von HRM2, den Verlust von CHF 20'000 aus der Neubewertungsreserve entnehmen. (Buchung in der Sachgruppe 48 gemäss Art. 78 Abs. 4 GV).

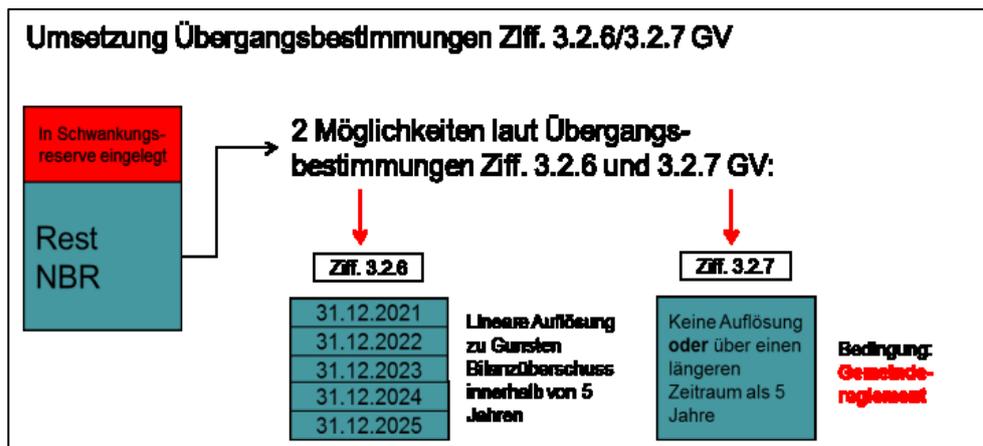
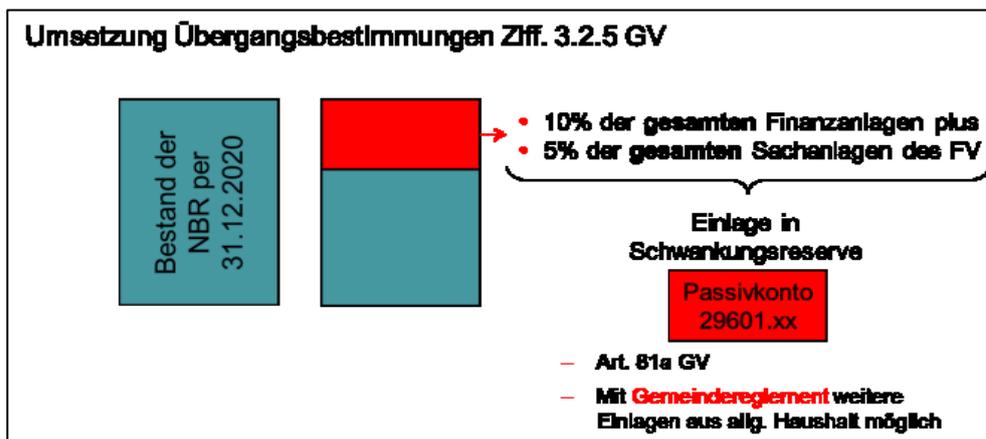


Nach fünf Jahren seit der Einführung von HRM2 ist die Summe von zehn Prozent der gesamten Finanzanlagen und fünf Prozent der gesamten Sachanlagen des Finanzvermögens in die Schwankungsreserve (SG 29601) zu überführen. Ab dem sechsten Jahr nach Einführung von HRM2 wird die Neubewertungsreserve linear innerhalb von fünf Jahren zugunsten des Bilanzüberschusses

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

aufgelöst. Die Gemeinden können *mittels Reglement* bestimmen, dass die Neubewertungsreserve gar nicht oder innerhalb eines längeren Zeitraums aufgelöst wird.

Sofern die Gemeinde über ein entsprechendes Reglement verfügt, sind nach Aufbrauchen der Schwankungsreserve Entnahmen aus der Neubewertungsreserve weiterhin zulässig. Sie dürfen im Umfang eines Verlusts bei der periodischen Neubewertung des Finanzvermögens oder bei eingetretener dauerhafter Wertminderung oder Verlust vorgenommen werden (**Art. T2-3 Abs. 2 Ziff. 3. b und Art. 81a GV**).



Schwankungsreserve

Schwankungsreserven sollen Wertverminderungen oder Verluste aus der Neubewertung des Finanzvermögens auffangen. Die Führung einer Schwankungsreserve bezweckt, die Wertschwankungen von Finanzvermögen auszugleichen und allfällige Verluste abzufedern. Die Gemeinde kann durch Reglement risikogerechte Einlagen vorsehen.

- gesetzliche Schwankungsreserve (SG 29601)

Nach fünf Jahren seit Einführung von HRM2 wird gestützt auf **Art. T2-3 Abs. 2 Ziff. 5 GV** aus der Neubewertungsreserve ein Anteil in die Schwankungsreserve überführt. Dieser Anteil berechnet sich wie folgt: zehn Prozent der gesamten Finanzanlagen plus fünf Prozent der gesamten Sachanlagen.

- reglementarische Schwankungsreserve (Marktwertreserve auf Finanzinstrumenten, SG 2961x)

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Will die Gemeinde eine freiwillige Schwankungsreserve führen, benötigt sie dazu ein entsprechendes Reglement. Führt die Gemeinde eine Schwankungsreserve nebst der Neubewertungsreserve bereits ab Einführung von HRM2, ist diese in der Sachgruppe 2961x (Marktreserve auf Finanzinstrumenten) zu bilanzieren.

Beispiel:

Die Gemeinde legt in ihrem Reglement «Schwankungsreserve» fest, dass sie im Falle eines positiven Rechnungsergebnisses einen Anteil des Erfolgs in die Schwankungsreserve einlegt. Die Einlage soll maximal 2% des gesamten Finanzvermögens betragen und die Schwankungsreserve wird maximal alimentiert bis sie den Wert von 15% des gesamten Finanzvermögens erreicht.

2.6.2.3.2.6 Übriges Eigenkapital

Im übrigen Eigenkapital wird dasjenige Eigenkapital bilanziert, das keiner anderen Sachgruppe des Eigenkapitals zugeordnet werden kann.

Beispiele: Dotationskapital eigene Anstalten, Burgergut bei Gemischten Gemeinden

2.6.2.3.2.7 Bilanzüberschuss/-fehlbetrag

Der Bilanzüberschuss/-fehlbetrag setzt sich aus zwei Teilen zusammen, dem Jahresergebnis (SG 2900) sowie den Kumulierten Ergebnissen der Vorjahre (SG 2999). Die Bilanzierung erfolgt immer auf der Passivseite. Ein Bilanzüberschuss wird mit positivem, ein Bilanzfehlbetrag mit negativem Vorzeichen dargestellt.

Das Jahresergebnis zeigt das Resultat des Allgemeinen Haushalts, ohne zweiseitige gebührenfinanzierte Spezialfinanzierungen. Im Folgejahr, d.h. zu Beginn des neuen Rechnungsjahres, wird der Saldo auf die Sachgruppe 2999 (Kumulierte Ergebnisse der Vorjahre) umgebucht.

Weist die Gemeinde einen Bilanzfehlbetrag aus, muss dieser innert acht Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung abgetragen sein. Er darf zudem einen Drittel des ordentlichen Jahressteuerertrags nicht übersteigen (**Art. 74 GG**). Siehe auch Kapitel 2.9 Kantonale Aufsicht.

Die Veränderung des Eigenkapitals (SG 29) wird im Anhang zur Jahresrechnung im Eigenkapitalnachweis gezeigt.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.3 Erfolgs- und Investitionsrechnung

2.6.3.1 Erfolgsrechnung

GV Erfolgsrechnung

Art. 78

¹ Die Erfolgsrechnung enthält die Ausgaben für den Wertverzehr (Aufwand) und die damit zusammenhängenden Einnahmen (Ertrag).

² Sie weist auf der ersten Stufe das operative und auf der zweiten Stufe das ausserordentliche Ergebnis je mit dem Aufwand- oder dem Ertragsüberschuss aus.

³ Das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung verändert das Eigenkapital.

⁴ Als ausserordentlicher Aufwand und Ertrag gelten

- a* Einlagen in und Entnahmen aus Spezialfinanzierungen, die eine Vorfinanzierung bezwecken und ausschliesslich auf einer kommunalen Rechtsgrundlage basieren,
- b* Einlagen in und Entnahmen aus Rücklagen der Globalbudgetbereiche,
- c* Entnahmen aus der Neubewertungsreserve,
- d* Einlagen in und Entnahmen aus der Schwankungsreserve,
- e* zusätzliche Abschreibungen,
- f* Einlagen in und Entnahmen aus Spezialfinanzierungen Übertragung Verwaltungsvermögen nach Artikel 85a und
- g* die Abtragung des Bilanzfehlbetrags.

Die Erfolgsrechnung als Zeitraumrechnung umfasst den Konsumaufwand und die damit zusammenhängenden Erträge eines Kalenderjahres. Der Aufwand schafft keine neuen, mehrjährig nutzbaren Gegenwerte.

Es handelt sich beim Aufwand beispielsweise um:

- Personalaufwand
- Sachaufwand
- Zinsaufwand
- Abschreibungen
- Rückerstattungen
- Beiträge an andere Körperschaften für wertverzehrenden Aufwand (Transferaufwand)

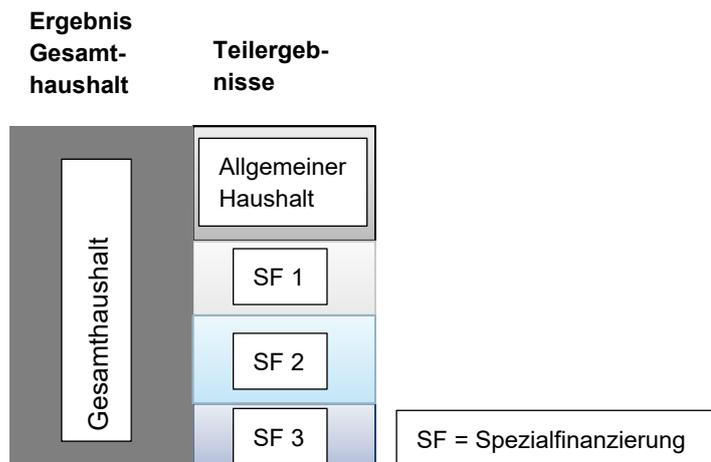
Der Ertrag setzt sich zusammen aus:

- Steuerertrag
- Vermögensertrag
- Gebühren (Entgelte)
- Zuschüsse aus dem Finanzausgleich
- Rückerstattungen und Beiträge (Transferertrag)

Die Differenz zwischen dem Gesamtaufwand und dem Gesamtertrag ist das Ergebnis des Gesamthaushalts. Es setzt sich zusammen aus den Teilergebnissen des Allgemeinen Haushalts und den Ergebnissen in den separat ausgewerteten Spezialfinanzierungen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Schematische Darstellung:



Das Ergebnis des Allgemeinen Haushalts ist das Jahresergebnis der Körperschaft.

Beim Abschluss der Rechnungsperiode werden die Ergebnisse wie folgt verbucht:

Allgemeiner Haushalt

- Ertragsüberschuss 9990.9000.xx / 2990x.xx
- Aufwandüberschuss 2990x.xx / 9990.9001.xx

Spezialfinanzierungen

- Ertragsüberschuss xxxx.9010.xx / 290xx.xx
- Aufwandüberschuss 290xx.xx / xxxx.9011.xx

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.3.1.1 Gestufter Erfolgsausweis

Die Erfolgsrechnung wird gestuft geführt. Der Erfolgsausweis zeigt das operative Ergebnis aufgeteilt nach betrieblicher Tätigkeit und Finanzierung, sowie das ausserordentliche Ergebnis. Zusammen bilden sie das Gesamtergebnis.

Betrieblicher Aufwand	Operatives Ergebnis	Gesamtergebnis
30 Personalaufwand		
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand		
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen		
35 Einlagen Fonds/Spezialfinanzierungen		
36 Transferaufwand		
37 Durchlaufende Beiträge		
Betrieblicher Ertrag		
40 Fiskalertrag		
41 Regalien und Konzessionen		
42 Entgelte		
43 Verschiedene Erträge		
45 Entnahmen Fonds/Spezialfinanzierungen		
46 Transferertrag		
47 Durchlaufende Beiträge		
Betriebliches Ergebnis (Zwischenergebnis aus ordentlichen Aufwänden und ordentlichen Erträgen aus betrieblicher Tätigkeit ohne Finanzerfolg)		
34 Finanzaufwand		
44 Finanzertrag		
Ergebnis aus Finanzierung (Zwischenergebnis als Saldo von Finanzaufwand und Finanzertrag)		
Operatives Ergebnis		
38 Ausserordentlicher Aufwand		
48 Ausserordentlicher Ertrag		
Ausserordentliches Ergebnis		
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung		

Die Erfolgsausweise sind für die folgenden Bereiche je einzeln zu erstellen:

- Gesamthaushalt
- Allgemeiner Haushalt
- Spezialfinanzierungen des übergeordneten Rechts (Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfallbeseitigung) **zwingend**
- Spezialfinanzierungen gemäss kommunalen Reglementen freiwillig

2.6.3.1.2 Ausserordentlicher Aufwand/Ertrag

Gemäss der Fachempfehlung (FE) Nr. 04 des Handbuchs HRM2 gelten Aufwand und Ertrag 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. Diese Definition geht sehr weit und lässt einen hohen Ermessensspielraum offen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Dadurch wird die Beurteilung, ob es sich in einem bestimmten Fall tatsächlich um ausserordentlichen Aufwand, resp. Ertrag handelt, schwierig. Der Kanton Bern hat deshalb in **Art. 78 Abs. 4 GV** die ausserordentlichen Aufwände und Erträge abschliessend aufgelistet. Es handelt sich dabei um:

- Einlagen in und Entnahmen aus Spezialfinanzierungen, die eine Vorfinanzierung bezwecken und ausschliesslich auf einer kommunalen Rechtsgrundlage basieren
- Einlagen in und Entnahmen aus Rücklagen der Globalbudgetbereiche
- Entnahmen aus der Neubewertungsreserve
- Einlagen in und Entnahmen aus der Schwankungsreserve
- Zusätzliche Abschreibungen gemäss **Art. 84 GV**
- Einlagen in und Entnahmen aus Spezialfinanzierungen Übertragung Verwaltungsvermögen nach **Artikel 85a GV**
- Abtragung eines Bilanzfehlbetrags (nur für das Budget relevant)

2.6.3.1.3 Zusätzliche Abschreibungen

GV	1 Grundsätze	Art. 84 ¹ Einwohnergemeinden, gemischte Gemeinden, Gesamtkirchgemeinden und Kirchgemeinden nehmen zusätzliche Abschreibungen vor, wenn im entsprechenden Rechnungsjahr <i>a</i> in der Erfolgsrechnung ein Ertragsüberschuss ausgewiesen wird und <i>b</i> die ordentlichen Abschreibungen kleiner als die Nettoinvestitionen sind. ^{1a} Weist die Gemeinde einen Bilanzfehlbetrag auf, ist zuerst dieser abzutragen, bevor zusätzliche Abschreibungen vorgenommen werden. ² Bei gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen sind keine zusätzlichen Abschreibungen zulässig. ³ Zusätzliche Abschreibungen sind zu budgetieren. ⁴ Beim Jahresabschluss errechnete höhere zusätzliche Abschreibungen sind zwingend vorzunehmen.
	2 Berechnung und Verbuchung	Art. 85 ¹ Die zusätzlichen Abschreibungen entsprechen der Differenz Nettoinvestitionen zu ordentlichen Abschreibungen, aber höchstens dem Ertragsüberschuss. Es wird nur der Allgemeine Haushalt berücksichtigt. ² Die zusätzlichen Abschreibungen werden auf der Passivseite im Konto zusätzliche Abschreibungen bilanziert. ³ Sie werden zugunsten des Kontos Bilanzüberschuss/-fehlbetrag aufgelöst, wenn <i>a</i> im Rechnungsjahr ein Aufwandüberschuss des Allgemeinen Haushalts resultiert und <i>b</i> das Verhältnis zwischen Bilanzüberschuss und Summe der Steuereinnahmen und Zahlungen aus oder an den Finanzausgleich unter einen bestimmten Wert fällt.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

⁴ Die Berechnungsformel, der massgebende Wert je nach Gemeindeart und die maximale Höhe der Auflösung gemäss Absatz 3 richten sich nach Anhang 3.

Einwohnergemeinden, gemischte Gemeinden, Kirchgemeinden und Gesamtkirchgemeinden nehmen zusätzliche Abschreibungen vor (**Art. 84 GV**). Für die übrigen Körperschaften sind zusätzliche Abschreibungen nicht erlaubt.

Die zusätzlichen Abschreibungen sind eine finanzpolitische Reserve des allgemeinen Haushalts. In gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen dürfen keine zusätzlichen Abschreibungen vorgenommen werden.

Sowohl Bildung wie auch Auflösung der zusätzlichen Abschreibungen sind an die rechtlichen Voraussetzungen gemäss **Art. 84 und 85 GV** gebunden. Sind diese Voraussetzungen gegeben, müssen die zusätzlichen Abschreibungen zwingend vorgenommen oder aufgelöst werden. Wenn die Voraussetzungen fehlen, sind die Bildung und die Auflösung von zusätzlichen Abschreibungen nicht erlaubt. Frei bestimmbare "übrige Abschreibungen" des Verwaltungsvermögens sind nicht zulässig.

Zusätzliche Abschreibungen müssen budgetiert werden (**Art. 84 Abs. 3 GV**). Beim Jahresabschluss sind die zusätzlichen Abschreibungen aufgrund des Jahresergebnisses zu berechnen. Sind die errechneten zusätzlichen Abschreibungen höher als budgetiert, müssen sie zwingend vorgenommen werden. Es braucht keinen Nachkreditbeschluss.

Für die Berechnung der zusätzlichen Abschreibungen stellt das AGR eine Excel-Datei zur Verfügung (www.be.ch/hrm2).

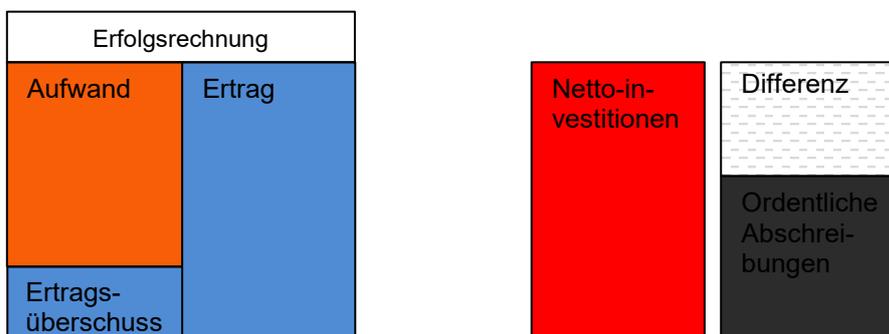
a) Voraussetzungen für die Bildung von zusätzlichen Abschreibungen (**Art. 84 GV**)

Zusätzliche Abschreibungen müssen vorgenommen werden, wenn die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Ertragsüberschuss im allgemeinen Haushalt
- Die ordentlichen Abschreibungen des allgemeinen Haushalts sind kleiner als die Nettoinvestitionen des allgemeinen Haushalts

Weist die Gemeinde einen Bilanzfehlbetrag auf, ist zuerst dieser abzutragen, bevor zusätzliche Abschreibungen vorgenommen werden.

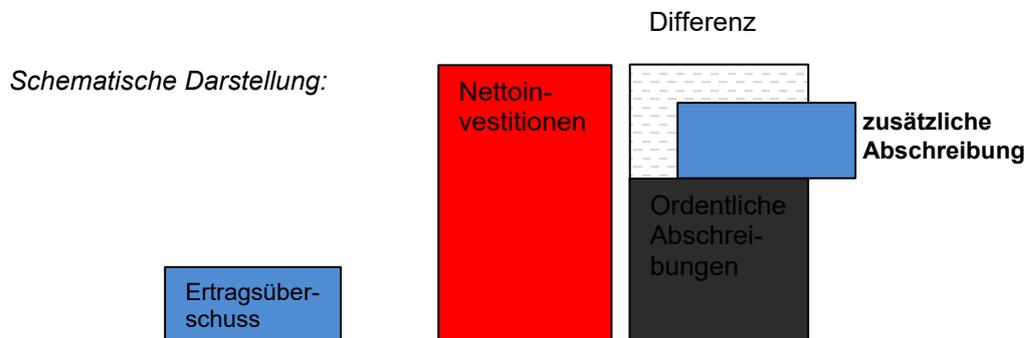
Schematische Darstellung:



2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

b) Berechnung zur Bildung der zusätzlichen Abschreibungen (Art. 85 Abs. 1 GV)

Die zusätzlichen Abschreibungen entsprechen der Differenz zwischen den Nettoinvestitionen und den ordentlichen Abschreibungen, jedoch höchstens dem Betrag des Ertragsüberschusses.



Beispiel Gemeinde Musterwil:

Jahr 2017	CHF
Aufwand im Allgemeinen Haushalt	982'000.00
Ertrag im Allgemeinen Haushalt	997'000.00
Ertragsüberschuss im Allgemeinen Haushalt	15'000.00
Nettoinvestitionen im Allgemeinen Haushalt	2'540'000.00
Ordentliche Abschreibungen im Allgemeinen Haushalt	101'000.00
Differenz	2'439'000.00
Zusätzliche Abschreibungen	15'000.00

c) Voraussetzungen und Berechnung für die Auflösung der zusätzlichen Abschreibungen (Art. 85 Abs. 3 und Anhang 3 GV)

Entnahmen aus der finanzpolitischen Reserve (SG 2940) müssen vorgenommen werden, wenn die Gemeinde einen Aufwandüberschuss im allgemeinen Haushalt ausweist und der Bilanzüberschussquotient (BÜQ) unter einen bestimmten Wert fällt.

Definition BÜQ:	Bilanzüberschuss (Sachgruppe 299) in % der Steuereinnahmen und Finanzausgleich
Berechnung BÜQ:	$\frac{\text{Bilanzüberschuss} \times 100}{\text{Direkte Steuern NP und JP +/- Finanzausgleich}}$

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Berechnungsfaktoren

Bilanzüberschuss: Bilanzkonten der Sachgruppe 299

Direkte Steuern NP: Direkte Steuern Natürliche Personen (Erfolgsrechnung Sachgruppe 400)

Direkte Steuern JP: Direkte Steuern Juristische Personen (Erfolgsrechnung Sachgruppe 401)

Finanzausgleich für Einwohnergemeinden und gemischte Gemeinden:

Zahlungen aus minus Zahlungen an den Finanzausgleich, bestehend aus:
Disparitätenabbau (Sachgruppe 4622.7/3622.7)
Mindestausstattung (Sachgruppe 4621.5)
Pauschale Abgeltung Zentrumslasten (Sachgruppe 4621.6)
geografisch-topografischer Zuschuss (Sachgruppe 4621.6)
sozio-demografischer Zuschuss (Sachgruppe 4621.6)

Finanzausgleich für Kirchgemeinden und Gesamtkirchgemeinden

Zahlungen aus minus Zahlungen an den Finanzausgleich gemäss Dekret über den Finanzausgleich unter den evangelisch-reformierten Kirchgemeinden des Kantons Bern (BSG 415.2)²⁷.

Ist die so berechnete Kennzahl BÜQ

- bei Einwohnergemeinden und gemischten Gemeinden kleiner als 30%
- und bei Kirchgemeinden kleiner als 75%

sind die zusätzlichen Abschreibungen (SG 29400) aufzulösen, bis der BÜQ 30%, bzw. 75% erreicht, jedoch maximal bis zur Höhe des Aufwandüberschusses.

Beispiel Gemeinde Musterwil:

	2018	2019	2020	2020 neu
	CHF	CHF	CHF	CHF
Aufwandüberschuss (9001)	50'000.00	60'000.00	45'000.00	31'000.00
Saldo Bilanzüberschuss (SG 299)	235'000.00	175'000.00	130'000.00	144'000.00
Steuern SG 400	380'000.00	380'000.00	370'000.00	
SG 401	35'000.00	35'000.00	40'000.00	
FILAG Empfänger	60'000.00	60'000.00	70'000.00	
Total	475'000.00	475'000.00	480'000.00	480'000.00
Saldo zusätzliche Abschreibungen (SG 29400)	15'000.00	15'000.00	15'000.00	1'000.00
BÜQ	49.47%	36.84%	27.08%	30.00%
	Entnahme null	Entnahme null	Entnahme 14'000.00	

Berechnung Entnahme: 30 % von 480'000.00 abzüglich Saldo Bilanzüberschuss vor Auflösung zusätzliche Abschreibungen (480'000 x 30 % ./ 130'000)

d) Buchungsvorschriften für die zusätzlichen Abschreibungen

Bildung: 9900.3894.xx – 29400.xx

Auflösung: 29400.xx – 9900.4894.xx

²⁷ Ab 1.1.2020 gemäss Gesetz über die bernischen Landeskirchen (Landeskirchengesetz, LKG [BSG 410.11])

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.3.2 Interne Verrechnungen

GV	Interne Verrechnung	Art. 94 ¹ Verrechnungen für verwaltungsinterne Leistungsbezüge sind vorzunehmen, um <i>a</i> die Rechnungsstellung gegenüber Dritten sicherzustellen, <i>b</i> das wirtschaftliche Ergebnis der einzelnen Verwaltungstätigkeiten feststellen zu können, <i>c</i> das Kostendenken und die Eigenverantwortlichkeit zu stärken oder <i>d</i> die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der Rechnungen sicherzustellen.
-----------	---------------------	---

2.6.3.2.1 Allgemeine Umschreibung

Interne Verrechnungen sind Gutschriften und Belastungen innerhalb des eigenen Gemeinwesens. Sie bezwecken die Stärkung des Kostendenkens und der Eigenverantwortlichkeit durch eine angemessene Ermittlung des verursachten Aufwands und des erzielten Ertrags. Dadurch wird eine hohe Kostentransparenz erzielt.

Interne Verrechnungen sind vorzunehmen, wenn sie für eine genaue Rechnungsstellung, für die Sicherstellung einer wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung oder für die Vergleichbarkeit unter den Gemeinden erforderlich und wesentlich sind. Personal-, Sach- und übriger Betriebsaufwand, Abschreibungen und Finanzaufwand sowie Erträge zwischen einzelnen Funktionen werden intern verrechnet um damit die Grundlage zu schaffen, die wirtschaftliche Aufgabenerfüllung eines bestimmten Bereichs beurteilen zu können.

2.6.3.2.2 Entschädigungen für bestimmte Dienstleistungen

Entschädigungen für bestimmte Dienstleistungen sind als interne Verrechnung zwischen Funktionen der Erfolgsrechnung auszuweisen. Es gilt der Grundsatz, wonach alle für andere Aufgabenbereiche (Funktionen) und Einheiten im eigenen Gemeinwesen erbrachten Leistungen intern verrechnet werden.

Als Basis für die Bemessung der internen Verrechnung kommen in Frage:

- Aufwand / Ertrag eines Aufgabenbereichs oder einer Funktion
- Kosten / Erlöse einer Dienstleistung
- Mengenerfassung (Stückzahl, Ausmass, Anteil in Prozent)
- Einkaufspreise
- Marktpreise für Material aus Eigenproduktion
- Personalaufwand (Leistungserfassung, Arbeitszeitrapporte)

Interne Verrechnungen müssen sachgerecht und in der Höhe angemessen festgelegt werden. Die Gemeinden verfolgen eine konstante Praxis.

2.6.3.2.3 Personalaufwand

Personalaufwand (Löhne und Soziallasten), der verschiedene Funktionen betrifft, ist nach einem sachgerechten Verteilschlüssel intern aufzuteilen. Mit Vorteil erfolgt die Verteilung über die Lohnbuchhaltungssoftware direkt. Andernfalls werden die Löhne und Soziallasten verbucht und anschliessend intern verrechnet.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.3.2.4 Berechnung der internen Verrechnungen auf Vollkostenbasis

In den spezialfinanzierten Bereichen Wasserversorgung, Abwasserentsorgung und Abfallbeseitigung ist die Kostendeckung gesetzlich vorgeschrieben. Interne Verrechnungen sind auf der Basis der Vollkosten vorzunehmen.

Berechnung der **Vollkosten**:

Die Gesamtkosten der Allgemeinen Verwaltung berechnen sich nach dem Ergebnis der Finanzbuchhaltung oder, wo vorhanden, nach der Betriebsbuchhaltung/Kostenrechnung.

Die von der Allgemeinen Verwaltung erbrachten Dienstleistungen für die spezialfinanzierten Gemeindebetriebe können nach folgender Formel intern verrechnet werden, um die Vollkosten darzustellen:

$$\frac{\text{Kosten Allgemeine Verwaltung} \times \text{eingesetzte Arbeitsstunden der Verwaltung für Betrieb}}{\text{Total geleistete Arbeitsstunden in der Verwaltung}}$$

Die Kosten der Allgemeinen Verwaltung setzen sich aus Betriebskosten und Kapitalkosten zusammen. Die Betriebskosten bestehen aus dem Bruttoaufwand der Allgemeinen Verwaltung gemäss Finanzbuchhaltung. Die massgebenden Kosten für die interne Verrechnung der Kapitalkosten (z.B. des Verwaltungsgebäudes) sind ausserhalb der Buchhaltung zu berechnen.

Genauere Kostenermittlungen, beispielsweise anhand einer ausgebauten **Kostenrechnung**, gehen dieser Berechnungsart selbstverständlich vor. Auf jeden Fall ist sicherzustellen, dass die nachgewiesenen vollen Kosten intern verrechnet werden.

Eine andere Variante zur Berechnung der Vollkosten ist die **Zuschlagskalkulation**. Dabei werden die für einen bestimmten Bereich eingesetzten Löhne mit einem Faktor multipliziert.

2.6.3.2.5 Verbuchung interne Verrechnungen

Die interne Verrechnung **innerhalb des allgemeinen Haushalts** (ohne gebührenfinanzierte zweiseitige Spezialfinanzierungen) ist über die Sachgruppen 39/49 vorzunehmen.

Gegenüber den separat dargestellten gebührenfinanzierten zweiseitigen Spezialfinanzierungen sind die internen Verrechnungen wie Entschädigungen an/von Gemeinden und Gemeindeverbänden zu verbuchen.

Wie in Kapitel 2.6.3.1.1 erwähnt, sind für den Gesamthaushalt, den Allgemeinen Haushalt und die Spezialfinanzierungen separate gestufte Erfolgsausweise zu erstellen. In der Darstellung des gestuften Erfolgsausweises sind die Sachgruppen 39/49 nicht enthalten. Damit die Gutschriften und Belastungen sowohl im allgemeinen Haushalt, als auch in den gebührenfinanzierten zweiseitigen Spezialfinanzierungen vollständig ausgewiesen werden, dürfen interne Verrechnungen zwischen den Rechnungskreisen nicht über die Sachgruppen 39/49 verbucht werden.

Folgende Sachgruppen stehen zur Verfügung:

- 3612/4612 für Personal- und Sachaufwand (sofern nicht bereits im sachlich richtigen Konto direkt verbucht)
- 3409/4409 Zinsaufwand oder –ertrag

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.3.3 Investitionsrechnung

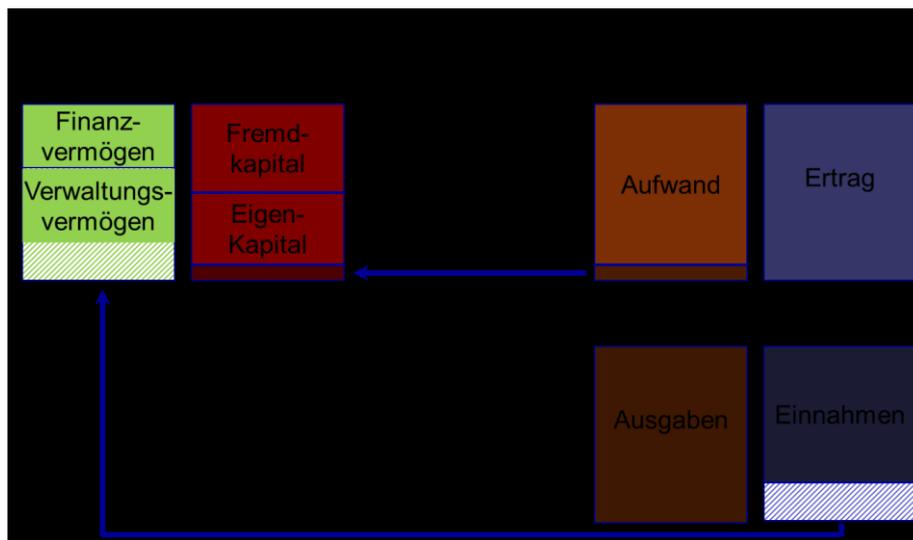
GV	Investitionsrechnung	Art. 79																							
		<p>¹ Die Investitionsrechnung erfasst jene Ausgaben und Einnahmen, die eigene oder subventionierte Vermögenswerte Dritter mit mehrjähriger Nutzungsdauer schaffen oder verbessern.</p> <p>² Das Ergebnis der Investitionsrechnung verändert das Verwaltungsvermögen.</p>																							
	Aktivierungsgrenze	Art. 79a																							
		<p>¹ Der Gemeinderat von Einwohnergemeinden und gemischten Gemeinden kann einzelne Investitionen der Erfolgsrechnung belasten, wenn sie folgende Aktivierungsgrenzen nicht überschreiten:</p> <p>Einwohnerinnen und Einwohner: Aktivierungsgrenze:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">bis 1000</td> <td style="width: 40%;">25 000 Franken</td> </tr> <tr> <td>über 1000 bis 5000</td> <td>50 000 Franken</td> </tr> <tr> <td>über 5000 bis 10 000</td> <td>75 000 Franken</td> </tr> <tr> <td>über 10 000</td> <td>100 000 Franken</td> </tr> </table> <p>² Alle übrigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften gemäss Artikel 2 Absatz 1 GG dürfen unter Berücksichtigung entweder des Umsatzes der Erfolgsrechnung oder der Bilanzsumme folgende Aktivierungsgrenzen nicht überschreiten:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 33%;">Umsatz der Erfolgsrechnung:</th> <th style="width: 33%;">Bilanzsumme:</th> <th style="width: 33%;">Aktivierungsgrenze:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>kleiner als oder gleich 4 Millionen Franken</td> <td>kleiner als oder gleich 6 Millionen Franken</td> <td>25 000 Franken</td> </tr> <tr> <td>grösser als 4 Millionen Franken</td> <td>grösser als 6 Millionen Franken</td> <td>50 000 Franken</td> </tr> <tr> <td>grösser als 20 Millionen Franken</td> <td>grösser als 30 Millionen Franken</td> <td>75 000 Franken</td> </tr> <tr> <td>grösser als 60 Millionen Franken</td> <td>grösser als 80 Millionen Franken</td> <td>100 000 Franken</td> </tr> </tbody> </table> <p>³ Ergeben die Bilanzsumme und der Umsatz der Erfolgsrechnung gemäss Absatz 2 für eine Gemeinde unterschiedliche Aktivierungsgrenzen ist der tiefere Wert massgebend.</p> <p>⁴ Massgebend für die Aktivierungsgrenzen gemäss Absatz 2 ist der Durchschnitt des Umsatzes der Erfolgsrechnung und der Bilanzsumme der drei vorangehenden Rechnungsjahre.</p> <p>⁵ Die Gemeinden verfolgen eine konstante Praxis.</p>	bis 1000	25 000 Franken	über 1000 bis 5000	50 000 Franken	über 5000 bis 10 000	75 000 Franken	über 10 000	100 000 Franken	Umsatz der Erfolgsrechnung:	Bilanzsumme:	Aktivierungsgrenze:	kleiner als oder gleich 4 Millionen Franken	kleiner als oder gleich 6 Millionen Franken	25 000 Franken	grösser als 4 Millionen Franken	grösser als 6 Millionen Franken	50 000 Franken	grösser als 20 Millionen Franken	grösser als 30 Millionen Franken	75 000 Franken	grösser als 60 Millionen Franken	grösser als 80 Millionen Franken	100 000 Franken
bis 1000	25 000 Franken																								
über 1000 bis 5000	50 000 Franken																								
über 5000 bis 10 000	75 000 Franken																								
über 10 000	100 000 Franken																								
Umsatz der Erfolgsrechnung:	Bilanzsumme:	Aktivierungsgrenze:																							
kleiner als oder gleich 4 Millionen Franken	kleiner als oder gleich 6 Millionen Franken	25 000 Franken																							
grösser als 4 Millionen Franken	grösser als 6 Millionen Franken	50 000 Franken																							
grösser als 20 Millionen Franken	grösser als 30 Millionen Franken	75 000 Franken																							
grösser als 60 Millionen Franken	grösser als 80 Millionen Franken	100 000 Franken																							

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

In der Investitionsrechnung werden sämtliche Investitionsausgaben und –einnahmen verbucht. Als Investitionen werden alle Ausgaben für den Erwerb, die Erstellung sowie die Verbesserung dauerhafter Vermögenswerte für öffentliche Zwecke verstanden. Diese Ausgaben ermöglichen eine neue oder erhöhte Nutzung der Vermögenswerte in quantitativer oder qualitativer Hinsicht über mehrere Jahre.

Daraus folgt, dass in der Investitionsrechnung ausschliesslich Ausgaben und Einnahmen des Verwaltungsvermögens verbucht werden. Zugänge und Abgänge von Finanzanlagen und Sachanlagen des Finanzvermögens sind keine Investitionen und werden daher direkt in die Bilanz gebucht.

Schematische Darstellung:



Die Nutzung in **quantitativer** Hinsicht umfasst die Bereitstellung oder die Erweiterung substanzieller Kapazitäten wie beispielsweise den **Neubau** einer Strasse, die Erweiterung eines Schulhauses etc.

Die Nutzung in **qualitativer** Hinsicht enthält die Verlängerung der Nutzungsdauer eines bestehenden Vermögenswerts wie beispielsweise die **Instandstellung** einer Strasse ohne Kapazitätserweiterung.

Aufwand für den reinen Werterhalt oder Unterhalt ohne wertvermehrenden Charakter sind unabhängig von der Aktivierungsgrenze in der Erfolgsrechnung zu buchen.

Investitionen sind somit:

- Ausgaben für Erwerb, Erstellung, Verbesserung und Sanierung von dauerhaften Vermögenswerten, die zum Verwaltungsvermögen gehören;
- Eigenleistungen des Gemeinwesens für die Erstellung oder Verbesserung von Vermögenswerten des Verwaltungsvermögens (Gutschrift in der Erfolgsrechnung);
- Beiträge an Erwerb, Erstellung, Verbesserung oder Sanierung von dauerhaften Vermögenswerten für öffentliche Zwecke (Investitionsbeiträge);
- Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens;
- Übertragungen von Vermögenswerten vom Finanz- ins Verwaltungsvermögen.

Beiträge für Investitionen von Bund, Kanton, anderen Gemeinden oder Dritten werden in der Investitionsrechnung vereinnahmt.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung werden aktiviert (Sachgruppe 690) beziehungsweise passiviert (Sachgruppe 590) und beim Jahresabschluss in die Bilanz übertragen.

2.6.3.3.1 Aktivierungsgrenze

Wie oben dargelegt, kann aus wirtschaftlicher Sicht recht klar zwischen Investitions- und Konsumausgaben unterschieden werden. Aus praktischen Gründen wäre es jedoch nicht sinnvoll, jede kleinste Investition in der Investitionsrechnung zu erfassen. Nicht wesentliche Investitionen sollen wie Konsumaufwand behandelt werden können.

Der Gemeinderat kann einzelne Investitionen der Erfolgsrechnung belasten, wenn diese die gemäss **Art. 79a GV** festgelegten Aktivierungsgrenzen nicht überschreiten. Die Aktivierungsgrenzen sind somit Obergrenzen. Jede Gemeinde kann Investitionen bereits ab einer tieferen Grenze aktivieren. Die Aktivierungsgrenzen sind mittels Beschluss des Gemeinderates festzulegen. Dabei kann die Gemeinde unterscheiden zwischen einer einzigen Aktivierungsgrenze für alle Investitionen und unterschiedlichen Aktivierungsgrenzen für den Allgemeinen Haushalt und die Spezialfinanzierungen. Rechtlich möglich wäre auch die Festlegung unterschiedlicher Aktivierungsgrenzen für einzelne Anlagekategorien, jedoch ist die praktische Umsetzung aufwändig. Die Gemeinden müssen in jedem Fall eine konstante Praxis verfolgen.

2.6.3.3.2 Verbuchung von Investitionen

Während die Aktivierung von Investitionen in der Privatwirtschaft direkt in der Bilanz erfolgt, werden in den öffentlich-rechtlichen Körperschaften die Investitionen aus kreditrechtlichen und finanzpolitischen Gründen vorerst in der Investitionsrechnung verbucht und erst am Ende der Rechnungsperiode auf die entsprechenden Bilanzkonten übertragen (Aktivierung beziehungsweise Passivierung).

Details zur Verbuchung siehe Buchungsbeispiel Ziffer 6.1 in Kapitel 4.

Die Investitionsrechnung ist brutto abzuschliessen. Die Verrechnung von Ausgaben und Einnahmen beim Abschluss ist nicht zulässig. Investitionseinnahmen werden dem Anlagegut gutgeschrieben, für welches sie bestimmt sind. Folglich sind die Nettoinvestitionen Basis für die Berechnung der linearen Abschreibungen (Nettoaktivierung).

2.6.3.3.3 Anlagebuchhaltung

Alle Gemeinden führen eine Anlagebuchhaltung. Für Erläuterungen zur Anlagebuchhaltung siehe Kapitel 6.

2.6.3.4 Rechnungsabgrenzungen

Aufwand und Ertrag der Erfolgsrechnung sowie Einnahmen und Ausgaben der Investitionsrechnung sind periodengerecht im richtigen Jahr zu buchen, um die korrekte Aussage der Jahresrechnung zu ermöglichen. Dabei sind zu beachten:

Forderungen und Laufende Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber, resp. von Dritten:

Nach dem Sollprinzip sind spätestens Ende des Rechnungsjahres alle geschuldeten Verpflichtungen als Aufwand und die rechtskräftig feststehenden Guthaben als Ertrag zu verbuchen. Dabei darf es sich nur um Aufwand und Ertrag handeln, welcher die betreffende Rechnungsperiode betrifft. Gemeinden, welche während des Jahres nur die Zahlungen verbucht haben, müssen die noch nicht bezahlten Ausgaben und Einnahmen bilanzieren (Sollstellung).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Aktive und Passive Rechnungsabgrenzungen:

Kurzfristige Geldforderungen oder Verpflichtungen, die in ihrer Höhe bekannt und im laufenden Rechnungsjahr eingenommen beziehungsweise ausgegeben worden sind, aber das nächste Rechnungsjahr betreffen, müssen erfasst werden. Die Rechnungsabgrenzungs-Konten werden nur für den Jahresabschluss verwendet. Nach der Wiedereröffnung der Buchhaltung werden die Aktiven und Passiven Rechnungsabgrenzungen durch Umkehrung der Buchungssätze, die zu ihrer Bildung geführt haben, aufgelöst.

Im Unterschied zu den Rückstellungen besteht bei den aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen keine Unsicherheit der Eintretenswahrscheinlichkeit. Eine Unsicherheit kann höchstens bezüglich der Höhe des Betrags (Passive Rechnungsabgrenzung) vorhanden sein, da dieser unter Umständen geschätzt werden muss.

Rechnungsabgrenzungen zur Ausschöpfung nicht beanspruchter Budgetkredite sind nicht gestattet.

Beispiele:

Aktive Rechnungsabgrenzung

Die Gemeinde bezahlt die Januar-Mieten für die Benützung der zugemieteten Räume im Dezember.

Passive Rechnungsabgrenzung

Der Gemeinderat beschliesst im Dezember den Kauf eines neuen Fotokopiergeräts. Das Gerät wird noch im Dezember bestellt und geliefert. Die Fakturierung erfolgt im Januar des Folgejahres.

Keine Abgrenzung zu Lasten des Rechnungsjahres

Der Gemeinderat beschliesst im Dezember den Kauf eines neuen Fotokopiergeräts. Die Bestellung, Lieferung und Fakturierung erfolgen im Januar des Folgejahres. Es erfolgt keine Abgrenzung zu Lasten des Rechnungsjahres. Der Aufwand wird erfolgswirksam im Folgejahr verbucht.

2.6.3.5 Rückstellungen und Eventualverpflichtungen

Zur Definition der Rückstellungen siehe Kapitel 2.1.4.2.10. Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.

Zukünftige Aufwände sind keine verpflichtenden Ereignisse im Sinne der Rückstellungen. Ebenso sind nicht fakturierte fällige Verbindlichkeiten keine Rückstellungen, sondern passive Rechnungsabgrenzungen (keine Unsicherheit in der Eintretenswahrscheinlichkeit).

Eventualverbindlichkeiten stellen mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.

Rückstellungen dienen wie die passive Rechnungsabgrenzung der periodengerechten Erfassung von Aufwendungen und werden aufgrund von Tatbeständen vorgenommen, welche mit genügender Sicherheit auf einen künftigen Mittelabfluss hinweisen.

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.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Für die Bildung von Rückstellungen sind folgende Kriterien zu berücksichtigen (vgl. Kapitel 2.1.4.2.10):

- **Wesentlichkeit**
Es sind nur solche Rückstellungen zu erfassen, welche für die zuverlässige Beurteilung des Rechnungsergebnisses wesentlich sind.
- **Eintretenswahrscheinlichkeit**
Rückstellungen werden nur dann gebildet, wenn die Eintretenswahrscheinlichkeit grösser als 50% ist²⁸.
- **Zuverlässigkeit**
Die Höhe der gegenwärtigen Verpflichtung muss zuverlässig geschätzt werden können.
- **Ursprung der Verpflichtung**
Der Ursprung der gegenwärtigen Verpflichtung muss in der Vergangenheit liegen.

Die Verbuchung der Rückstellungen erfolgt über die entsprechenden Aufwandkonten und die folgenden Sachgruppen der Bilanz:

205xx.xx kurzfristige Rückstellungen
208xx.xx langfristige Rückstellungen

Erhöhungen und Auflösungen von Rückstellungen werden über dieselben Aufwandkonten gebucht, über die sie 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).

Beispiel Gemeinde Musterwil:

In einem Rechtsstreit beauftragt die Gemeinde im August 2016 einen Anwalt zur Vertretung ihrer Interessen. Das Rechtsverfahren ist bis zum Abschluss der Jahresrechnung nicht erledigt. Die Gemeinde erwartet Honorarforderungen des Anwalts in Höhe von rund Fr. 22'000.00.

Der Betrag von 22'000 Franken wird als wesentlich beurteilt. Die Gemeinde bildet eine kurzfristige Rückstellung in entsprechender Höhe. Die effektive Honorarrechnung des Anwalts im Jahr 2017 beträgt dann 20'500 Franken.

Datum	Bildung/Auflösung/ Verwendung	Soll	Haben	CHF
31.12.2016	Bildung der Rückstellung	Honorarforderung 0220.3130.xx	kurzfristige Rückstellungen für Prozesse 20520.xx	22'000.00
20.06.2017	Verwendung der Rückstellung	kurzfristige Rückstellungen für Prozesse 20520.xx	Honorarforderung 0220.3130.xx	20'500.00
	Honorarrechnung Anwalt	Honorarforderung 0220.3130.xx	Geldkonto 10020.xx	20'500.00
31.12.2017	Auflösung der Rückstellung	kurzfristige Rückstellungen für Prozesse 20520.xx	Honorarforderung 0220.3130.xx	1'500.00

²⁸ Fachempfehlung Nr. 09 Handbuch HRM2

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die Rückstellungen müssen im **Rückstellungsspiegel** im Anhang zur Jahresrechnung (**Art. 32f FHDV**) begründet und deren Veränderungen nachgewiesen werden.

Bestehende Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis sind Eventualverpflichtungen, wenn:

- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich nicht zu einem Mittelabfluss führt, jedoch eine gewisse Eintretenswahrscheinlichkeit 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 Gemeinwesens stehen, und
- der Betrag wesentlich ist.

Als Eventualverpflichtungen sind auch die allfälligen Fehldeckungen von Pensionskassen zu behandeln, solange es sich noch nicht um Sanierungsbeiträge handelt²⁹.

Eventualverpflichtungen müssen im **Gewährleistungsspiegel** (Anhang zur Jahresrechnung) offengelegt werden.

Beispiele:

Rückstellung

Der Gemeinderat erwartet in einem Rechtsstreit Honorarforderungen ihres Anwalts. Die Höhe der Forderung lässt sich nicht verlässlich abschätzen, da das Verfahren noch nicht abgeschlossen ist. Die Eintretenswahrscheinlichkeit der Verpflichtung liegt bei über 50%.

Eventualverpflichtung

Der Gemeinderat gewährt dem Verein "Dorfchilbi" eine Defizitgarantie in Höhe von Fr. 50'000.00.

²⁹ Aus Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, Ausgabe 2008, Band 10, Fachempfehlung Nr. 09.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.4 Geldflussrechnung

GV

Art. 71

¹ Die Jahresrechnung besteht aus

- a der Bilanz
- b der Erfolgsrechnung
- c der Investitionsrechnung
- d der Geldflussrechnung
- e dem Anhang

² Die Direktion für Inneres und Justiz legt die einzelnen Positionen der Jahresrechnung und deren Reihenfolge fest.

³ Die Jahresrechnung ist öffentlich.

Art. 79b

¹ Die Geldflussrechnung gibt Auskunft über die Herkunft und die Verwendung der Geldmittel.

² Sie stellt den Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit (Erfolgsrechnung), den Geldfluss aus Investitionstätigkeit (Investitionsrechnung) und den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit gestuft dar.

³ Die Direktion für Inneres und Justiz kann für Kleinstkörperschaften sowie Gesamtkirchgemeinden und Kirchgemeinden, welche die in Artikel 64a Absatz 2 festgelegten Werte nicht erreichen, Erleichterungen vorsehen.

FHDV Jahresrechnung

Art. 30

¹ Die Jahresrechnung von Einwohner- und gemischten Gemeinden enthält die nachfolgenden Positionen in dieser Reihenfolge:

- a Inhaltsverzeichnis,
- b Berichterstattung inklusive Nachkredite und gebührenfinanzierte Spezialfinanzierungen,
- c Eckdaten bestehend aus Übersicht, Selbstfinanzierung und gestuftem Erfolgsausweis nach Gesamthaushalt, Allgemeinem Haushalt und je gebührenfinanzierte Spezialfinanzierung nach übergeordnetem Recht,
- d Zusammenzug Bilanz,
- e Zusammenzug Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung nach Funktionen,
- f Zusammenzug Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung nach Sachgruppen,
- g Geldflussrechnung,
- h Finanzkennzahlen nach Gesamthaushalt, Allgemeinem Haushalt und je gebührenfinanzierte Spezialfinanzierung nach übergeordnetem Recht,
- i Antrag der Exekutive,
- j Bestätigungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans,
- k Genehmigung der Jahresrechnung,
- l Anhang,

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

m Details zur Rechnung, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung je nach Funktionen und Sachgruppen.

Art. 32a

¹ Die Geldflussrechnung zeigt den Geldfluss (Cash Flow) aus

- a* der betrieblichen Tätigkeit,
- b* der Investitionstätigkeit und
- c* der Finanzierungstätigkeit.

² Sie weist zusätzlich die Veränderung der flüssigen Mittel am Ende des Rechnungsjahres aus.

³ Kleinstkörperschaften nach Artikel 64a Absatz 2 GV und Gesamtkirchengemeinden und Kirchengemeinden, welche die in Artikel 64a Absatz 2 GV festgelegten Werte nicht erreichen, können auf die Erstellung einer Geldflussrechnung verzichten.

2.6.4.1 Allgemeines

Die Geldflussrechnung (GFR) ist neben der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung zwingender Bestandteil der Jahresrechnung. Mit der Offenlegung der Ursachen für die Geldzuflüsse und Geldabflüsse in derselben Rechnungsperiode trägt die GFR wesentlich zur Transparenz der gesamten Jahresrechnung bei.

Da nur die Geldflüsse erfasst werden, kann die GFR nicht durch buchungstechnische Vorgänge beeinflusst werden, was sie mit anderen Gemeinden vergleichbar macht.

2.6.4.2 Definition/Zweck

Die Geldflussrechnung ist eine Ursachenrechnung; sie zeigt, wie eine bestimmte Liquiditätssituation – **Geldzuflüsse** (Einnahmen) und **Geldabflüsse** (Ausgaben) in einer Periode – entsteht³⁰.

Die Liquiditätszu- und -abflüsse verändern die flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen.

Die GFR gibt Aufschluss über die Liquiditätsentwicklung in den Bereichen

- Betrieb
- Investitionen
- Finanzierung³¹

2.6.4.3 Begriffe

Der **Geldbegriff** (Flüssige Mittel oder Fonds Flüssige Mittel resp. Fonds Geld) wird weit gefasst und schliesst nicht nur das Bargeld in der Kasse und sofort verfügbare Gelder auf Bank- und Postkonten ein, sondern auch andere Geldanlagen, die nur einem geringen Wertschwankungsrisiko unterliegen und kurzfristig in Geld umgewandelt werden können.

Dabei handelt es sich konkret um Zahlungsmittel (Barmittel und Sichtguthaben) von Kasse (1000), Post (1001) und Bank (1002) und die geldnahen Mittel (Zahlungsmitteläquivalente) mit max. 90 Tage Restlaufzeit wie kurzfristige Geldmarktanlagen (1003) sowie Debit- und Kreditkarten (1004).

³⁰ Aus Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, Ausgabe 2008, Band 10, Fachempfehlung Nr. 14.

³¹ Es kann auch eine GFR im Zusammenhang mit der Finanzplanung erstellt werden.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Somit gilt:

Geld
+ Geldnahe Mittel
= Flüssige Mittel (Fonds Flüssige Mittel)

Anstelle des Fonds "Flüssige Mittel" kann auch der Fonds "Netto-flüssige Mittel" verwendet werden. Netto bedeutet, dass von den flüssigen Mitteln die kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten (< 90 Tage), z.B. Kontokorrentkredite bei Finanzinstituten, in Abzug gebracht werden.

Flüssige Mittel
./. Finanzverbindlichkeiten (Bankkontokorrentkredite) kurzfristig (< 90 Tage)
= Netto-flüssige Mittel (Fonds Netto-flüssige Mittel)

Nicht zu den flüssigen Mitteln gezählt werden:

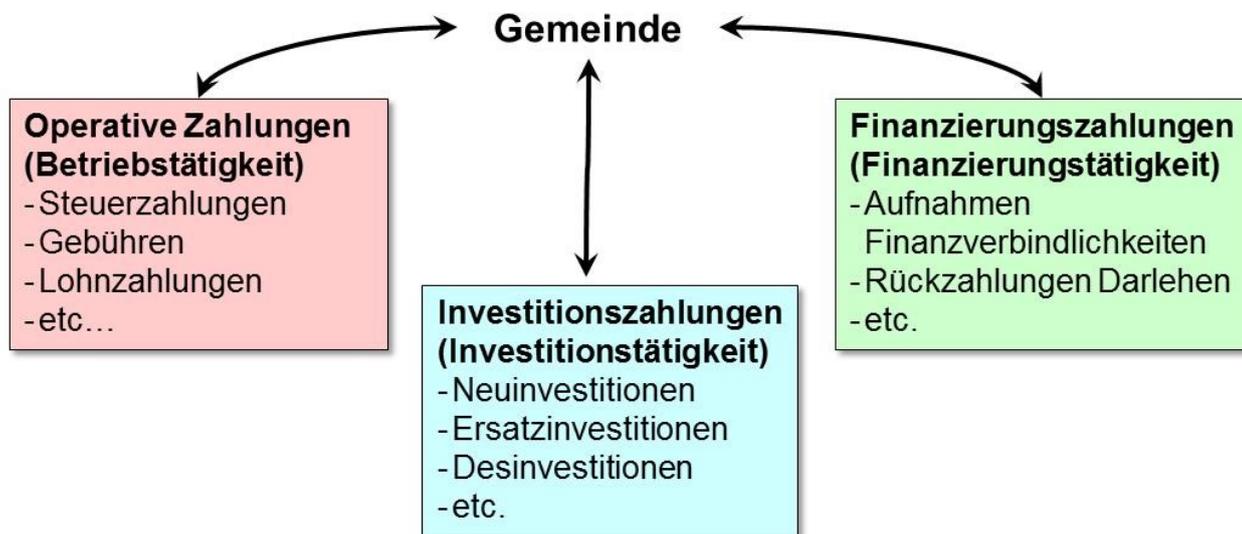
- Kurz- und langfristige Finanzanlagen.
- Bankguthaben, deren Verwendung eingeschränkt ist.

Die gewählte Methode (Fonds Flüssige Mittel oder Fonds Netto-flüssige Mittel) ist bei der GFR in der Jahresrechnung aufzuführen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.4.4 Aufbau/Gliederung

Die Geldflussrechnung gliedert drei Ursachengruppen oder Bereiche:



Grafik von Gruber Partner AG, Aarau

Geldfluss aus Betriebstätigkeit

- Das sind die Einnahmen und Ausgaben aus der Geschäfts- oder Betriebstätigkeit. Basis für die Berechnung bildet grundsätzlich die **Erfolgsrechnung**.
- Der Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit stellt diejenige Grösse dar, die die eigentliche Finanzstärke einer Gemeinde darstellt. Er gibt Auskunft darüber, wie viele Mittel erwirtschaftet wurden, um Investitionen zu tragen oder Schulden abzubauen.
- Der Kanton Bern berechnet den Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit nach der „*Indirekten Methode*“.

Berechnung nach der indirekten Methode:

Erfolg³² Gesamthaushalt

+ liquiditäts(Geld)unwirksamer Aufwand (z.B. Abschreibungen, Zunahme der Kreditoren)

./. liquiditäts(Geld)unwirksamer Ertrag (z.B. Auflösung Rückstellungen, Zunahme der Debitoren)

Geldfluss aus Investitionstätigkeit

- Das sind die Einnahmen und Ausgaben aus dem Erwerb und der Veräusserungen von Verwaltungs- und Finanzvermögen. Basis für die Berechnung des Geldflusses ist die **Aktivseite der Bilanz**.
- Zeigt die Ausgaben für Ressourcen, die künftige Nutzen oder Erträge generieren sollen.
- Die Gegenüberstellung des Geldflusses aus betrieblicher Tätigkeit mit dem Geldfluss aus Investitionstätigkeit macht transparent, ob die Investitionen der entsprechenden Periode (Rechnungsjahr) aus eigener Kraft finanziert werden konnten. Ist das Ergebnis positiv, ist das der Fall.

³² Ertrags- oder Aufwandüberschuss.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit

- Das sind die Einnahmen und Ausgaben aus Veränderungen (Erhöhung/Reduktion) der Finanzverbindlichkeiten. Basis bildet das Fremdkapital bzw. die **Passivseite der Bilanz**.
- Ein negativer Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit zeigt die Summe der zukünftigen Ansprüche von Kapitalgebern gegenüber der Gemeinde.

Übersicht

Geldwirksame Veränderung Bilanzkonti		Erfolgsrechnung	
Aktiven	Passiven	Aufwand	Ertrag
Fonds Geld	Übriges Fremdkapital	Geldwirksamer Aufwand	Geldwirksamer Ertrag
Übriges Finanzvermögen	Fremdkapital: Finanzverbindlichkeiten		
Anlagevermögen FV	Eigenkapital	Geldneutraler Aufwand	Geldneutraler Ertrag
Verwaltungsvermögen		Gewinn	

GF betrieblich
 GF Investition
 GF Finanzierung

Grafik von Gruber Partner AG, Aarau

2.6.4.5 Ergebnisse der Geldflussrechnung

Geldfluss (Cashflow) ³³ aus Betriebs(Geschäfts)tätigkeit
+/- Geldfluss aus Investitionstätigkeit
+/- Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit
Veränderung der flüssigen Mittel

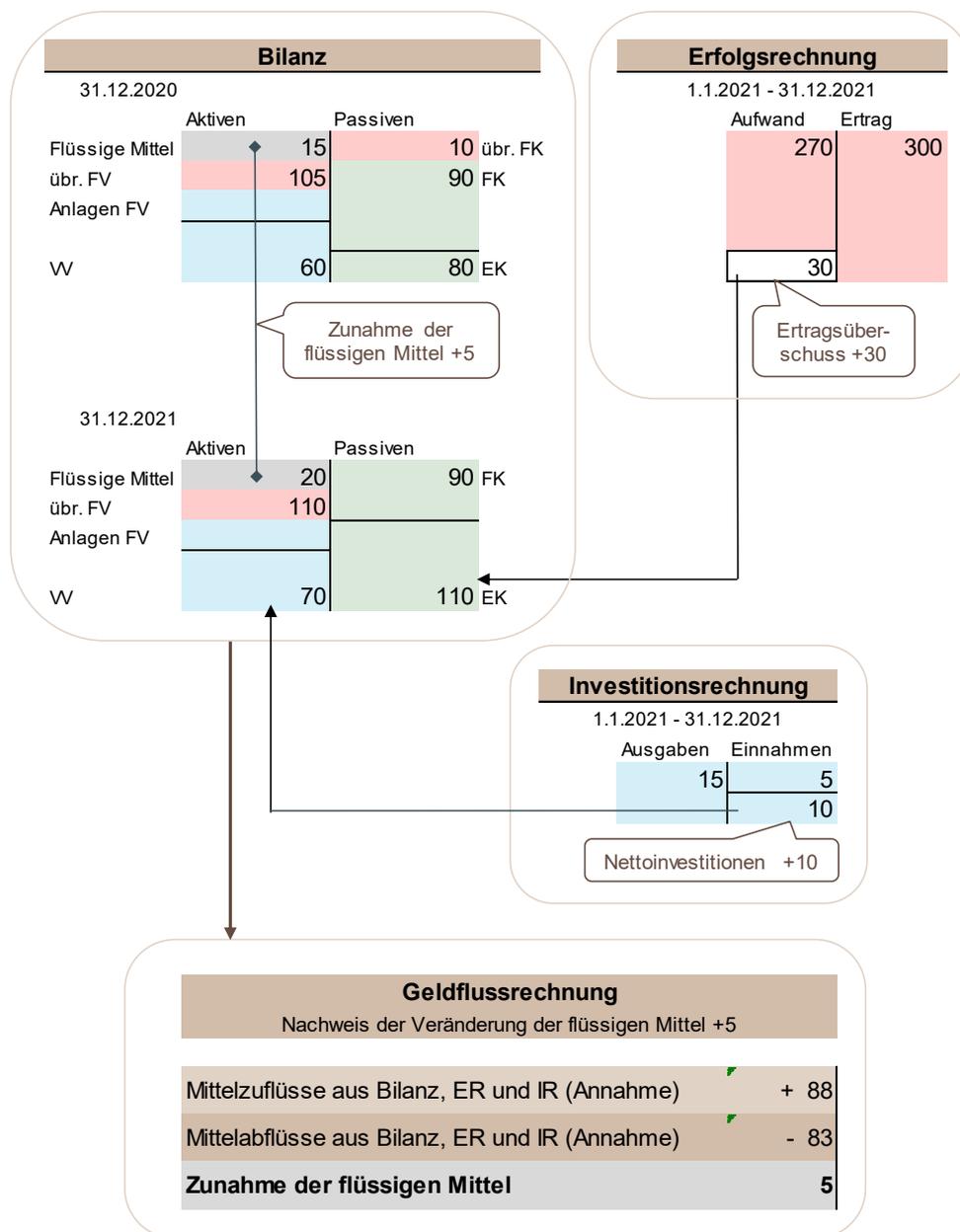
Vgl. Skript BWL für Nicht-Betriebswirtschafter FHNW, Prof. Hans-Jörg Nikles, März 2015

³³ Das Gegenteil von Cashflow ist der Cashdrain oder Cashloss.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.4.6 Zusammenhang der Rechnungen

Vgl. Skript BWL für Nicht-Betriebswirtschaftler FHNW, Prof. Hans-Jörg Nikles, März 2015



2.6.4.7 Erstellung der Geldflussrechnung

2.6.4.7.1 Allgemeines

Das AGR hat für die Erstellung der GFR ein Excel-Tool entwickeln lassen. Das Hilfsmittel ist auf der Homepage www.be.ch/hrm2 > Praxishilfen aufgeschaltet.

Massgebend für die Erstellung der GFR ist der **Gesamthaushalt** der Gemeinde.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Aus Transparenzgründen empfiehlt das AGR, den Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit und den Geldfluss aus Investitionstätigkeit zusätzlich separat für den allgemeinen Haushalt und die auf dem übergeordneten Recht basierenden Spezialfinanzierungen Wasserversorgung, Abwasserentsorgung und Abfallbeseitigung darzustellen. Auch kann für weitere mit dem gestuften Erfolgsausweis ausgewertete Spezialfinanzierungen die GFR berechnet werden. Der Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit für Spezialfinanzierungen wird nur dann separat dargestellt, wenn Betriebe/Werke (Spezialfinanzierungen) selbst Finanzverbindlichkeiten aufnehmen können.

2.6.4.7.2 Spezialfinanzierungen

Sollen die Geldflüsse für die Spezialfinanzierungen separat dargestellt werden, müssen für jede auszuwertende Spezialfinanzierung im Minimum die folgenden Bilanzkonten einzeln (bspw. mit Unterkonto) geführt werden:

- Mehrwertsteuer (Vorsteuerguthaben)
- Mehrwertsteuer (Umsatzsteuerschuld)
- Debitoren und Kreditoren
- Vorräte
- Rechnungsabgrenzungen

2.6.4.7.3 Kontierung Kontokorrente

Bei der Kontierung ist den Kontokorrenten spezielle Beachtung zu schenken.

Alle Bestandesveränderungen auf Konten mit erfolgswirksamen Buchungen (beispielsweise Debitoren, Kreditoren) müssen für die Erstellung der Geldflussrechnung berücksichtigt werden.

Damit die Darstellung der Geldflüsse aus Betriebstätigkeit und aus Investitionstätigkeit nicht verzerrt werden, sind die Debitoren und Kreditoren getrennt nach ER und IR zu erfassen.

Kontokorrente mit Dritten (Sachgruppe 10110) haben keinen Einfluss auf den Erfolg.

Die Bestandesveränderungen sind somit nicht für den Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit relevant, sondern für den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit. Sie müssen deshalb in der Gruppe 101 entsprechend korrigiert werden.

Kontokorrente hingegen, welche die Funktion von Abrechnungskonten übernehmen und Einfluss auf den Erfolg haben, sind im Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit zu berücksichtigen.

Es ist wichtig, den Kontokorrentkonten die richtigen Sachgruppen zuzuordnen. Nur Kontokorrente mit der Definition „*Auf gegenseitigem Verrechnungswege entstandene Guthaben oder Verpflichtungen gegenüber anderen öffentlichen Gemeinweisen oder Privaten (ohne Banken)*“ sind in der Kontengruppe 10110 zu führen.

2.6.4.7.4 Kleinstkörperschaften

Kleinstkörperschaften im Sinne von **Art. 64a Abs. 1 GV** können auf die Erstellung der GFR verzichten.

Ebenso von der Erstellungspflicht ausgenommen sind Gesamtkirchgemeinden und Kirchgemeinden, wenn die in **Artikel 64a Abs. 2 GV** festgelegten Werte nicht erreicht werden.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.5 Anhang zur Jahresrechnung

GV Anhang zur Jahresrechnung

Art. 80

¹ Der Anhang zur Jahresrechnung

- a* zeigt das auf die Rechnungslegung anzuwendende Regelwerk und begründet Abweichungen,
- b* hält die Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung fest, wo ein Handlungsspielraum besteht,
- c* enthält den Eigenkapitalnachweis,
- d* enthält den Rückstellungsspiegel,
- e* enthält den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel,
- f* zeigt Einzelheiten über Kapitalanlagen in einem Anlagenspiegel auf und
- g* enthält zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

FHDV Inhalt

Art. 32b

¹ Der Inhalt des Anhangs zur Jahresrechnung ist in Artikel 80 GV festgelegt.

Die Informationen im Anhang zur Jahresrechnung dienen der Transparenz und sind für die Steuerzahlenden und Gläubiger eine wichtige Grundlage für die Beurteilung der Finanzlage der Gemeinde. Der Anhang zur Jahresrechnung beinhaltet folgende Elemente:

2.6.5.1 Regelwerk

FHDV Regelwerk

Art. 32c

¹ Das Regelwerk für die Rechnungslegung ist das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2).

² Abweichungen von HRM2 sind im Anhang zur Jahresrechnung auszuweisen.

³ Das Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR) erstellt eine Liste der Abweichungen der bernischen Gesetzgebung von HRM2 sowie eine Musterformulierung für die Aufnahme in die Jahresrechnung.

Das HRM2 verlangt die Offenlegung des Regelwerks, welches der Jahresrechnung zugrunde liegt, sowie die Nennung der Abweichungen. Die Gemeinden im Kanton Bern müssen in ihrer Rechnungslegung die kantonalen Vorgaben einhalten. Deshalb ergibt sich für alle bernischen Gemeinden die gleiche Umschreibung unter diesem Punkt mit folgendem Mustertext³⁴:

³⁴ www.be.ch/HRM2.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Angewendetes Regelwerk

Der Rechnungsabschluss der Gemeinde xxx ist in Übereinstimmung mit den geltenden kantonalen gesetzlichen Grundlagen erstellt worden.

Gemeindegesezt (**GG, BSG 170.11**)

Gemeindeverordnung (**GV, BSG 170.111**)

Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (**FHDV, BSG 170.511**)

Diese orientieren sich gemäss **Art. 70 Absatz 1 GG** am Harmonisierten Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden, HRM2, laut Handbuch der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren. Die kantonalen Bestimmungen weichen in einzelnen Bereichen von den Empfehlungen des HRM2 ab.

Nachfolgend werden die Ausnahmen von HRM2 in den gemeindegeseztlichen Bestimmungen des Kantons Bern aufgelistet:

- *Überbaute Grundstücke im Verwaltungsvermögen werden zusammen mit dem Bauwerk in der entsprechenden Sachgruppe aktiviert und abgeschrieben.
(Artikel 83 und Anhang 2 GV)*
- *Die Zweckbindung von Steuermitteln in Spezialfinanzierungen ist unter Beachtung von **Art. 86 bis 88a GV** möglich.*
- *Vorfinanzierungen sind einzig auf Basis einer reglementarischen Grundlage für eine Spezialfinanzierung erlaubt.
(Artikel 86 bis 88a GV)*
- *Die bernische Gemeindegeseztgebung kennt weder Fonds im Eigen- noch im Fremdkapital. Eine Ausnahme bilden die Schutzrauersatzabgaben, die aufgrund der Spezialgeseztgebung und zugunsten einer einheitlichen Bilanzierung gemäss HRM2-Kontenplan als Verbindlichkeit gegenüber Fonds im Fremdkapital bilanziert werden.*
- *In der bernischen Gemeindegeseztgebung sind keine Legate und Stiftungen im Eigenkapital vorgesehen. Die **Artikel 92 und 93 GV** regeln die zweckbestimmten Zuwendungen Dritter (verwaltete unselbständige Stiftungen), die definitionsgemäss im Fremdkapital bilanziert werden.*
- *Buchgewinne aus der Übertragung von Verwaltungsvermögen an eine selbständige Trägerschaft, an der sich die Gemeinde beteiligt, werden in eine Spezialfinanzierung eingelegt und innerhalb des gesetzlich definierten Rahmens aufgelöst (**Art. 85a GV**).*
- *Die Anlagekategorien der Gemeindebetriebe sowie der Alters- und Pflegeheime richten sich nach den übergeordneten Bestimmungen von Bund und Kanton, wenn keine vorhanden sind, nach den Branchenregelungen (**Anhang 2 GV**). In den Bereichen Wasserversorgung und Abwasserentsorgung gelten die Finanzierungsgrundsätze nach dem Wasserversorgungsgesezt (**WVG, BSG 752.32; WV, BSG 752.321.1**) und dem kantonalen Gewässerschutzgesezt (**KGSchG, BSG 821.0; KGV, BSG 821.1**).*
- *Bei Bürgergemeinden und anderen steuerpflichtigen Körperschaften gelten für Abschreibungen, Rückstellungen, Rücklagen und Wertberichtigungen die Vorschriften der Steuergeseztgebung (**Art. 85b GV**).*
- *Der Kontenplan wurde in wenigen Details kantonal spezifisch angepasst, insbesondere
 - *Anschlussgebühren werden in der Erfolgsrechnung vereinnahmt.**

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- Die Verbuchung ausserordentlicher Aufwände und Erträge der Erfolgsrechnung wird in **Artikel 78 GV** abschliessend geregelt.
- Ausserordentliche Einnahmen und Ausgaben der Investitionsrechnung sind in der bernischen Gemeindegesetzgebung nicht vorgesehen.
- Gemeindeverbände, die ausschliesslich ein Heim betreiben, verwenden laut **Art. 13 FHDV** den schweizerisch harmonisierten Kontenrahmen des Verbandes Heime und Institutionen Schweiz (CURAVIVA).

2.6.5.2 Bilanzierung und Bewertung

FHDV	Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung	Art. 32d ¹ Für folgende Bereiche sind die angewendeten Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung im Anhang zur Jahresrechnung festzuhalten: <ul style="list-style-type: none"> a die Aktivierungsgrenzen gemäss Artikel 79a GV und b die Neubewertung der Arten des Finanzvermögens gemäss Anhang 1 GV.
-------------	---	---

2.6.5.2.1 Bewertung Finanzvermögen³⁵

Vermögenswerte im Finanzvermögen werden bilanziert, wenn sie einen künftigen Nutzen erbringen und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann. Sie werden bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilanziert. Entstehen der Gemeinde keine Kosten, wird zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bilanziert. Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzstichtag. Bei Liegenschaften mit Ausnahme von Baurechten ist eine systematische Neubewertung mindestens alle fünf Jahre sowie bei Änderung des amtlichen Werts vorzunehmen. Alle anderen Vermögenswerte werden jährlich neu bewertet. Bilanzwerte sind bei eingetretenen, dauerhaften Wertminderungen oder Verlusten sofort zu berichtigen.

Im Anhang der Jahresrechnung ist aufzuführen, wie die Bewertung der Aktiven erfolgt ist. Die Bewertung bestimmt sich nach der Tabelle im **Anhang 1 der GV**:

- Datum letztmalige Bewertung
- Bewertungsmethode
- Art des Finanzvermögens
- Nennung allfälliger Änderung der Bewertungsmethode
- Weitere

Auf Stetigkeit der angewendeten Methode je Vermögensbestandteil ist zu achten.

Beispiel:

Bilanzkonto	Alter Buchwert CHF	Aufwertung CHF	Neuer Buchwert CHF	Bewertungsmethode (Anhang 1, GV)	Letztmalige Bewertung
10800.02 Bauland Parz. 0815	103'559.70	9'883.90	113'443.60	Fläche x Preis/m ² Ziff. 2, 1. Priorität	Mit Einführung von HRM2 per 1.1.2014
10800.03 Baurecht Alterssiedlung	11'123.80	72'176.20	83'300.00	Kapitalisierung Baurechtszins, Ziff. 6	Mit Einführung von HRM2 per 1.1.2014
10840.00 Stockhornhütte	72'239.95	296'270.05	368'480.00	Amtlicher Wert x Faktor 1.4 Ziff. 1	Mit Einführung von HRM2 per 1.1.2014
Total Aufwertung		640'169.15			

³⁵ Gemäss Art. 32d Abs. b FHDV.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.5.2.2 Bewertung Verwaltungsvermögen

Vermögenswerte im Verwaltungsvermögen werden bilanziert, wenn sie einen mehrjährigen öffentlichen Nutzen hervorbringen und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann. Sie werden zu Anschaffungs- bzw. Herstellkosten nach der Nettomethode³⁶ bilanziert und nach Nutzungsdauer linear abgeschrieben. Entstehen der Gemeinde keine Kosten, wird zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bilanziert. Die Bilanzwerte sind bei eingetretenen, dauerhaften Wertminderungen oder Verlusten sofort zu berichtigen.³⁷ Die geltenden Anlagekategorien und Nutzungsdauern sind in **Anhang 2 GV** aufgeführt.

2.6.5.2.3 Bestehendes Verwaltungsvermögen

Das beim Übergang vom HRM1 auf HRM2 bestehende Verwaltungsvermögen wird über eine festgelegte Dauer von 8 bis 16 Jahren abgeschrieben. Davon ausgenommen sind die Positionen gemäss **Art. T2-4 Abs. 1 Ziff. 3 GV**.

2.6.5.3 Eigenkapitalnachweis³⁸

GV	Eigenkapitalnachweis	Art. 80a ¹ Der Eigenkapitalnachweis zeigt die Ursachen der Veränderungen der einzelnen Eigenkapitalpositionen.
FHDV	Eigenkapitalnachweis	Art. 32e ¹ Der Eigenkapitalnachweis zeigt Anfangsbestand, Veränderung und Schlussbestand des Eigenkapitals im Rechnungsjahr. ² Er enthält mindestens <i>a</i> die Verpflichtungen oder Vorschüsse der Spezialfinanzierungen und das Jahr der erstmaligen Bilanzierung, <i>b</i> ... <i>c</i> die Aufwertungsreserve nach Artikel 85a GV, <i>d</i> die Neubewertungsreserve Finanzvermögen, <i>e</i> die kumulierten Ergebnisse der Vorjahre (Bilanzüberschüsse und Bilanzfehlbeträge), <i>f</i> das Jahresergebnis, <i>g</i> das Total des Eigenkapitals und <i>h</i> den Kommentar zu den wesentlichen Veränderungen. ³ Gemeinden, die ihre Verwaltung ganz oder teilweise nach wirkungsorientierten Steuerungsmodellen führen und über ein Reglement für die Kreditübertragung auf das neue Finanzhaushaltsjahr nach Artikel 118 Absatz 4 GV verfügen, haben zusätzlich die Rücklagen aus den Globalbudgets auszuweisen.

Der Eigenkapitalnachweis zeigt die Veränderung (Zuwachs oder Abgang) der einzelnen Eigenkapitalpositionen und das Jahresergebnis. Der detaillierte Eigenkapitalnachweis erhöht die Transparenz und erleichtert damit auch die Analyse der finanziellen Situation einer Gemeinde. Das Eigenkapital gliedert sich in Verpflichtungen und Vorschüsse gegenüber Spezialfinanzierungen im Eigenkapital,

³⁶ Nettomethode: Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Subventionen oder Beiträge Dritter.

³⁷ Arbeitshilfe Kapitel 4, Ziffer 6 Verwaltungsvermögen und Investitionsrechnung.

³⁸ Arbeitshilfe Kapitel 4, Ziffer 14.6 Mustertabelle Eigenkapitalnachweis.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Vorfinanzierungen, Reserven (inkl. zusätzliche Abschreibungen und Neubewertungsreserve), übriges Eigenkapital sowie den Bilanzüberschuss resp. -fehlbetrag, d.h. die kumulierten Ergebnisse der Vorjahre. Gemeinden, die ihre Verwaltung ganz oder teilweise nach wirkungsorientierten Steuerungsmodellen führen und über ein Reglement für die Kreditübertragung auf das neue Finanzhaushaltsjahr nach **Art. 118 Abs. 4 GV** verfügen, haben zusätzlich die Rücklagen aus den Globalbudgets auszuweisen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.5.4 Rückstellungsspiegel

GV	Rückstellungsspiegel	Art. 80b ¹ Der Rückstellungsspiegel zeigt die Veränderung der einzelnen Rückstellungen.
FHDV	Rückstellungsspiegel	Art. 32f ¹ Im Rückstellungsspiegel sind alle bestehenden Rückstellungen einzeln aufzuführen. ² Die Rückstellungen sind nach den beiden Kategorien «kurzfristige Rückstellungen» und «langfristige Rückstellungen» zu gliedern. ³ Der Rückstellungsspiegel enthält <i>a</i> die Bezeichnung der Rückstellungsart nach vierstelliger Kontengruppe, <i>b</i> den Stand der Rückstellungshöhe am Ende des Vorjahres in Franken, <i>c</i> den Stand der Rückstellungen am Ende des laufenden Jahres in Franken, <i>d</i> den Kommentar zur Veränderung der Rückstellung und <i>e</i> die Begründung des Weiterbestandes der Rückstellung.

Rückstellungen werden gebildet für bestehende Verpflichtungen, bei denen der Zeitpunkt der Erfüllung oder die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sind. Die Rückstellungen sind in kurz- und langfristige Rückstellungen aufzuteilen. Als kurzfristig werden Rückstellungen bezeichnet, welche unterjährig sind und sofort wieder aufgelöst werden können (z.B. Personal, betriebliche Tätigkeit), als langfristig solche, die über mehrere Jahre bestehen (z.B. Investitionen). Falls notwendig, sind Ende Jahr Umbuchungen vorzunehmen.

Der Rückstellungsspiegel zeigt die Bildung und Verwendung der Rückstellung. Falls die Rückstellung ohne Verwendung aufgelöst wird, wird sie unter der Rubrik „Auflösung“ erfasst.

Die einzelnen Elemente des Rückstellungsspiegels sind

- die Bezeichnung der Rückstellungsart nach vierstelliger Kontengruppe, zum Beispiel für Ferienguthaben,
- der Stand der Rückstellungshöhe am Ende des Vorjahres in Franken,
- der Stand der Rückstellungen am Ende des laufenden Jahres in Franken,
- den Kommentar zur Veränderung der Rückstellung; z.B. ob die Rückstellung tatsächlich verwendet oder lediglich aufgelöst wurde und
- die Begründung des Weiterbestandes der Rückstellung.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.6.5.5 Beteiligungsspiegel³⁹

GV Beteiligungsspiegel

Art. 80c

¹ Der Beteiligungsspiegel gibt Auskunft über die kapitalmässige Beteiligung als auch über die Organisationen, an denen die Gemeinde beteiligt ist.

FHDV Beteiligungsspiegel

Art. 32g

¹ Im Beteiligungsspiegel sind aufzuführen

- a* die gemeindeeigenen Unternehmen (Anstalten) gemäss Artikel 64 GG,
- b* Beteiligungen an öffentlich-rechtlichen Organisationen der interkommunalen Zusammenarbeit (Gemeindeverbände, Anstalten usw.),
- c* Mitgliedschaften in und Beteiligungen an juristischen Personen des Privatrechts,
- d* Mitgliedschaften in einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und
- e* vertragliche Beziehungen, die zur Erfüllung von Gemeindeaufgaben eingegangen worden sind.

² Die Gemeinden haben eingegangene Verpflichtungen nach Absatz 1 Buchstaben b bis e nur dann in den Beteiligungsspiegel aufzunehmen, wenn sie wesentlich sind.

³ Der Beteiligungsspiegel enthält pro Organisation

- a* Name, Sitz und Rechtsform,
- b* Tätigkeiten und zu erfüllende öffentliche Aufgaben,
- c* ausgewiesenes Eigenkapital und Anteil der Gemeinde,
- d* Anschaffungswert und Buchwert der Beteiligung,
- e* Stimmenanteil der Gemeinde,
- f* wesentliche weitere Beteiligte
- g* wesentliche eigene Beteiligungen der Organisation und Aussagen zur konsolidierten Jahresrechnung,
- h* Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen Gemeinde und Organisation und
- i* Aussagen zu den spezifischen Risiken einschliesslich Eventual- und Gewährleistungsverpflichtungen der Organisation.

Der Beteiligungsspiegel enthält die Auflistung der Mitgliedschaften und Beteiligungen sowie der vertraglichen Beziehungen der Gemeinde mit Dritten. Verpflichtungen sind dann aufzuführen, wenn sie wesentlich sind.

Zweck des Beteiligungsspiegels soll die tabellarische Darstellung der wichtigen risikobehafteten Engagements der Gemeinde mit den entsprechenden Ausführungen sein. Der Beteiligungsspiegel gibt ein umfassendes Bild über diese Risiken. Es sind sämtliche wesentlichen Aufgabenträger zu erfassen, auch solche, an denen die Gemeinde keine Mehrheitsbeteiligung hat. Verpflichtungen mit geringem oder gar keinem Risiko sind vernachlässigbar und deshalb nicht zwingend im Beteiligungsspiegel aufzuführen.

³⁹ Arbeitshilfe Kapitel 4, Ziffer 14.3 Beteiligungsspiegel.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

spiegel aufzunehmen. Die Wesentlichkeit der Engagements kann sich aus verschiedenen Risikofaktoren ergeben (finanziellen, haftungsrechtlichen, politischen etc.) und ist einzelfallweise festzustellen.

Der Beteiligungsspiegel umfasst

- die gemeindeeigenen Unternehmen (Anstalten) gemäss **Artikel 64 Absatz 1 Buchstabe b des Gemeindegesetzes**. Bei gemeindeeigenen Anstalten ist die Gemeinde die alleinige Beteiligte. Diese sind immer im Beteiligungsspiegel aufzuführen.
- Beteiligungen an öffentlich-rechtlichen Organisationen der interkommunalen Zusammenarbeit wie Gemeindeverbände und Anstalten. Die Gemeinden sind in solchen Organisationen meistens mit Kapital beteiligt, leisten Beiträge und haben daher ein Haftungsrisiko.
- Mitgliedschaften in und Beteiligungen an juristischen Personen des Privatrechts. Darunter fallen sowohl die Mitgliedschaften in Vereinen und Stiftungen, als auch die Beteiligungen an Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Genossenschaften. Obwohl die Gemeinde bei einer Mitgliedschaft in einem Verein oder in einer Stiftung nicht direkt Kapital einwirft, können aus diesen Verpflichtungen Risiken für den Gemeindehaushalt entstehen. Bei Beteiligungen an juristischen Personen des Privatrechts wird Kapital eingesetzt, womit grundsätzlich ein Haftungsrisiko verbunden ist.
- Mitgliedschaften in einfachen Gesellschaften und Kollektiv- und Kommanditgesellschaften. Hier handelt es sich um sogenannte Personengesellschaften. Darunter fallen auch die Kollektivanlagen im Sinne des Bundesgesetzes über die kollektiven Kapitalanlagen (**Kollektivanlagengesetz, KAG**)⁴⁰, sofern diese keine juristischen Personen darstellen (im Sinne von **Art. 32g Abs. 1 Bst. c FHDV**). Die einzelnen Gesellschafter sind untereinander durch einen Vertrag gebunden. Hier kann bezüglich Kapitalbeteiligung und Haftungsrisiko auf die Ausführungen betreffend Beteiligungen an Unternehmen des öffentlichen Rechts verwiesen werden.
- vertragliche Beziehungen, die zur Erfüllung von Gemeindeaufgaben eingegangen worden sind. Dabei handelt es sich um Verträge zur Erfüllung von öffentlichen Aufgaben (insbesondere Leistungsaufträge) mit Dritten (öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder Privaten).

Pro Organisation sind nachstehende Angaben aufzulisten:

- Name, Sitz und Rechtsform
- Tätigkeiten und zu erfüllende öffentliche Aufgaben (wenn es sich bei der Organisation um einen Gemeindeverband handelt, ist selbstverständlich weder ein Anschaffungswert noch der Buchwert einer Beteiligung anzugeben)
- ausgewiesenes Eigenkapital und Anteil der Gemeinde
- Anschaffungswert und Buchwert der Beteiligung (wenn es sich bei der Organisation um einen Gemeindeverband handelt, ist weder ein Anschaffungswert noch der Buchwert einer Beteiligung anzugeben)
- Stimmenanteil der beteiligten Gemeinden
- wesentliche weitere Beteiligte
- wesentliche eigene Beteiligungen der Organisation und Aussagen zur konsolidierten Jahresrechnung. Mit wesentlichen eigenen Beteiligungen sind einerseits Beteiligungen der Organisation an Dritten gemeint, welche aus wirtschaftlichen und finanziellen Gründen bedeutend sind, aber andererseits auch solche, die aus politischen Gründen interessieren. Dazu gehören insbesondere Beteiligungen an Organisationen, welche ihrerseits über Beteiligungen an Schwester-

⁴⁰ Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen vom 23. Juni 2006 (Kollektivanlagengesetz, KAG); SR 951.31.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

oder Tochtergesellschaften verfügen. Die Gemeinden werden verpflichtet, auch solche weiterführende Beteiligungen aufzuführen. Werden Rechnungen von Unternehmungen, an denen die Organisation beteiligt ist, in die Jahresrechnung konsolidiert, sind auch dazu Aussagen zu machen

- Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen Gemeinde und Organisation
- Aussagen zu den spezifischen Risiken, einschliesslich Eventual- und Gewährleistungsverpflichtungen der Organisation.

Diese Angaben sind wichtig, um sich ein vollständiges Bild der Risikosituation machen zu können.

2.6.5.6 Gewährleistungsspiegel

GV	Gewährleistungsspiegel	Art. 80d ¹ Der Gewährleistungsspiegel enthält Tatbestände, aus denen sich in Zukunft wesentliche Verpflichtungen der Gemeinde ergeben können.
-----------	------------------------	--

FHDV	Gewährleistungsspiegel	Art. 32h ¹ Der Gewährleistungsspiegel umfasst insbesondere <i>a</i> Eventualverpflichtungen, bei denen die Gemeinde zugunsten Dritter eine Verpflichtung eingeht, insbesondere Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Defizitgarantien, sowie <i>b</i> sonstige Sachverhalte mit Eventualcharakter, falls diese nicht als Rückstellungen verbucht sind. ² Der Gewährleistungsspiegel enthält pro Verbindlichkeit <i>a</i> die Namen der Empfängerinnen und Empfänger, der Vertragspartnerin oder des Vertragspartners, <i>b</i> die Bezeichnung der Rechtsbeziehung, <i>c</i> die Zahlungsströme im Rechnungsjahr zwischen Gemeinde und Empfängerinnen und Empfängern, <i>d</i> die Angaben zu den mit der Gewährleistung gesicherten Leistungen (Betrag) sowie <i>e</i> Andere zusätzliche Angaben.
-------------	------------------------	---

Der Gewährleistungsspiegel enthält eine Auflistung der Tatbestände, welche für die Gemeinde **zukünftige** finanzielle Belastungen zur Folge haben können und deshalb bekannt sein müssen. Auch dieser Spiegel macht auf mögliche Risiken für die Gemeinde aufmerksam. Dies können sein:

- Eventualverpflichtungen, bei denen die Gemeinde zugunsten Dritter eine Verpflichtung eingeht. Es handelt sich dabei insbesondere um Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, Defizitgarantien, etc.
- Sonstige Sachverhalte mit Eventualcharakter, falls diese nicht als Rückstellungen verbucht sind.

Beispiel: Ist die Gemeinde Eigentümerin eines Grundstückes, bei dem vermutet wird, dass eine Altlastensanierung vorgenommen werden muss. Ob tatsächlich eine Sanierung zu machen ist, wann, etc. steht jedoch noch nicht fest.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Für jede Verbindlichkeit sind folgende Angaben erforderlich:

- Die Namen der Empfängerinnen und Empfänger, der Vertragspartnerinnen oder des Vertragspartners. Es ist anzugeben, für wen die Gemeinde zum Beispiel eine Bürgschaft eingetht oder gegenüber wem sie sich verpflichtet, ein allfälliges Defizit zu übernehmen.
- Die Bezeichnung der Rechtsbeziehung. Es muss informiert werden, ob es sich um eine Bürgschaftsverpflichtung, einen Vertrag betreffend Defizitgarantie, etc. handelt.
- Die Zahlungsströme im Rechnungsjahr zwischen der Gemeinde und den Empfängerinnen und Empfängern. Es ist aufzuzeigen, ob und wenn ja, wie viel Geld zwischen der Gemeinde und der Betroffenen oder dem Betroffenen im Rechnungsjahr geflossen ist.
- Die Angaben zu den mit der Gewährleistung gesicherten Leistungen inklusive Betrag.

Beispiele: Bürgschaft zugunsten eines privaten Altersheimes über CHF 500'000, zur Vorfinanzierung eines Bauprojekts. Garantieverpflichtung über max. CHF 50'000 jährlich, an ein allfälliges Defizit der privat geführten Kindertagesstätte.

- Andere zusätzliche Angaben sind nicht zwingend zu machen. Die Gemeinden werden jedoch gehalten, weitere wichtige Informationen über die Empfängerinnen und Empfänger, die Vertragspartnerin oder den Vertragspartner aufzuführen, sofern dies nötig erscheint.

2.6.5.7 Anlagespiegel

GV Anlagespiegel

Art. 80e

¹ Der Anlagespiegel ist ein Zusammenzug aus der Anlagebuchhaltung.

FHDV Anlagespiegel

Art. 32i

¹ Der Anlagespiegel zeigt die Summen der Anlagebuchwerte zu Beginn und am Ende des Rechnungsjahres sowie den Grund der Veränderung. Er beinhaltet die Anschaffungskosten, die Abschreibungen und Wertberichtigungen sowie ergänzende Informationen.

² Die Angaben gemäss Absatz 1 sind nach folgenden Anlagekategorien auszuweisen:

- a Sachanlagen
- b immaterielle Anlagen
- c Anlagen in Bau
- d Investitionsbeiträge
- e ...
- f Finanzvermögen.

³ Die Veränderungen sind wie folgt auszuweisen:

- a Zugänge,
- b Abgänge und Veräusserungen,
- c Wertberichtigungen des Finanzvermögens,
- d ordentliche Abschreibungen und
- e Wertberichtigungen.

Der Anlagespiegel soll ein möglichst vollständiges und transparentes Bild über die Anlagegüter liefern. Der Anlagespiegel dokumentiert nicht nur den kumulierten Wert der Anlagen zu Beginn und am Ende der Rechnungsperiode, sondern zeigt auch die Entwicklung respektive die Veränderung

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

der Anlagewerte im Verlaufe des Jahres auf und gibt klare Auskunft über die Art oder Ursache der Veränderung.

Beispiel: Kauf einer Anlage oder Wertverlust durch einen Schaden

Der Anlagespiegel ist Bestandteil des Anhangs zur Jahresrechnung und ist ein Zusammenzug aus der Anlagenbuchhaltung. In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte (inklusive Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden (Anlagegüter).

Im Anlagespiegel sind die Summen der Anlagebuchwerte und Anschaffungskosten, der kumulierten, ordentlichen Abschreibungen und der Wertberichtigungen, ergänzende Informationen sowie Gründe der Veränderung aufzunehmen. Die Summen sind jeweils zu Beginn und am Ende des Rechnungsjahres aufzuzeigen, das bedeutet als Anfangs- und Schlussbestand, womit die Veränderungen (Zu- und Abgänge) leicht ersichtlich sind.

Die Summen im Anlagespiegel sind den folgenden Kategorien zuzuweisen:

- Sachanlagen
- Immaterielle Anlagen
- Anlagen im Bau
- Investitionsbeiträge
- Finanzvermögen

Die Anlagewerte am Ende der Rechnungsperiode müssen anhand der Bewegungen mit den Werten zu Beginn der Periode abgestimmt werden. Es sind dies insbesondere die Zugänge, die Abgänge und Veräusserungen, die ordentlichen Abschreibungen (planmässige und ausserplanmässige) und Wertberichtigungen gemäss **Art. 83 Abs. 4 GV**, sowie die Veränderungen infolge Neubewertungen und Wertberichtigungen gemäss **Art. 81 Abs. 3 und 4 GV** sowie zusätzliche Informationen.

Beispiel: Veränderung Gebäudeversicherungswert

2.6.5.8 Zusätzliche Angaben

FHDV Zusätzliche Angaben

Art. 32k

¹ Als zusätzliche Angaben für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken sind im Anhang einzufügen:

- a* die Verpflichtungskreditkontrolle,
- b* die Nachkreditabelle und
- c* weitere massgebende Angaben.

Unter diesem Punkt sind weitere Angaben zur finanziellen Situation möglich. Ziel ist immer, ein möglichst transparentes, vollständiges Bild der finanziellen Situation der Gemeinde aufzuzeigen. Das hilft, Risiken frühzeitig zu erkennen und rechtzeitig nötige Massnahmen einzuleiten.

Beispiele

- *Berechnungsblatt Wiederbeschaffung und Einlagen in die Spezialfinanzierung Wasser*
- *Berechnungsblatt Wiederbeschaffung und Einlagen in die Spezialfinanzierung Abwasser*
- *Leasingverträge*
- *Aussagen zu einer eventuellen Schuldenbremse*

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Im Anhang zur Jahresrechnung sind weitere Angaben aufzuführen, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken von Bedeutung sind. Zwingend sind die Verpflichtungskreditkontrolle und die Nachkreditabelle einzufügen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7 Spezialgebiete

Unter diesem Titel werden die Spezialfinanzierungen, die Mehrwertsteuer, die Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV) sowie der Finanzausgleich erläutert.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.1 Spezialfinanzierungen

GV	Grundsatz	Art. 86 ¹ Spezialfinanzierungen sind zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe. ² Verpflichtungen und Vorschüsse sind zu verzinsen. Die Gemeinde kann davon abweichende Regelungen erlassen, soweit nicht besondere Bestimmungen des übergeordneten Rechts etwas anderes vorsehen.
	Voraussetzungen	Art. 87 ¹ Spezialfinanzierungen bedürfen einer Grundlage <i>a</i> im übergeordneten Recht oder <i>b</i> in einem Reglement der Gemeinde. ² Das Reglement legt den Zweck der Spezialfinanzierung und die Zuständigkeit zur Bestimmung von Einlagen und Entnahmen fest. ³ Spezialfinanzierungen dürfen nicht mit im Voraus bestimmten Anteilen der ordentlichen Gemeindesteuern oder der Liegenschaftssteuern gespeist werden.
	Vorschüsse	Art. 88 ¹ Vorschüsse für Spezialfinanzierungen sind durch zukünftige Ertragsüberschüsse der spezialfinanzierten Aufgaben innert acht Jahren seit erstmaliger Bilanzierung zurückzuerstatten.
	Abschreibung von vorfinanziertem Verwaltungsvermögen	Art. 88a ¹ Verwaltungsvermögen, das aufgrund einer Spezialfinanzierung vorfinanziert wird, ist gemäss Anhang 2 abzuschreiben. ² Der objektbezogene Abschreibungsbetrag wird der entsprechenden Spezialfinanzierung entnommen.
FHDV	Spezialfinanzierungen	Art. 18 ¹ Einlagen in Spezialfinanzierungen sind ausschliesslich über die Sachgruppe Aufwand 3510/3893; Entnahmen über die Sachgruppe Ertrag 4510/4893 vorzunehmen. ² Die internen Verrechnungen von Abschreibungen und Zinsen auf den gesetzlichen und reglementarischen Spezialfinanzierungen haben nach einheitlichen kommunalen Richtlinien zu erfolgen, soweit keine kantonalen Vorschriften bestehen. ³ Der Zinssatz muss zwischen den von der Gemeinde im betreffenden Rechnungsjahr erzielten Aktiv- und Passivzinssätzen festgelegt werden.

2.7.1.1 Einleitung

Spezialfinanzierungen (SF) sind eine Besonderheit des öffentlichen Rechts. Der Gesetzgeber definiert diese in **Art. 86 GV** wie folgt: "Spezialfinanzierungen sind zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe".

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Mit einer SF sollen Mittel für gesetzlich vorgeschriebene oder für durch die Gemeinde selber gewählte Aufgaben bereitgestellt werden. SF bedürfen immer einer rechtlichen Grundlage, sei dies im übergeordneten Recht oder in einem Reglement der Gemeinde (**Art. 87 GV**).

Das bernische Gemeinderecht kennt nur Spezialfinanzierungen im Eigenkapital.⁴¹

Die SF werden einerseits aufgrund ihrer rechtlichen Grundlage

- übergeordnetes Recht
- Gemeindereglement

und andererseits aus betriebswirtschaftlicher Sicht

- Spezialfinanzierung im Sinne eines eigenwirtschaftlichen Betriebs (Bilanz SG 290)
- SF Vorfinanzierung zur Bildung von zweckgebundenem Kapital (Bilanz SG 293)

unterschieden.

Generell ist das Eigenkapital der SF zu verzinsen, ausser eine gesetzliche oder reglementarische Grundlage sieht etwas anderes vor.

Nachfolgend werden die einzelnen SF im Detail erläutert.

2.7.1.2 Rechtliche Unterscheidung

2.7.1.2.1 Übergeordnetes Recht

Spezialfinanzierungen nach übergeordnetem kantonalem Recht sind:

- SF Wasserversorgung⁴²
- SF Abwasserentsorgung⁴³
- SF Abfall⁴⁴
- SF Feuerwehr⁴⁵
- SF Übertragung Verwaltungsvermögen⁴⁶
- SF Mehrwertabgabe (neurechtlich)⁴⁷

Diese SF werden im Kapitel 2.7.1.4 näher erläutert.

2.7.1.2.2 Kommunales Recht

Die Gemeinde kann im eigenen Ermessen weitere SF vorsehen. Zwingende Voraussetzung ist ein durch das zuständige Organ beschlossenes **Gemeindereglement**.

Im Reglement ist der Zweck der SF (für welche Aufgaben sind die Mittel vorgesehen) sowie die Zuständigkeit zur Bestimmung von Einlagen und Entnahmen zu regeln (**Art. 87 Abs. 2 GV**).

Beispiele für SF nach Gemeindereglement sind:

- *Elektrizitätsversorgung*

⁴¹ Der Kontenrahmen des SRS (Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor) sieht auch SF im Fremdkapital vor, diese gibt es jedoch für Gemeinden im Kanton Bern nicht.

⁴² Wasserversorgungsgesetz (WVG), BSG 752.32.

⁴³ Kantonales Gewässerschutzgesetz (KGSchG), BSG 821.0.

⁴⁴ Gesetz über die Abfälle (Abfallgesetz, AbfG), BSG 822.1.

⁴⁵ Feuerschutz- und Feuerwehrgesetz (FFG), BSG 871.11.

⁴⁶ Art. 85a Gemeindeverordnung (GV), BSG 170.111.

⁴⁷ Art. 142f Baugesetz (BauG), BSG 721.0

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- *Fernwärmeverbund*
- *Hafenanlage*
- *Grabunterhalt*
- *Werterhalt Liegenschaften Finanzvermögen*
- *Bewirtschaftung der Gemeindewälder*

Zu beachten ist, dass für diese SF **nicht** ein im Voraus festgelegter Anteil an Gemeindesteuern oder Liegenschaftssteuern (also z.B. «5% der ordentlichen jährlichen Steuern») verwendet werden darf (**Art. 87 Abs. 3 GV**). Hingegen ist es zulässig, einen im Voraus bestimmten Betrag festzulegen (z.B. jährlich CHF 10'000.00).

Generell ist das Eigenkapital der SF zu verzinsen, ausser die Gemeinde regelt dies im Gemeinde-reglement ausdrücklich anders.

2.7.1.3 Unterscheidung Spezialfinanzierung als eigenwirtschaftlicher Betrieb und SF Vorfinanzierung

Unter einer Spezialfinanzierung im Sinne eines **eigenwirtschaftlichen Betriebs** (Bilanz-Sachgruppe 290) wird die Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden (z.B. Abfallgebühren für die Aufgabe «Abfallentsorgung»). Sie werden in einer Funktion in der Erfolgsrechnung abgebildet. Die Funktion schliesst entweder mit einer Abschlussbuchung zu Gunsten oder zu Lasten des Eigenkapitals der SF ab oder wird mit einer Einlage in die SF oder Entnahme aus der SF ausgeglichen (Zweckbindung des Ergebnisses). Die SF können zusätzlich unterteilt werden in zweiseitige SF und einseitige SF.

SF **Vorfinanzierungen** der Bilanz-Sachgruppe 293 werden zur Bildung von zweckgebundenem Kapital für eine bestimmte Aufgabe geäufnet (z.B. SF «Ortsbildpflege» zur Finanzierung von Massnahmen zur Pflege des Ortsbildes).

2.7.1.3.1 Zweiseitige Spezialfinanzierung (eigenwirtschaftlicher Betrieb)

In der Regel wird unter der zweiseitigen Spezialfinanzierung die *gebührenfinanzierte* SF verstanden. Dabei muss der Aufwand der SF vollständig durch den Gebührenertrag gedeckt werden.

Beispiele für zweiseitige gebührenfinanzierte SF sind:

- *SF Wasserversorgung*
- *SF Abwasserentsorgung*
- *SF Abfall*
- *SF Elektrizitätsversorgung (Grundlage Gemeindereglement)*
SF Parkhaus (Grundlage Gemeindereglement)

Die auf übergeordnetem Recht basierenden gebührenfinanzierten zweiseitigen SF sind mittels des gestuften Erfolgsausweises auszuwerten und darzustellen. Zudem werden ausgewählte Finanzkennzahlen berechnet, wie der Selbstfinanzierungsgrad oder der Kostendeckungsgrad (**Art. 36 FHDV**).

Der Ertragsüberschuss wird über die Sachgruppe 9010, der Aufwandüberschuss über die Sachgruppe 9011 in das Eigenkapital der SF eingelegt resp. entnommen. Entsteht der SF ein Vorschuss, ist dieser innerhalb der gesetzlichen Frist von 8 Jahren seit erstmaliger Bilanzierung durch zukünftige Ertragsüberschüsse aus der SF abzutragen. Die Gemeinde erstellt eine Sanierungsplanung, welche die Rückzahlung des Vorschusses innert 8 Jahren aufzeigt (vgl. auch Kapitel 2.4.4). Das Jahr der erstmaligen Bilanzierung eines Vorschusses ist im Eigenkapitalnachweis offenzulegen (**Art. 32e Abs. 2 Bst. a FHDV**).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.1.3.2 Einseitige Spezialfinanzierung (eigenwirtschaftlicher Betrieb nur bei vorhandenem Eigenkapital)

Bei einer einseitigen SF muss ein allfälliger Aufwandüberschuss durch bestehendes Eigenkapital der SF gedeckt werden. Ist kein Eigenkapital der SF mehr vorhanden, wird der Aufwandüberschuss durch Mittel aus dem Allgemeinen Haushalt gedeckt (Steuererträge). Es sind keine Zuschüsse gegenüber der SF zugelassen. (vgl. Kap. 2.7.1.4.4)

Beispiel für einseitige SF ist:

- SF Feuerwehr gemäss übergeordnetem Recht

2.7.1.3.3 SF Vorfinanzierung für zukünftige Investitionen

Das Verwaltungsvermögen wird – mit Ausnahme von Darlehen und Beteiligungen – linear nach Nutzungsdauer abgeschrieben (**Art. 83 Abs. 1 GV**). Diese Vorschrift gilt auch für Verwaltungsvermögen, welches mit einer SF vorfinanziert wird (**Art. 88a GV**). Der objektbezogene Abschreibungsbetrag auf dem Verwaltungsvermögen wird der SF entnommen soweit der Bestand dafür ausreicht. Damit wird die Erfolgsrechnung um den jährlichen Abschreibungsaufwand entlastet.

Beispiel: Für die in vier Jahren anfallende Erweiterung der Schulanlage wird mittels einer Spezialfinanzierung jährlich ein bestimmter Betrag in die SF Erweiterung Schulanlage eingelegt. Nach Inbetriebnahme der zusätzlichen Schulräume kann der jährliche Abschreibungsbetrag der SF entnommen werden.

Nebst Vorfinanzierungen für zukünftige Investitionen (Abschreibungsaufwand) sind auch Vorfinanzierungen für weiteren Konsumaufwand der Erfolgsrechnung denkbar.

Beispiel: In die SF Tagesschule wird jährlich ein Betrag eingelegt, um Tagesschulmodule zu ermöglichen, welche auf Grund einer zu tiefen Anzahl Teilnehmenden nicht beitragsberechtigt sind. Die der Gemeinde verbleibenden Kosten werden aus der SF entnommen.

Einlagen und Entnahmen aus SF Vorfinanzierungen der Bilanzsachgruppe 293 sind über die SG 3893/4893 zu verbuchen (**Art. 78 Abs. 4 Bst. a GV**). Sie werden im ausserordentlichen Ergebnis gezeigt. Ausnahmen bilden der Werterhalt der SF Wasserversorgung und SF Abwasserentsorgung (vgl. Kap. 2.7.1.4.1).

2.7.1.4 Spezialfinanzierungen mit besonderen Bestimmungen

2.7.1.4.1 SF Wasserversorgung und SF Abwasserentsorgung

Die SF Wasserversorgung und die SF Abwasserentsorgung sind zweiseitige gebührenfinanzierte Spezialfinanzierungen, nach übergeordnetem Recht. Zusätzlich ist gestützt auf das kantonale Recht eine SF Werterhalt zu führen. In diese separate SF werden die linearen Kosten des jährlichen Wertverzehr eingelegt. Die SF Werterhalt wird als Vorfinanzierung (SG 2930x) geführt.

Sowohl der Bestand der SF Werterhalt als auch das Eigenkapital der SF sind zu verzinsen

Die Einlage in den Werterhalt muss mindestens 60% der jährlichen Werterhaltungskosten betragen. Erreicht der Bestand der SF Werterhalt 25 % des gesamten Wiederbeschaffungswertes, kann auf

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

weitere Einlagen in die SF Werterhalt verzichtet werden. Für die Berechnung der Wiederbeschaffungswerte und der jährlichen Einlage in die SF stellt das AWA⁴⁸ ein Berechnungsblatt zur Verfügung.

Die Anschlussgebühren für die Wasserversorgung und Abwasserentsorgung werden der Erfolgsrechnung gutgeschrieben (SG 4240.5x) und mit der Einlage in die SF Werterhalt neutralisiert. Die Anschlussgebühren können an die jährliche Einlage in die SF Werterhalt angerechnet werden.

Investitionsgüter werden nach der Nutzungsdauer abgeschrieben (**Anhang 2 GV**) Der Abschreibungsaufwand erscheint in der Erfolgsrechnung. Mit der Entnahme des Abschreibungsbetrages aus der SF Werterhalt (Konto 29301/29302) wird die Erfolgsrechnung wieder entlastet.

Im gestuften Erfolgsausweis (vgl. Kap. 2.6.3.1.1) werden sowohl die Einlagen in als auch die Entnahmen aus der SF Werterhalt Wasserversorgung und Abwasserentsorgung im Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit gezeigt. Für die SF Wasserversorgung und die SF Abwasserentsorgung werden ausgewählte Kennzahlen berechnet und in der Jahresrechnung veröffentlicht.

Reicht der Bestand der SF Werterhalt nicht aus, um die Abschreibungen für das neue Verwaltungsvermögen (HRM2) und das bestehende Verwaltungsvermögen (HRM1) vollständig entnehmen zu können, ist die jährliche Abschreibung auf dem bestehenden Verwaltungsvermögen entsprechend zu reduzieren. Die SF Werterhalt darf keinen negativen Saldo ausweisen (**Art. T2-4 Abs. 2 Ziff. 1 und 1a GV**).

Für die SF Wasserversorgung und die SF Abwasserentsorgung kann die Festlegung einer tieferen Aktivierungsgrenze als für den allgemeinen Haushalt sinnvoll sein. Mit dieser Massnahme wird die Erfolgsrechnung entlastet und die Selbstfinanzierung gestärkt. Es ist eine konstante Praxis zu verfolgen.

2.7.1.4.2 SF Abfall

Bei der SF Abfall⁴⁹ sind die Bestimmungen über die zweiseitigen, gebührenfinanzierten SF anwendbar. Die Kosten für die Abfallbeseitigung (Transport, Entsorgung, Verwertung, Sammelstellen, Grün- und Tierkadaverbeseitigung usw.) müssen verursachergerecht durch Gebühren finanziert werden.

2.7.1.4.3 SF Feuerwehr

Die Kosten der Feuerwehr werden grundsätzlich durch Feuerwehersatzabgaben finanziert (nicht Gebühren).

Die nach übergeordnetem Recht⁵⁰ geführte SF Feuerwehr ist eine **einseitige SF**. Ein allfälliger Aufwandüberschuss wird dem Allgemeinen Haushalt belastet, sofern das Eigenkapital der SF aufgebraucht ist oder keines gebildet werden konnte.

Gemeinden, welche die Feuerwehr mittelfristig kostendeckend betreiben können, steht die Möglichkeit offen, die SF Feuerwehr als zweiseitige SF zu führen. Grundlage dazu ist ein Gemeindereglement. Die Gemeinde kann zudem im eigenen Ermessen bestimmen, ob sie die SF separat auswerten will (gestufter Erfolgsausweis, Kennzahlen) oder nicht.

Es sind damit drei mögliche buchhalterische Abbildungen für die Funktion Feuerwehr möglich:

- a) nach übergeordnetem Recht = einseitige SF Feuerwehr
- b) mit Gemeindereglement = zweiseitige SF Feuerwehr

⁴⁸ Amt für Wasser und Abfall des Kantons Bern

⁴⁹ Gesetz über die Abfälle (Abfallgesetz, AbfG), BSG 822.1.

⁵⁰ Feuerschutz- und Feuerwehrgesetz (FFG), BSG 871.11.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- b1) keine separate Auswertung
- b2) mit separater Auswertung

Die Bilanzsachgruppe lautet in allen Fällen **29000**. Damit der Jahresrechnung entnommen werden kann, ob es sich um eine „einseitige“ oder „zweiseitige“ SF handelt, ist das Bilanzkonto mit einem entsprechenden Vermerk wie folgt zu ergänzen:

29000.xx SF Feuerwehr einseitig
29000.xx SF Feuerwehr zweiseitig

2.7.1.4.4 SF Feuerwehr einseitig

Von Gesetzes wegen ist die SF Feuerwehr als einseitige SF zu führen.

Der Ertragsüberschuss der SF wird mittels Einlage dem Eigenkapital der SF zugewiesen (SG 3510). Ein Aufwandüberschuss wird, soweit der Bestand dafür ausreicht, mittels Entnahme dem Eigenkapital belastet (SG 4510).

Können mit den Feuerwehersatzabgaben die Aufwendungen der SF nicht gedeckt werden, sind die Kosten der Feuerwehr dem Allgemeinen Haushalt zu belasten. Die Jahresrechnung weist somit in der Bilanz nie einen Vorschuss des allgemeinen Haushalts an die einseitige SF Feuerwehr aus.

2.7.1.4.5 SF Feuerwehr zweiseitig

Eine zweiseitige SF Feuerwehr bedingt eine Grundlage in einem kommunalen Reglement. Eine separate Auswertung der zweiseitigen SF Feuerwehr ist nicht vorgeschrieben. Die Gemeinde kann die Auswertung mittels gestuftem Erfolgsausweis freiwillig erstellen und auch die entsprechenden Kennzahlen berechnen. In der Geldflussrechnung kann die SF Feuerwehr ebenfalls separat dargestellt werden. In diesem Fall sind die Abschlussbuchungen über die Sachgruppen 9010/9011 vorzunehmen. Erfolgt keine separate Auswertung wird der Ausgleich in den Sachgruppen 3510/4510 verbucht.

Entsteht der SF ein Vorschuss, gelten die Bestimmungen analog dem Allgemeinen Haushalt. Das heisst, ein Vorschuss muss innert 8 Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung durch Ertragsüberschüsse gedeckt werden. Das Jahr der erstmaligen Bilanzierung eines Vorschusses ist im Eigenkapitalnachweis zu nennen (**Art. 32e Abs. 2 Bst. a FHDV**).

2.7.1.4.6 Spezialfinanzierung „Übertragung Verwaltungsvermögen“ nach Art. 85a GV

Bei der Übertragung von Verwaltungsvermögen an eine selbständige Trägerschaft öffentlicher Aufgaben ist eine SF "Übertragung Verwaltungsvermögen" zu führen, wenn die Übertragung zu einem höheren Wert als dem Buchwert erfolgt (Aufwertung).

Seit der Einführung von HRM2 gilt die Bestimmung, wonach diese SF nach 5 Jahren innerhalb von 16 Jahren linear aufgelöst werden muss. Für den Fristbeginn ist das Jahr der Einlage massgebend (nicht das Jahr der Einführung von HRM2).

Entnahmen dürfen nur in folgenden Fällen getätigt werden:

- ganze oder teilweise Rücknahme der Aufgabe durch die Gemeinde
- Verkauf oder Teilverkauf der Beteiligung
- Deckung von Wertverminderungen auf dem entsprechenden Verwaltungsvermögen

Bei den gebührenfinanzierten Aufgaben nach übergeordnetem Recht (Wasserversorgung, Abwasserentsorgung und Abfall) ist zu beachten, dass Entnahmen aus der SF den Gebührenpflichtigen zugutekommen müssen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.1.4.7 SF Mehrwertabschöpfung „altrechtlich“

Die „altrechtlichen“ SF Mehrwertabschöpfungen wurden aus vertraglich vereinbarten Beiträgen gebildet. Die Mittel können als Beiträge Dritter an Investitionen angerechnet werden⁵¹. Die Investition wird somit netto aktiviert. Die SF Mehrwertabschöpfung «altrechtlich» ist in der Sachgruppe 293 zu bilanzieren. Einlagen und Entnahmen sind in der Erfolgsrechnung in den Sachgruppen 3893/4893 zu buchen.

2.7.1.4.8 SF Mehrwertabgabe «neurechtlich»

Die SF Mehrwertabgabe ist eine SF nach Art. 142ff BauG. Anders als bei den Mehrwertabschöpfungen «altrechtlich» können die Abgaben nicht als Beiträge Dritter an Investitionen angerechnet werden. Für die SF Mehrwertabgabe «neurechtlich» gelten die gleichen Bestimmungen wie für SF Vorfinanzierungen (vgl. Kapitel 2.7.1.3.3, **Art. 88a GV**). Die Entnahmen aus der SF richten sich nach den Bestimmungen der besonderen Gesetzgebung (BauG, RPG).

2.7.1.4.9 Fonds im Fremdkapital

Als einziger Fonds im Fremdkapital wurden bis 31.12.2019 die Schutzrauersatzabgaben bilanziert (SG 2091). Per 1.1.2020 wurden die Bestände vollumfänglich an den Kanton überwiesen und der Fonds in der Bilanz der Gemeinde aufgelöst. Somit sind in den Gemeinden keine Fonds im Fremdkapital in der Sachgruppe 2091 mehr bilanziert.

2.7.1.5 Darstellung der SF im Kontenrahmen HRM2 und Auswertungen

2.7.1.5.1 Kontierung und Flussdiagramm

Spezialfinanzierungen und SF Vorfinanzierungen werden im Eigenkapital bilanziert (Sachgruppe 29). Ein allfälliger Vorschuss wird als negativer Wert im Eigenkapital dargestellt.

Spezialfinanzierung mit Vorfinanzierungscharakter (bspw. SF Werterhalt Wasserversorgung/Abwasserentsorgung, SF Liegenschaftsunterhalt) werden in der Sachgruppe 293 erfasst.

Für die zweiseitigen gebührenfinanzierten SF nach übergeordnetem Recht sind folgende Kontierungen zwingend vorgegeben (vgl. auch **Anhang 1 – 4 FHDV**):

- SF Wasserversorgung SG 29001
- SF Abwasserentsorgung SG 29002
- SF Abfall SG 29003

Für die SF Elektrizität, welche auf einem Gemeindereglement basiert, erfolgt die Bilanzierung auf:

- SF Elektrizität SG 29004

Für die Verbuchung gelten generell folgende Vorgaben (vgl. **Art. 18 FHDV**):

Zweiseitige gebührenfinanzierte SF nach übergeordnetem Recht (SF Wasserversorgung, Abwasserentsorgung und Abfall), Sachgruppe 2900	Verbuchung des Aufwand-, resp. Ertragsüberschusses in der Sachgruppe 901 .
Zweiseitige SF nach Gemeindereglement, Sachgruppe 2900	Wahlweise Verbuchung des Aufwand-, resp. Ertragsüberschusses in der Sachgruppe 901 ,

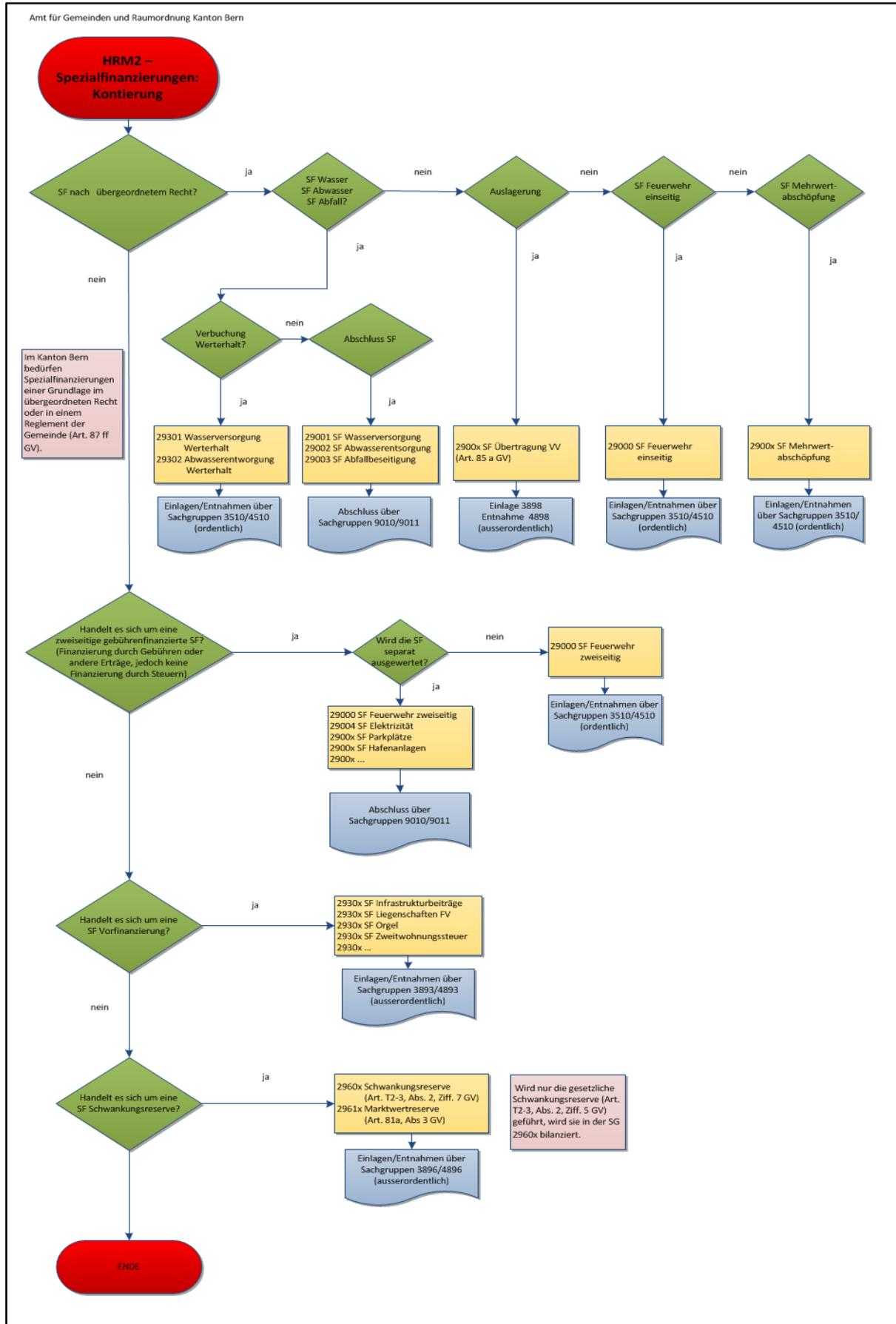
⁵¹ Vgl. dazu BSIG 1/170.111/13.6 vom 8.6.2015.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

	oder Einlage/Entnahme in den Sachgruppen 3510/4510 .
SF Vorfinanzierung Werterhalt Wasserversorgung und Werterhalt Abwasserentsorgung, Sachgruppe 2930	Einlagen und Entnahmen in den Sachgruppen 3510/4510 .
Übrige SF Vorfinanzierungen nach Gemeinderelement, Sachgruppe 2930	Einlagen und entnahmen in den Sachgruppen 3893/4893

Das nachfolgende Flussdiagramm "Spezialfinanzierungen" zeigt gestützt auf die gesetzlichen Grundlagen die verschiedenen SF sowie deren Verbuchung.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen



Spezialfinanzierungen für Gemeinden im Kanton Bern mit Verbuchungsangaben

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.1.5.2 Interne Verrechnungen

Bei der internen Verrechnung gilt es zu unterscheiden, ob die Verrechnung

- a) innerhalb des allgemeinen Haushalts oder
- b) zwischen den **separat dargestellten gebührenfinanzierten zweiseitigen SF** und dem allgemeinen Haushalt

erfolgt.

Damit die internen Verrechnungen zwischen den zweiseitigen gebührenfinanzierten SF und dem Allgemeinen Haushalt in der Erfolgsrechnung korrekt ausgewiesen werden, müssen diese über Transferaufwand/-ertrag (3612/4612) verbucht werden. Die interne Verrechnung der Aktiv-/Passivzinsen der Verpflichtung bzw. des Vorschusses gegenüber der SF erfolgt über die SG 3409/4409 (nähere Ausführungen zu den internen Verrechnungen vgl. Kap. 2.6.3.2).

2.7.1.5.3 Anschlussgebühren

Anschlussgebühren werden in der Erfolgsrechnung (SG 4240) vereinnahmt. Bei den SF Wasserversorgung und Abwasserentsorgung werden die Anschlussgebühren in der SG 4240.5x verbucht und anschliessend der SF Werterhalt gutgeschrieben. Die Anrechnung an die Einlage in die SF Werterhalt ist möglich (vgl. Kap. 2.7.1.3.1).

2.7.1.5.4 Auswertungen

Für die separat auszuwertenden **gebührenfinanzierten zweiseitigen SF** sind nebst dem **gestuften Erfolgsausweis** die vorgegebenen **Kennzahlen** zu berechnen. Für allfällige weitere separat ausgewertete zweiseitige gebührenfinanzierte SF (Bsp. SF Parkplatz, SF Feuerwehr, SF Elektrizität usw.) werden ebenfalls der gestufte Erfolgsausweis sowie Kennzahlen berechnet und in der Jahresrechnung ausgewiesen. Die Auswertung dieser SF in der Geldflussrechnung ist nicht vorgeschrieben, wird jedoch vom AGR empfohlen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.2 Gebühren

GV	Grundlagen für Gebühren	Art. 89 ¹ Die Gemeinde legt die Grundsätze für die Erhebung und Berechnung von Gebühren in einem Erlass fest. ² Soweit ein Reglement erforderlich ist, bestimmt dieses mindestens <i>a</i> die gebührenpflichtigen Tätigkeiten und Leistungen, <i>b</i> den Kreis der zahlungspflichtigen Personen und <i>c</i> die Grundzüge der Gebührenbemessung.
	Leistungen in Konkurrenz zu Privaten	Art. 90 ¹ Leistungen der Gemeinde, welche diese in Konkurrenz zu Privaten erbringt, müssen mindestens zu kostendeckenden Preisen am Markt angeboten werden. ² Ausnahmen bedürfen einer Grundlage in einem Reglement.

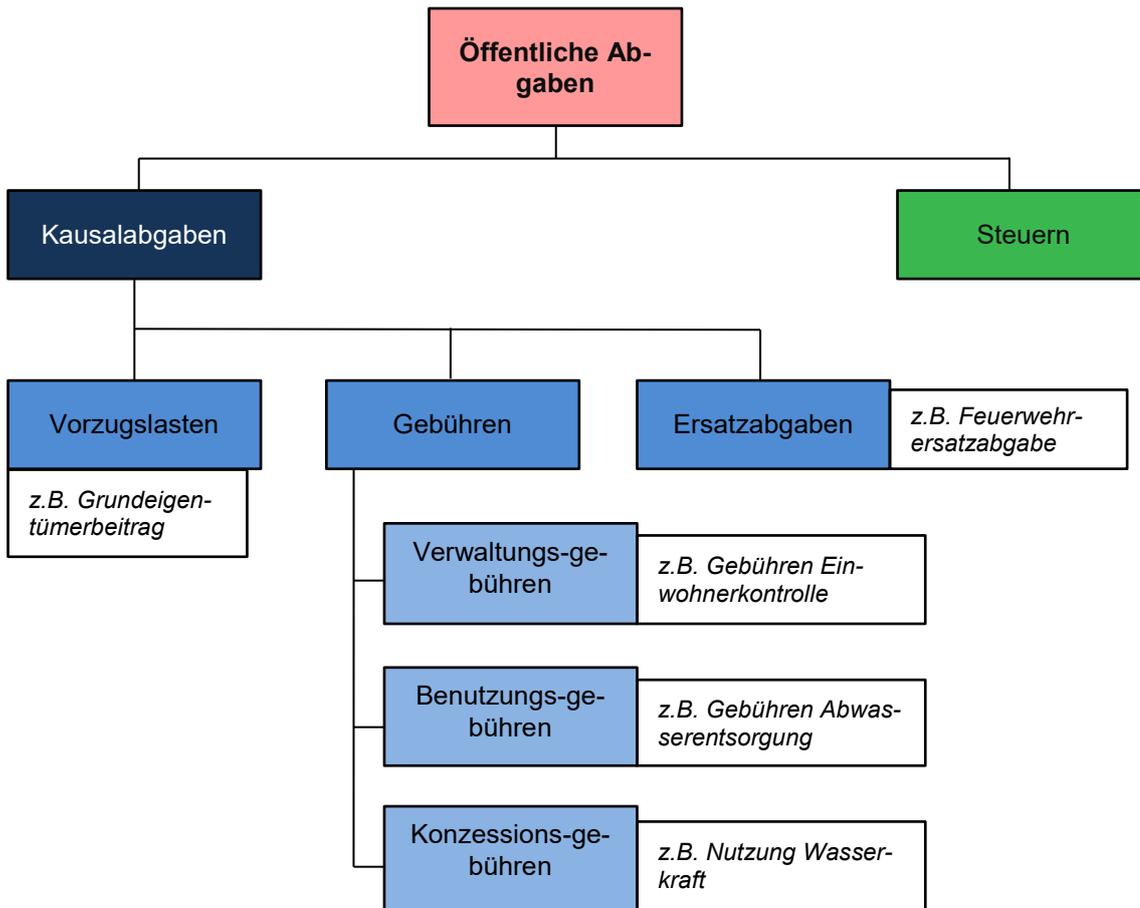
Das Thema Gebühren wird in dieser Arbeitshilfe nur sehr rudimentär behandelt. Weiterführende Erläuterungen sind in der entsprechenden juristischen Literatur zu finden.

2.7.2.1 Besonderheit und Abgrenzung

Die Gebühr ist das Entgelt für eine bestimmte, von der abgabepflichtigen Person veranlasste Amtshandlung oder für die Benutzung einer öffentlichen Einrichtung. Sie soll die Kosten, welche dem Gemeinwesen durch die Amtshandlung oder Benutzung entstanden sind, ganz oder teilweise decken.

Schematisch lassen sich die Gebühren wie folgt innerhalb der öffentlichen Abgaben darstellen:

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen



Im Gebührenbereich gelten verschiedene Prinzipien:

- | | |
|-----------------------|--|
| Kostendeckungsprinzip | Nach diesem Prinzip soll der Ertrag der Gebühren die gesamten Kosten des betreffenden Verwaltungszweigs nicht übersteigen. Das Kostendeckungsprinzip begrenzt die Gebühren insgesamt in ihrer Höhe. Das Kostendeckungsprinzip allein verlangt keine kostendeckenden Gebühren. Es besagt nur, dass die Einnahmen aus den Gebühren nicht höher sein dürfen als die Gesamtkosten des entsprechenden Verwaltungszweiges. |
| Äquivalenzprinzip | Nach dem Äquivalenzprinzip darf eine Abgabe nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der staatlichen Leistung stehen. Zudem soll sich demnach die Abgabe in vernünftigen Grenzen zum Aufwand bewegen und lässt gewisse Pauschalierungen zu. |
| Verursacherprinzip | Die Verursachenden von Gebühren sollen nach Möglichkeit für die gesamten für den betreffenden Verwaltungszweig entstehenden Kosten aufkommen. Verursachergerecht sind die Gebühren, wenn sie im Einzelfall berücksichtigen, in welchem Ausmass jemand die angebotene Dienstleistung in Anspruch nimmt. |

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.2.2 Grundlagen für Gebühren

Die Grundlagen für die Gebühren werden in **Art. 89 GV** festgelegt. Die vom Bundesgericht formulierten Anforderungen an die Erhebung von Gebühren lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Kanzlei- und Kontrollgebühren:

Kanzlei- und Kontrollgebühren, als Sonderform der Verwaltungsgebühren, erfordern eine Grundlage in einer Verordnung des Gemeinderates. Die Verordnung bestimmt den Preis für die Dienstleistung, der von der bestellenden Person zu bezahlen ist. Dabei handelt es sich um Gebühren für wenig anspruchsvolle oder verantwortungsvolle Dienstleistungen (z.B. Beglaubigungen, Verlängerung von Ausweisschriften, Fotokopien), die in der Regel einen bescheidenen Betrag (ca. CHF 25.00 bis 30.00) nicht überschreiten.

Andere Gebühren:

Andere Gebühren, wie Verwaltungsgebühren, Benutzungsgebühren oder Konzessionsgebühren, erfordern grundsätzlich eine Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn. Ein Gemeindefreglement genügt diesem Erfordernis. Das Gemeindefreglement hat mindestens den Kreis der Abgabepflichtigen sowie Gegenstand und Bemessungsgrundlage der Abgabe festzuhalten. Die detaillierte Ausgestaltung kann in diesem Rahmen der Exekutive überlassen werden.

Ausnahmen:

Weniger streng ist die oben umschriebene Anforderung dort, wo die betroffenen Personen sowie Bürger und Bürgerinnen die Gesetzmässigkeit der Gebühr anhand verfassungsmässiger Grundsätze wie des Kostendeckungs- oder Äquivalenzprinzips überprüfen können.

Beispiele von Gebühren:

- *Verwaltungsgebühren (z.B. Bewilligungsgebühr);*
- *Kanzlei- und Kontrollgebühren, als Sonderform der Verwaltungsgebühren (z.B. Gebühren für die Verlängerung von Ausweisschriften, für Beglaubigungen, für die Erteilung von Auskünften oder Bestätigungen);*
- *Benutzungsgebühren (z.B. Wasseranschlussgebühren, Gebühren für Stromlieferungen eines gemeindeeigenen Elektrizitätswerks, Eintrittsgeld für eine kommunale Badeanstalt);*
- *Konzessions-/Monopolgebühren (z.B. Gebühr für den dauernden Standplatz auf öffentlichem Grund, Marktgebühren, usw.).*

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.3 Mehrwertsteuer

GV	Mehrwertsteuer	Art. 91 ¹ Unterliegen von den Gemeinden vereinnahmte Entgelte der Mehrwertsteuer, ist diese zusätzlich zu den erhobenen Gebühren, Beiträgen oder sonstigen Abgaben geschuldet, soweit die Gemeinden keine eigene Regelung treffen.
-----------	----------------	---

2.7.3.1 Grundlagen/Unterlagen

- Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), SR 641.20
- Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV), SR 641.201
- **Branchenbroschüre Nr. 19** (www.estv.admin.ch > Mehrwertsteuer Abgabe RTV > Fachinformationen MWST > Publikationen)
- **MWST App:** Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer stellt den Steuerpflichtigen eine einfache und schlichte „App“ (iOS und Android) zur Verfügung. Mit dieser Applikation können sämtliche Mehrwertsteuer-Infos und Mehrwertsteuer-Branchen-Infos heruntergeladen werden (www.estv.admin.ch > Mehrwertsteuer Abgabe RTV > Dienstleistungen MWST > MWST App).

Spezifische Fragen über die Steuerpflicht sind an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer zu richten.

2.7.3.2 Steuersubjekte

Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die **autonomen** Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden (auch rechtlich unselbstständige Anstalten wie Gemeindewerke, städtische Verkehrsbetriebe, industrielle Betriebe) und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts.

„Was eine autonome Dienststelle ist, wird im Gesetz nicht weiter umschrieben. Die Unterteilung eines Gemeinwesens in Dienststellen richtet sich nach der Gliederung des finanziellen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung), soweit dieses den organisatorischen und funktionalen Aufgaben des Gemeinwesens entspricht (**Art. 12 MWSTV**). Dabei kann auf die funktionale, die institutionelle oder eine andere Gliederung abgestellt werden.“⁵²

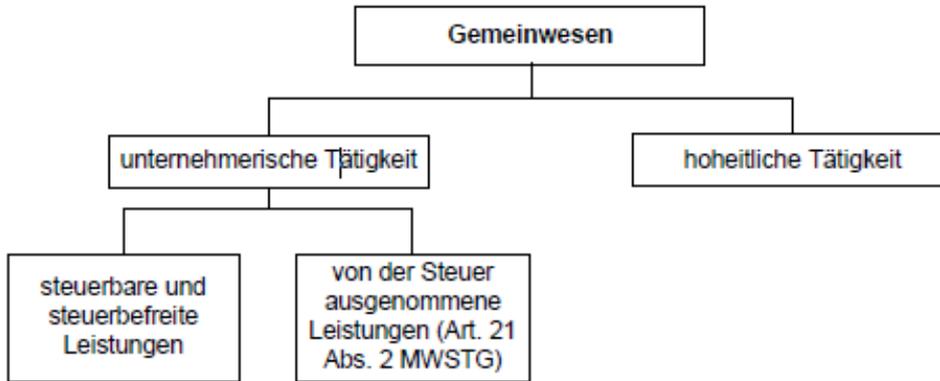
Daraus kann gefolgert werden, dass die gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen (Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfall und Elektrizität) als eigene Dienststellen im Sinne der Steuergesetzgebung gelten.

2.7.3.3 Steuerobjekte

Gemeinwesen erbringen in der Regel sowohl unternehmerische, der Steuer unterliegende und von der Steuer ausgenommene Leistungen, als auch hoheitliche und damit nicht unternehmerische Leistungen.

⁵² Aus Branchenbroschüre Nr. 19, Pt. 2.2.1.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

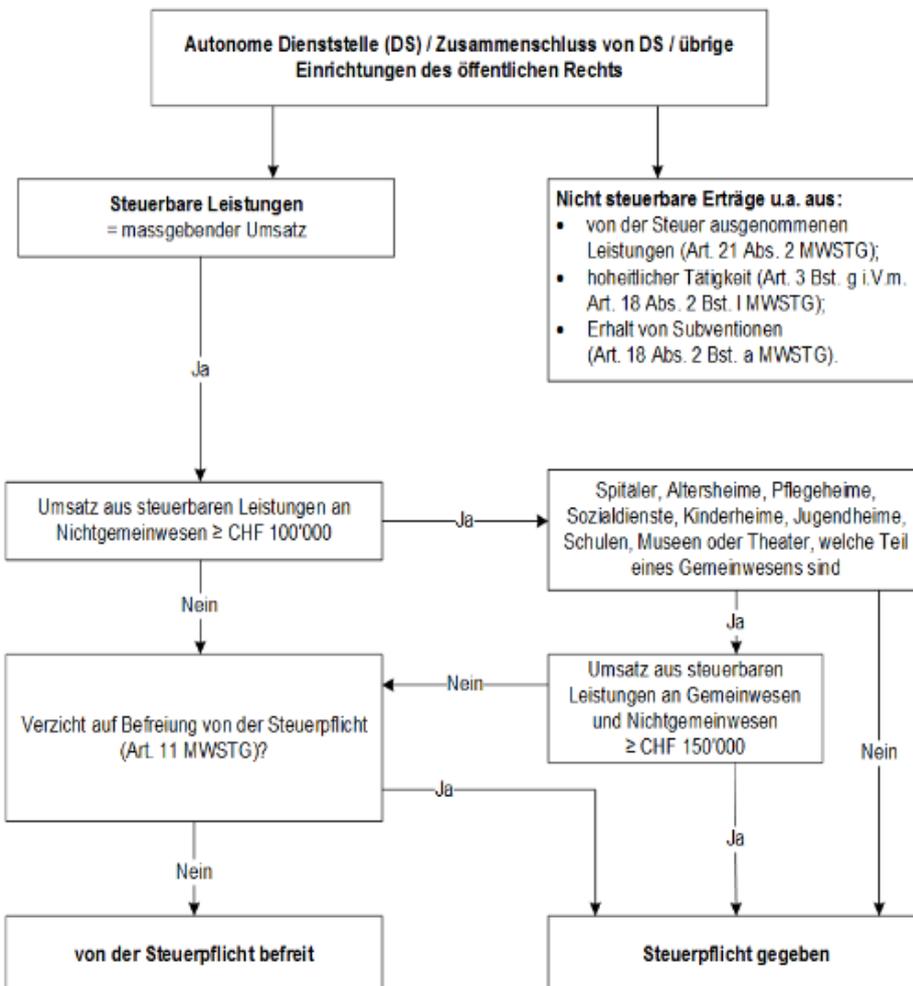


(Grafik aus Branchenbroschüre Nr. 19, 1 Steuerobjekt)

2.7.3.4 Steuerpflicht

Gemeinwesen, autonome Dienststellen und übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts werden für steuerbare Leistungen steuerpflichtig, wenn

- der Jahresumsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen mehr als 100'000 Franken beträgt. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne Steuer.



(Grafik aus Branchenbroschüre Nr. 19, Kap. 4 Abklärung der Steuerpflicht)

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Von der Steuer ausgenommen sind (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG [641.20]) Leistungen

- a. zwischen den Organisationseinheiten des gleichen Gemeinwesens
- b. zwischen privat- oder öffentlich-rechtlichen Gesellschaften, an denen ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind, und den an der Gesellschaft beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten.
- c. zwischen Anstalten oder Stiftungen, die ausschliesslich von Gemeinwesen gegründet wurden, und den an der Gründung beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten;

und das Zurverfügungstellen von Personal durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28^{bis} MWSTG [641.20])

In Art. 21 Abs. 6 MWSTG folgt die Beschreibung, was unter einer „Organisationseinheit“ im Sinne des MWSTG verstanden wird.

Organisationseinheiten eines Gemeinwesens nach Abs. 2 Ziffer 28 sind dessen Dienststellen, dessen privat- oder öffentlich-rechtlichen Gesellschaften, sofern weder andere Gemeinwesen noch andere Dritte daran beteiligt sind, sowie dessen Anstalten und Stiftungen, sofern das Gemeinwesen sie ohne Beteiligung anderer Gemeinwesen oder anderer Dritter gegründet hat.

Ist die Steuerpflicht gegeben, ist über die Homepage der Eidg. Steuerverwaltung (<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-online/anmeldung-bei-der-mwst/anmeldung-bei-der-mwst.html>) die Anmeldung vorzunehmen.

2.7.3.5 Vorsteuerkürzung

Mittelflüsse, die laut **Art. 18 Abs. 2 MWSTG** nicht als Entgelte gelten, führen unter Vorbehalt von **Art. 33 Abs. 2 MWSTG** zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs.

Die steuerpflichtige Körperschaft hat ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn sie Gelder nach **Art. 18 Abs. 2 Bst. a – c MWSTG** erhält:

Darunter fallen:

- Subventionen und andere öffentliche Beiträge
- Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten
- Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- und Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke

2.7.3.6 Abrechnungsmethoden

2.7.3.6.1 Vereinbarte Entgelte

Die MWST wird **grundsätzlich** nach vereinbarten Entgelten abgerechnet (**Art. 39 Abs. 1 MWSTG**). Es ist der Umsatz aus Lieferungen und Dienstleistungen in jener Abrechnungsperiode, in der die Rechnungsstellung erfolgt, zu deklarieren. Die Rechnungsstellung erfolgt spätestens drei Monate nach der Erbringung der Leistung.

2.7.3.6.2 Vereinnahmte Entgelte

Die ESTV gestattet **auf Antrag hin**, die MWST nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen (**Art. 39 Abs. 2 MWSTG**). Die ESTV kann Steuerpflichtige in bestimmten Fällen verpflichten, nach dieser

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Methode abzurechnen (**Art. 39 Abs. 4 MWSTG**). Die Abrechnung erfolgt nach den effektiven Einzahlungen/Auszahlungen.

2.7.3.7 Konten

Es werden die folgenden Bilanzkonten benötigt:

Aktivkonto (Vorsteuer)	Passivkonto (Umsatzsteuer)
10192.0x Allgemeiner Haushalt	20022.0x Allgemeiner Haushalt
10192.1x Wasserversorgung 10192.1x Wasserversorgung (IR)	20022.1x Wasserversorgung
10192.2x Abwasserentsorgung 10192.2x Abwasserentsorgung (IR)	20022.2x Abwasserentsorgung
10192.3x Abfall 10192.3x Abfall (IR)	20022.3x Abfall
10192.4x Elektrizität 10192.4x Elektrizität (IR)	20022.4x Elektrizität

Da auf dem Mehrwertsteuerformular die Vorsteuern

- auf **Material- und Dienstleistungsaufwand** und
- auf **Investitionen und übrigem Betriebsaufwand**

separat anzugeben sind, empfiehlt es sich bei den Vorsteuerkonten die Unterscheidung mit Unterkonten vorzunehmen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.4 Finanzausgleich

2.7.4.1 Weitere Grundlagen

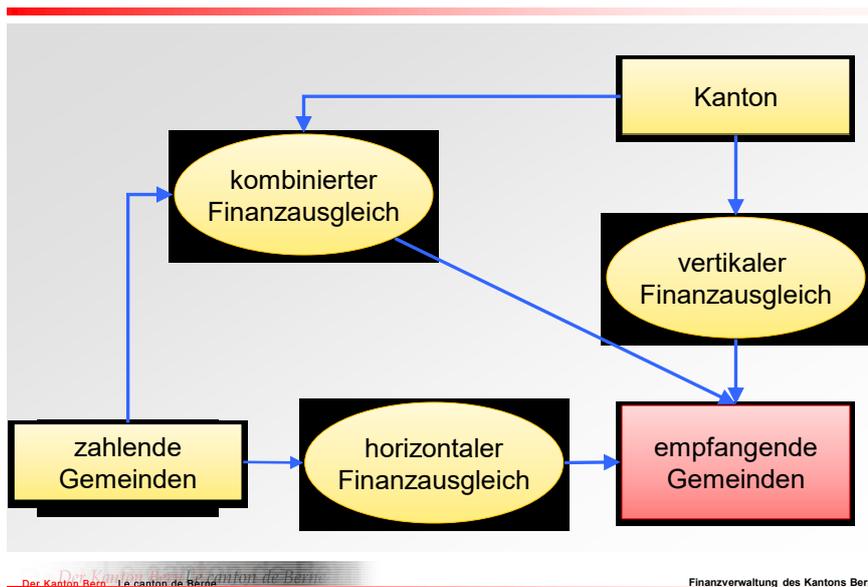
- Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich (FILAG), BSG 631.1
- Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich (FILAV), BSG 631.111
- Sämtliche Informationen zu FILAG können unter www.fin.be.ch unter dem Register „Finanzen“ und dem Titel „Finanz- und Lastenausgleich“ herunter geladen werden
- Kontierung Finanz- und Lastenausgleich unter www.be.ch/hrm2 (HRM2 Praxishilfen)

Spezifische Fragen im Zusammenhang mit dem Finanzausgleich sind an die Finanzverwaltung, Abteilung Finanzausgleich (FA), Herrengasse 22, 3011 Bern (Tel. 031 633 48 11) zu richten.

2.7.4.2 Ziel/Zweck

Mit dem Finanzausgleich soll die Steuerkraft der Einwohnergemeinden ausgeglichen und ausgewogene Verhältnisse der Steuerbelastung angestrebt werden.

Formen des Finanzausgleichs

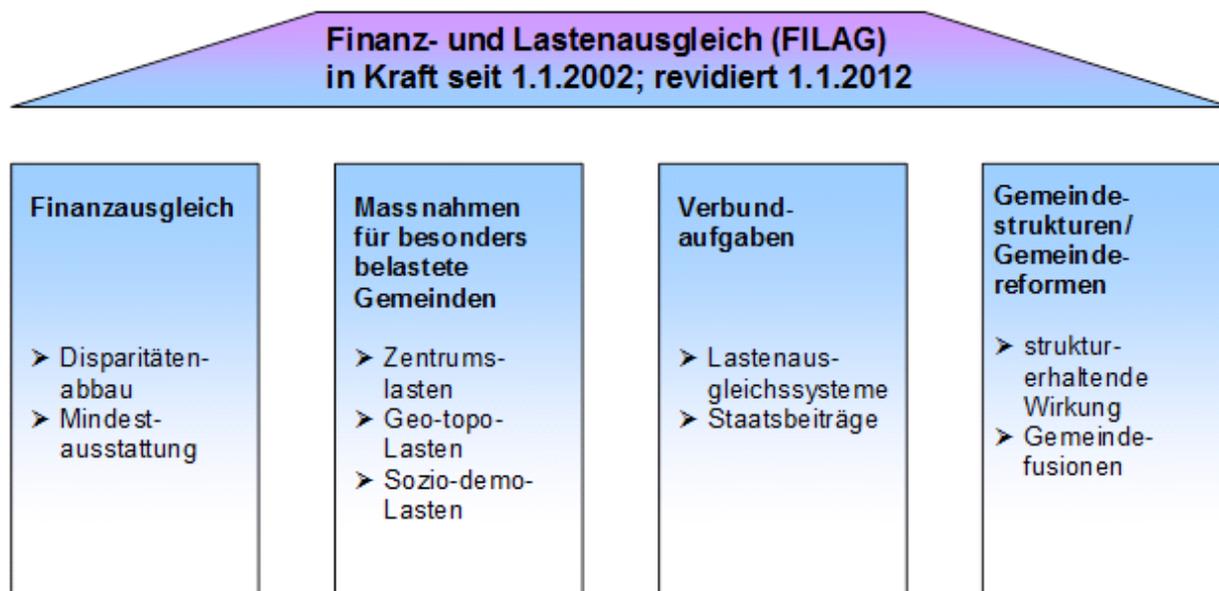


(Quelle: Finanzverwaltung Kanton Bern, Abteilung Finanzausgleich)

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.4.3 Schwerpunkte

Das FILAG beinhaltet die folgenden vier Schwerpunkte:



(Quelle: Skript der Finanzverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Finanzausgleich zum Diplomlehrgang Finanzverwalter/Finanzverwalterin, Seite 10)

1. Säule – Finanzausgleich

(Link v. 23.2.16: http://www.fin.be.ch/fin/de/index/finanzen/finanzen/finanz-_und_lastenausgleich/instrumente/erste_saeule.html)

Die Basis für die Berechnung des Finanzausgleichs bildet der harmonisierte Steuerertrag der Gemeinden, welcher sich aus den harmonisierten ordentlichen Steuern und den harmonisierten Liegenschaftssteuern zusammensetzt. Mit der Harmonisierung werden die Steuererträge der einzelnen Gemeinden untereinander vergleichbar.

Mit der Indexierung des harmonisierten Steuerertrages pro Kopf wird dieser zum harmonisierten Steuerertragsindex HEI. Gemeinden mit einem HEI >100 sind im Disparitätenabbau Nettozahler; Gemeinden mit einem HEI <100 sind Nettoempfänger.

Mit dem horizontalen Finanzausgleich werden Steuerkraftunterschiede der Gemeinden verringert (Disparitätenabbau).

Ausserordentlich finanzschwache Gemeinden erhalten eine zusätzliche Hilfe in Form der Mindestausstattung. Damit sollen diese ein Grundangebot an öffentlichen Gütern und Dienstleistungen bereitstellen können. Die Finanzierung der Mindestausstattung erfolgt durch den Kanton.

2. Säule – Massnahmen für besonders belastete Gemeinden

(Link v. 23.2.16: http://www.fin.be.ch/fin/de/index/finanzen/finanzen/finanz-_und_lastenausgleich/instrumente/zweite_saeule.html)

In den Genuss dieser Massnahmen kommen

- Gemeinden mit Zentrumsfunktionen
- Gemeinden mit übermässigen geografisch-topografischen Lasten
- Gemeinden mit sozio-demografischen Lasten

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Zentrumsfunktionen (Art. 13 ff FILAG)

Die Zentrumslasten der Städte Bern, Biel, Thun, Burgdorf und Langenthal werden bei der Berechnung des Finanzausgleichs (Disparitätenabbau) wie folgt berücksichtigt:

Die nach Abzug der pauschalen Abgeltung verbleibenden Zentrumslasten werden bei der Berechnung des harmonisierten ordentlichen Steuerertrags vom Gesamtertrag der ordentlichen Gemeindesteuern in Abzug gebracht. Einen pauschalen Zuschuss an die Zentrumslasten, der durch den Kanton finanziert wird, erhalten die Gemeinden Bern, Biel und Thun.

Geografisch-topografische Lasten (Art. 18 ff FILAG)

Erwachsen einer Gemeinde infolge ihrer geografischen Lage oder aufgrund struktureller Umstände Nachteile, setzt FILAG zu deren Entlastung die zwei folgenden Zuschüsse ein:

1. Zuschuss Fläche (**Art. 12 Abs. 1 FILAV**)
2. Zuschuss Strassenlänge (**Art. 13 Abs. 1 FILAV**)

Sozio-demografische Lasten (Art. 21a ff FILAG)

Gemeinden, die wegen ihrer sozio-demografischen Bevölkerungsstruktur stark belastet sind, erhalten zur Abfederung jährlich einen Zuschuss.

3. Säule – Verbundaufgaben

(Link v. 23.2.16: http://www.fin.be.ch/fin/de/index/finanzen/finanzen/finanz-_und_lastenausgleich/instrumente/dritte_saeule.html)

Über die verschiedenen Lastenausgleichssysteme werden Aufgaben mit einem ausgeprägten Verbundcharakter vom Kanton und den Gemeinden gemeinsam finanziert (**Art. 24 ff FILAG**). Diese sind:

• Lastenausgleich Lehrpersonengehälter Volksschule

Verteilungsschlüssel	30% Gemeinden 70% Kanton
Verteilungskriterien	gemäss FILAG und FILAV

• Lastenausgleich Sozialhilfe

Verteilungsschlüssel	30% Gemeinden 70% Kanton
Verteilungskriterien	Wohnbevölkerung

• Lastenausgleich Sozialversicherung EL

Verteilungsschlüssel	50% Gemeinden 50% Kanton
Verteilungskriterien	Wohnbevölkerung

• Lastenausgleich Öffentlicher Verkehr

Verteilungsschlüssel	33% Gemeinden 67% Kanton
Verteilungskriterien	67% Fahrplan-Angebot (ÖV-Punkte) 33% Wohnbevölkerung

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- **Lastenausgleich Familienzulagen für Nichterwerbstätige**

Verteilungsschlüssel	50% Gemeinden 50% Kanton
Verteilungskriterien	Wohnbevölkerung

- **Lastenausgleich neue Aufgabenteilung (Kompensation Lastenverschiebungen Kanton – Gemeinden)**

Verteilungsschlüssel	Lastenverschiebung Saldo; Kanton oder Gemeinden
Verteilungskriterien	Wohnbevölkerung

4. Säule – Gemeindestrukturen, Gemeindereformen

Mit FILAG sollen einerseits die teilweise gewollten strukturhaltenden Wirkungen (bspw. Verhinderung der Abwanderung aus Berggebieten) aufrechterhalten und andererseits die Gemeindefusionen gefördert werden.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.7.5 Wirkungsorientierte Verwaltungsführung

2.7.5.1 Gesetzliche Grundlagen

GV	Anwendungsbereich	Art. 115 <p>¹ Für Gemeinden, die ihre Verwaltung ganz oder teilweise nach wirkungsorientierten Steuerungsmodellen führen, sind die Bestimmungen dieses Abschnittes anwendbar.</p> <p>² Soweit dieser Abschnitt keine Abweichungen vorsieht, gelten die Bestimmungen über den Finanzhaushalt. Insbesondere sind die Finanzbuchhaltung und die Jahresrechnung nach dem anwendbaren Rechnungslegungsmodell zu führen bzw. zu erstellen.</p> <p>³ Abweichungen von den Bestimmungen über den Finanzhaushalt, die für die Einführung von wirkungsorientierten Steuerungsmodellen erforderlich sind, bedürfen einer Bewilligung des Amtes für Gemeinden und Raumordnung.</p>
	Wirkungs- und leistungsorientierte Führung	Art. 116 <p>¹ Die Bewilligung gemäss Artikel 115 Absatz 3 wird erteilt, wenn die Gemeinde nachweist, dass sie die Voraussetzungen geschaffen hat, um die Gemeinde nach den Vorschriften der Artikel 117 bis 121 wirkungsorientiert zu führen.</p> <p>² Die Direktion für Inneres und Justiz legt den Mindestinhalt dieses Nachweises und das Verfahren fest.</p>
	Globalbudget	Art. 117 <p>¹ Die kommunalen Aufgaben werden als Produkte umschrieben. Mehrere Produkte können zu einer Produktgruppe zusammengefasst werden.</p> <p>² Für Produkte oder Produktgruppen werden Wirkungs- oder Leistungsziele festgelegt.</p> <p>³ Die Führung der Verwaltung oder die Beauftragung von Dritten erfolgt mittels Leistungsvereinbarungen.</p> Art. 118 <p>¹ Das Globalbudget stellt die Ausgabenbewilligung in Form eines Budget- oder Verpflichtungskredites dar. Es enthält den Saldo von Aufwand und Ertrag oder Kosten und Erlös für ein Produkt, eine Produktgruppe oder für alle Produktgruppen einer Organisationseinheit.</p> <p>² Die Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament beschliessen das Globalbudget und, soweit das Reglement dies vorsieht, die Wirkungs- oder Leistungsziele.</p> <p>³ Dem beschlussfassenden Organ sind die voraussichtlichen Bruttoaufwendungen und -erträge oder Bruttokosten und -erlöse sowie die Wirkungs- und Leistungsziele zur Kenntnis zu bringen.</p>

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Controlling	<p>⁴ Die Gemeinde bestimmt für jedes Produkt, jede Produktgruppe oder für alle Produktgruppen einer Organisationseinheit, wie Beträge der einzelnen Konten innerhalb des Globalbudgets verschoben werden können. Mit Reglement kann die Kreditübertragung auf das neue Finanzhaushaltsjahr vorgesehen werden.</p> <p>Art. 119</p> <p>¹ Die Gemeinde stellt mittels Controlling sicher, dass Leistung, Wirkung sowie Aufwendungen und Erträge oder Kosten und Erlöse erfasst und beurteilt werden. Die Erkenntnisse sind den Stimmberechtigten oder dem Gemeindeparlament zur Kenntnis zu bringen.</p>
Ergebnisprüfung	<p>Art. 121</p> <p>¹ Die Gemeinde setzt ein Organ ein, das die Ergebnisse der Leistungs- und Wirkungsmessungen überprüft.</p> <p>² Sie kann diese Aufgabe dem Rechnungsprüfungsorgan übertragen.</p>
FHDV Grundsatz	<p>Art. 47</p> <p>¹ Die Gemeinden reichen das Gesuch um Bewilligung von Abweichungen von den Bestimmungen über den Finanzhaushalt bis am 1. Mai des Vorjahres bei der Abteilung Gemeinden des AGR ein.</p> <p>² Das AGR prüft das Gesuch innert 60 Tagen seit vollständiger Gesuchseinreichung. Es eröffnet den Entscheid mit einer Verfügung.</p> <p>³ Die Bewilligung kann befristet werden.</p> <p>⁴ Sie kann widerrufen werden, wenn die Voraussetzungen für die ordnungsgemässe Durchführung des wirkungsorientierten Steuerungsmodells nicht mehr gewährleistet sind.</p>
Inhalt des Gesuchs	<p>Art. 48</p> <p>¹ Die Gemeinden beschreiben in ihrem Gesuch</p> <ul style="list-style-type: none">a das Projekt, dessen Umfang, Organisation und zeitlicher Ablauf,b die Produkte, die sie mit dem wirkungsorientierten Steuerungsmodell anbieten wollen,c die Indikatoren und Standards, mit welchen die Qualität und die Quantität der Wirkungen und Leistungen gemessen werden,d das Konzept, wie die Aufwendungen bzw. Kosten und die Erträge bzw. Erlöse der einzelnen Produkte erfasst werden,e das Controlling-Konzept,f das Verfahren zur Prüfung der Ergebnisse,g die Informationsgrundsätze.
Produkte	<p>Art. 49</p> <p>¹ Ein Produkt muss die folgenden Kriterien erfüllen:</p>

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

	<ul style="list-style-type: none">a Es deckt den Bedarf von Kundinnen und Kunden ausserhalb der leistungserstellenden Einheit (Dritte, andere Abteilungen der Gemeinde) und wird diesen an gegeben.b Die allenfalls in einem Produkt zusammengefassten Leistungen müssen sachlich zusammenhängen.c Für das Produkt ist ein Preis berechenbar. <p>² Die Wirkungen, die erzielt, und/oder die Leistungen, die erbracht werden sollen, werden messbar beschrieben (Produktdefinition).</p>
Indikatoren	<p>Art. 50</p> <p>¹ Die Indikatoren erfüllen die folgenden Anforderungen:</p> <ul style="list-style-type: none">a Sie messen zentrale Werte bezüglich der Wirkung beziehungsweise der Leistung.b Sie sind allgemein gültig und den Bedürfnissen entsprechend genau.c Sie sind möglichst einfach und wirtschaftlich erfassbar.d Sie müssen rechtzeitig zur Verfügung stehen.
Standards	<p>Art. 51</p> <p>1 Die Standards geben die zu erreichenden Werte vor.</p>
Kosten und Erlöse	<p>Art. 52</p> <p>¹ Die Aufwendungen bzw. Kosten, die zur Leistungserbringung notwendig sind, sowie die Erträge bzw. Erlöse müssen ausgewiesen werden.</p> <p>² Die Gemeinden zeigen in ihrem Konzept auf,</p> <ul style="list-style-type: none">a wie die Aufwendungen und Erträge in der Finanzbuchhaltung ermittelt oderb wie die Kosten und Erlöse mittels einer Kostenrechnung erfasst werden.
Controlling-Konzept	<p>Art. 53</p> <p>¹ Im Controlling-Konzept</p> <ul style="list-style-type: none">a werden die Ziele des Controllings umschrieben,b wird bestimmt dass sich das Controlling auf die Produktdefinitionen (als Plandaten) stützt,c wird die Form der Berichterstattung umschrieben,d wird festgelegt, in welcher Periodizität Bericht erstattet wird,e wird die Einbettung des Controllings in die Gemeindeorganisation dargestellt,f wird eine Stelle bestimmt, welche als Controlling-Verantwortliche sicherstellt, dass das System richtig angewendet und gepflegt wird.

2.7.5.2 Was sind wirkungsorientierte Steuerungsmodelle

Die sich immer rascher wandelnden Verhältnisse und Anforderungen der heutigen Zeit fordern das Gemeinwesen heraus. Mit dem wirkungsorientierten Steuerungsmodell, auch New Public Management (NPM) genannt, wurde ein neuer Managementansatz entwickelt mit folgendem Grundprinzip:

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Anstelle der Verteilung der zur Verfügung stehenden Mittel an die einzelnen Aufgaben, steht die **Aufgabe und die Art der Aufgabenerfüllung** entsprechend den Bedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger im Vordergrund. Aufgrund der Definition der Aufgabenerfüllung erfolgt die Zuteilung der dafür notwendigen Mittel. Damit wird die Steuerung von den Mitteln (Input - was) zu den Leistungen (Output - wozu) und deren **Wirkung** verlagert.

Unter Inputsteuerung versteht man die Steuerung durch Vorgabe der Ressourcen oder Kredite und stellt diese jährlich im Budget ein. Output-Steuerung hingegen bedeutet die Steuerung durch klare Vorgaben der Leistungen oder Produkte.

Beispiel:

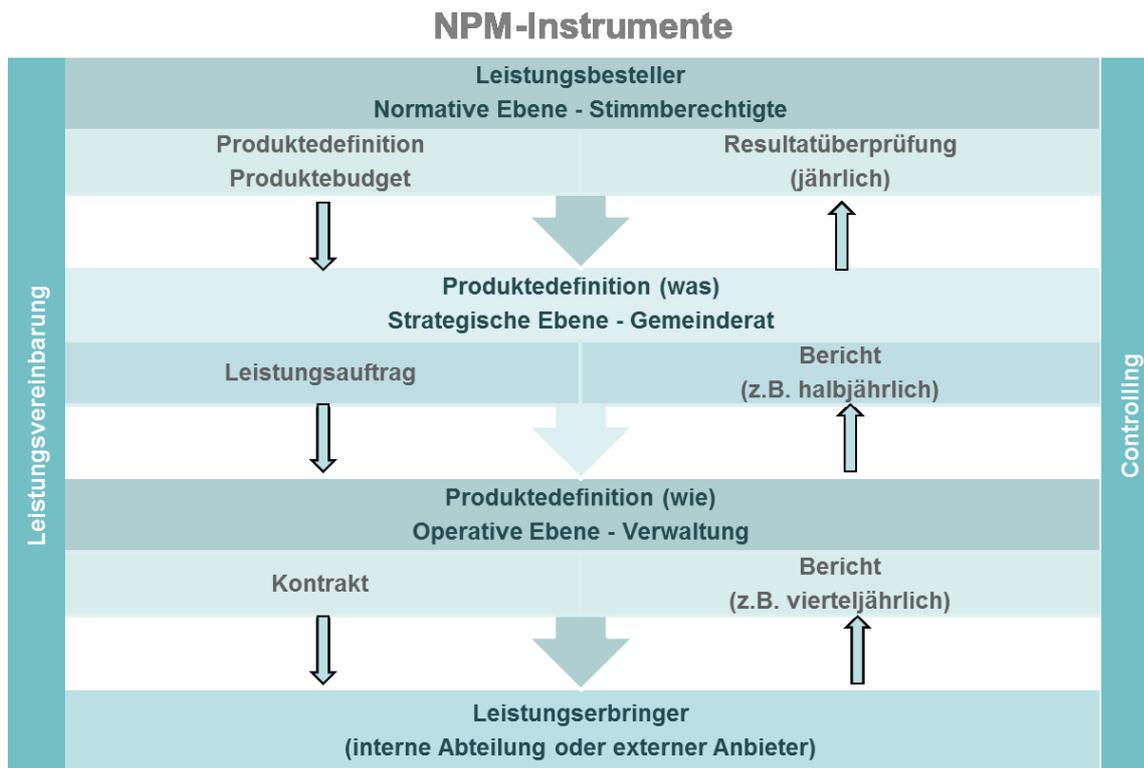
Statt im Gemeinderat darüber zu diskutieren, ob ein oder zwei Staubsauger im Schulhaus notwendig sind und budgetiert werden müssen, werden Vorgaben über die Reinigung des Schulhauses diskutiert und festgelegt, z.B. dass nach der Benützung der Turnhalle durch die Schule und vor der Benützung durch die Vereine täglich eine Grobreinigung der Halle sowie die Reinigung der Garderoben- und Duschanlagen erfolgen muss. Dazu werden die notwendigen Mittel bewilligt und der Verantwortliche für die Schulanlagen teilt die Mittel so ein, dass er das vorgegebene Ziel erreicht.

NPM enthält ausdrücklich die Pflicht zur Überprüfung, inwieweit mit den eingesetzten öffentlichen Geldern eine hohe Wirksamkeit erreicht werden kann.

Mit NPM werden die Zuständigkeiten bei der Erfüllung von Gemeindeaufgaben auf drei Ebenen aufgeteilt, wobei jede Ebene umfassende Kompetenzen in ihrem Zuständigkeitsbereich erhält:

- Die **normative Ebene = Stimmberechtigte / Parlament**
Sie bestimmt die grundsätzlichen politischen Ziele und das Leistungsangebot.
- Die **strategische Ebene = Gemeinderat**
Sie bereitet Entscheidungen für die normative Ebene vor, präzisiert das Leistungsangebot und koordiniert und überwacht die Tätigkeiten der Verwaltung.
- Die **operative Ebene = Verwaltung**
Sie setzt die vorgegebenen Ziele um, erbringt die bestellten Leistungen (Produkte) oder gibt diese in Auftrag (Ausführung intern, z.B. Bauverwaltung, oder extern).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen



Mit NPM werden allgemeine Grundsätze der Kreditsprechung geändert, indem beispielsweise Budgetkredite auf Folgejahre übertragbar sind. Dafür ist allerdings eine reglementarische Grundlage nötig. Will eine Gemeinde von den allgemeinen Bestimmungen über den Finanzhaushalt abweichen, bedarf es einer Bewilligung des AGR. Damit soll ein möglichst einheitliches Rechnungswesen und eine einheitliche Praxis gewährleistet werden.

Die Finanzbuchhaltung wird auch bei wirkungsorientierten Steuerungsmodellen unverändert nach HRM2 geführt. Zusätzlich zur Finanzbuchhaltung wird anhand einer Kostenrechnung aufgezeigt, welches die vollständigen Kosten der einzelnen Produkte sind. NPM hat den Vorteil, dass es aussagekräftigere Vergleiche mit anderen Anbietern oder anderen Gemeinden zulässt (Benchmarking).

2.7.5.3 Begriffe

Produkte

Kommunale Leistungen werden als Produkte oder Produktgruppen (mehrere Produkte) umschrieben. Dabei muss ein Produkt den Bedarf von Kunden decken, die in einem Produkt zusammengefassten Leistungen müssen sachlich zusammenhängen und für das Produkt muss ein Preis berechenbar sein.

Produktdefinition

Die Umschreibung eines Produktes. Die zu erbringenden Leistungen und die zu erzielende Wirkung, werden mittels Indikatoren und Standards beschrieben.

Indikatoren

Sie messen zentrale Werte bezüglich der Wirkung bzw. der Leistung. Sie sollen möglichst einfach und wirtschaftlich erfassbar sein.

Standards

Die Standards geben die zu erreichenden Werte vor.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Produktebudget

Das Produktebudget ist ein **pauschales** Budget. Die Gemeindeversammlung bzw. das Parlament legen nur die Nettokosten/-erlöse der zu erbringenden Leistungen fest. Die Kompetenz der Finanzmittelaufteilung wird der Verwaltungseinheit übertragen. Diese Globalbudgetierung ersetzt die traditionelle detaillierte (kontenweise) Budgetierung und erlaubt, flexibler auf Veränderungen zu reagieren.

Globalbudget

Das Globalbudget stellt die Ausgabenbewilligung in Form eines Budget- oder Verpflichtungskredits dar. Es enthält den Saldo von Aufwand und Ertrag oder Kosten und Erlös für ein Produkt, eine Produktgruppe oder für alle Produktgruppen einer Organisationseinheit.

Ergebnisprüfung

Die Gemeinde setzt für die Ergebnisprüfung ein Organ ein, das die Ergebnisse der Leistungs- und Wirkungsmessungen auf ihre Richtigkeit hin überprüft. Zuerst meldet der Gemeinderat den Stimmberechtigten, ob die gesetzten Ziele erreicht wurden. Aufgabe des Ergebnisprüfungsorgans ist es dann, diese Information auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Es handelt sich dabei um eine Systemprüfung, das heisst, es wird geprüft, ob das Controlling sicherstellt, dass die richtigen Daten für die Berichterstattung verwendet werden.

Controlling

Mittels Controlling stellt die Gemeinde sicher, dass Leistung, Wirkung sowie Aufwendungen und Erträge oder Kosten und Erlöse erfasst und beurteilt werden.

Agentur

Eine rechtlich unselbständige Verwaltungseinheit der öffentlichen Verwaltung, die mit Leistungsauftrag bzw. Leistungsvereinbarung oder Kontrakt und mit Globalbudget geführt wird und Produkte für die Kunden anbietet.

Leistungsauftrag

Vereinbarungen über die zu erbringenden Leistungen zwischen Verwaltungseinheiten der eigenen Gemeinde oder mit externen Dritten.

2.7.5.4 Gesuch um Bewilligung

Abweichungen von den Bestimmungen über den Finanzhaushalt, die für die Einführung von wirkungsorientierten Steuerungsmodellen erforderlich sind, bedürfen einer Bewilligung des AGR (**Art. 115 Abs. 3 GV**). Dabei darf eine Bewilligung nur erteilt werden, wenn die Gemeinde nachweist, dass sie die Voraussetzungen geschaffen hat, um die Gemeinde nach den Vorschriften der **Art. 117 bis 121 GV** wirkungsorientiert zu führen. Der Minimalinhalt dieses Nachweises und das Bewilligungsverfahren regeln die **Art. 47-54 FHDV**.

Die Gemeinden haben beim AGR ein Gesuch um Bewilligung von Abweichungen von den Bestimmungen über den Finanzhaushalt einzureichen. Dieses Gesuch muss bis am 1. Mai des Vorjahres beim AGR eintreffen, in welchem NPM eingeführt werden soll (**Art. 47 Abs. 1 FHDV**). Das AGR hat das Gesuch innert 60 Tagen seit vollständiger Gesuchseinreichung zu prüfen und den Entscheid mittels Verfügung zu eröffnen (**Art. 47 Abs. 2 FHDV**).

Das Gesuch muss folgenden Inhalt aufweisen (**Art. 48 FHDV**):

- das Projekt, dessen Umfang, Organisation und zeitlicher Ablauf,
- die Produkte, die sie mit dem wirkungsorientierten Steuerungsmodell anbieten wollen,
- die Indikatoren und Standards, mit welchen die Qualität und die Quantität der Wirkungen und Leistungen gemessen werden,
- das Konzept, wie die Aufwendungen bzw. Kosten und die Erträge bzw. Erlöse der einzelnen Produkte erfasst werden,

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- das Controlling-Konzept,
- das Verfahren zur Prüfung der Ergebnisse,
- die Informationsgrundsätze.

Abweichungen von den Bestimmungen über den Finanzhaushalt können zu folgenden Bestimmungen der Gemeindeverordnung bewilligt werden:

Art. 63 GV: Detailprinzip

Eine Ausnahmegewilligung von **Art. 63 GV** bedeutet, dass nicht mehr die Einzelkonti für Budget- und Nachkredit massgebend sind, sondern eine bestimmte Anzahl von Konten, die im Globalbudget enthalten sind. Die Verbuchung der Beträge hat aber weiterhin im sachlich richtigen Konto zu erfolgen.

Beispiel:

Wenn die Feuerwehr gesamthaft als NPM-Produktegruppe geführt wird, ist der Budgetkredit über die ganze Funktion 150 zu beschliessen. Ein allfällig nötiger Nachkredit bemisst sich nach der Differenz zwischen budgetiertem und tatsächlichem Nettoaufwand.

Art. 69 GV: Zeitliche Bindung

Die Gemeinde kann bestimmen, dass in Abweichung von **Art. 69 GV** nicht beanspruchte Budgetkredite auf das Folgejahr übertragen werden können. Für die Kreditübertragung auf das neue Finanzhaushaltsjahr benötigt es eine reglementarische Grundlage. Die nicht beanspruchten Budgetkredite werden beim Jahresabschluss in die in der Bilanz dafür vorgesehene Sachgruppe 292 „Rücklagen Globalbudgetbereiche“ übertragen.

Es ist möglich, die Übertragung von Krediten auf das Folgejahr zu limitieren, beispielsweise mit der Bestimmung: «Der Bestand der Rücklagen der Globalbudgetbereiche darf 20 Prozent des Gesamtumsatzes der Produktegruppe nicht übersteigen. » Dadurch wird die Vergleichbarkeit der Gemeinderechnungen verbessert. Abhängig davon, welche Ziele mit der Aufgabenerfüllung erreicht werden, kann es sich aber rechtfertigen, unbegrenzte Kreditübertragungen zuzulassen.

Art. 110 GV: Budgetkredit

Eine Ausnahmegewilligung von **Art. 110 GV** bedeutet - ergänzend zu **Art. 63 GV** - dass nicht mehr die Einzelkonti für Budget- und Nachkredit massgebend sind, sondern eine bestimmte Anzahl von Konten, die im Produkte- bzw. Produktegruppenbudget enthalten sind. Die Gesamtheit der Budgetkredite und Produkte- bzw. Produktegruppenbudgets bilden das Budget der Gemeinde. Sobald eine Gemeinde alle ihre Aufgaben nach NPM führt, bildet die Gesamtheit der Produkte- bzw. Produktegruppenbudgets das Budget der Gemeinde.

Art. 112 GV: Nachkredite

Für die Nachkreditkompetenz ist nicht mehr der Bruttoaufwand massgebend, sondern, die Differenz zwischen beschlossenerem und tatsächlichem Nettoaufwand oder Nettoertrag.

2.7.5.5 Globalbudget

Das Globalbudget stellt die Ausgabenbewilligungen in Form eines Budget- oder Verpflichtungskredites dar. Es enthält den Saldo von Aufwand und Ertrag oder Kosten und Erlös für ein Produkt (man spricht in diesem Fall ebenfalls von einem „Produktebudget“), eine Produktegruppe oder für alle Produktegruppen einer Organisationseinheit. Das Globalbudget ist von den Stimmberechtigten oder dem Gemeindeparlament zu beschliessen. Soweit reglementarisch vorgesehen, sind auch die Wirkungs- und Leistungsziele von den Stimmberechtigten bzw. dem Gemeindeparlament zu beschliessen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Dem beschlussfassenden Organ sind die voraussichtlichen Bruttoaufwendungen und -erträge sowie die Wirkungs- und Leistungsziele zur Kenntnis zu bringen. Dazu müssen diese detailliert ausgewiesen werden können. Die Gemeinde bestimmt für jedes Produkt, jede Produktgruppe oder für alle Produktgruppen einer Organisationseinheit, wie Beträge der einzelnen Konten innerhalb des Globalbudgets verschoben werden können.

2.7.5.6 Finanzbuchhaltung

Die Ausnahmegewilligung für NPM betrifft den Bereich der Rechnungslegung nicht. Die Vorgaben für die Erstellung der Jahresrechnung gelten weiterhin. Ein Ausgliedern von Betriebsteilen aus der Erfolgs- und Investitionsrechnung ist nur statthaft, wenn eine eigene Rechtspersönlichkeit geschaffen wird. Dies ist normalerweise bei NPM-Dienststellen nicht der Fall.

Die Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit aller bernischen Gemeinderechnungen ist in mehrfacher Hinsicht von zentraler Bedeutung. Einerseits stützen sich die Lastenverteilungssysteme des indirekten Finanzausgleichs unter den Gemeinden im Wesentlichen auf die Gemeinderechnungen, andererseits ist aus statistischen Gründen (bspw. für die Nationale Finanzstatistik) eine einheitliche Berichterstattung zwingend. Deshalb ist die Rechnungslegung nach den Regeln des HRM2 vorzunehmen.

Es wird daher klar zwischen der Finanzbuchhaltung nach HRM2 als externer Rechnungsausweis und der internen Betriebsbuchhaltung im Sinne eines Hilfsmittels zur Unternehmensführung unterschieden.

2.7.5.7 Controlling

Mittels Controlling stellt die Gemeinde sicher, dass Leistung, Wirkung sowie Aufwendungen und Erträge oder Kosten und Erlöse erfasst und beurteilt werden. Es handelt sich dabei um die prozessorientierte Planung, Steuerung und Überwachung des Verwaltungshandelns. Ein frühzeitiges Erkennen von Problemen durch regelmässige Berichterstattung (Reporting) ermöglicht die rechtzeitige Einleitung von Korrekturmassnahmen.

Die Gemeinden, welche ein wirkungsorientiertes Steuerungsmodell einführen möchten, haben ein Controlling-Konzept zu erstellen, das zwingend mit dem Gesuch an das AGR eingereicht werden muss (**Art. 48 Bst. e FHDV**). Das Controlling-Konzept hat folgendes zu beinhalten:

- Die Ziele des Controllings werden umschrieben.
- Es wird bestimmt, wie sich das Controlling auf die Produktdefinitionen (als Plandaten) stützt.
- Die Form der Berichterstattung wird umschrieben.
- Es wird festgelegt, in welcher Periodizität Bericht erstattet wird.
- Es wird die Einbettung des Controllings in die Gemeindeorganisation dargestellt.
- Es wird eine Stelle bestimmt, welche als Controlling-Verantwortliche sicherstellt, dass das System richtig angewendet und gepflegt wird.

2.7.5.8 Ergebnisprüfung

Jenes Organ, welches das Globalbudget beschlossen hat (Stimmberechtigte, Gemeindeparlament), darf erwarten, dass ihm nachträglich Rechenschaft abgelegt wird, ob die Ziele erreicht worden sind oder nicht. Die Exekutive erfüllt diese Pflicht, indem sie im Rahmen ihres Controllings Bericht erstattet. Damit sichergestellt ist, dass diese Informationen der Exekutive auch korrekt erfasst und ausgewiesen werden, prüft das Ergebnisprüfungsorgan die Berichterstattung der Exekutive auf seine Richtigkeit hin.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Beim Ergebnisprüfungsorgan muss es sich um ein verwaltungsunabhängiges Organ handeln. Es sollte der Exekutive übergeordnet sein, gegenüber ihr und der Verwaltung jedoch kein Weisungsrecht haben. Die Gemeinde hat das Ergebnisprüfungsorgan einzusetzen. Sie kann diese Aufgabe dem Rechnungsprüfungsorgan übertragen (**Art. 121 GV i.V.m. Art. 54 FHDV**).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.8 Rechnungsprüfung

2.8.1 Einleitung

In diesem Kapitel werden die wesentlichen gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungsprüfung der gemeinderechtlichen Körperschaften erklärt. Insbesondere werden die organisatorischen Bestimmungen sowie die Befähigung des Rechnungsprüfungsorgans und die Haftung näher dargestellt. Die fachlichen Ausführungen zur Durchführung der Revision sind in der separaten Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane geregelt, die nachfolgend kurz erläutert wird:

Mit der Einführung von HRM2 wurde die Wegleitung für die Rechnungsprüfungsorgane aus dem Jahr 2011 überarbeitet. Die neu erarbeitete Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) fasst die wesentlichen Rechte und Pflichten der Rechnungsprüfungsorgane für die Bernischen Gemeinden zusammen. Sie ist damit eine wichtige Ergänzung zu den gesetzlichen Vorschriften über die Finanzen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft im Kanton Bern. Im Zentrum stehen die **Rechnungsprüfungshandlungen**. Betreffend die fachlichen Ausführungen verweist die AH RPO auf die Arbeitshilfe Gemeindefinanzen, das alle Informationen über das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) der öffentlichen Haushalte enthält, wie den detaillierten Kontenplan, Kontierungsanleitungen sowie Bewertungsvorschriften, usw.

Die AH RPO soll Rechnungsprüfungsorgane bei ihrer wichtigen Arbeit aktiv unterstützen. Ziel ist es, eine hohe Qualität der Rechnungsprüfungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Kanton Bern zu erreichen und so eine wirksame Tätigkeit des Rechnungsprüfungsorgans sicher zu stellen.

Die AH RPO ist in folgende Bereiche (Kapitel) eingeteilt: nebst den rechtlichen Grundlagen enthält sie generelle Erläuterungen zur Rechnungsprüfung in bernischen Gemeinden und zeigt nebst der vorgängigen Prüfungsplanung die wesentlichen Punkte einer erfolgreichen Prüfungsdurchführung mit verschiedenen Prüfungsverfahren, Prüfungshinweisen zu besonderen Themen, der Prüfungsbeendigung und der Berichterstattung. Es werden die unangemeldet Zwischenrevision beschrieben, die zu treffenden Massnahmen bei Unregelmässigkeiten aufgelistet sowie die Finanzaufsicht auf kantonaler und auf kommunaler Ebene erläutert, ergänzt mit einem Kapitel zum Inkrafttreten der AH RPO.

Die Anhänge enthalten nebst den verschiedenen Vorgaben des Bestätigungsberichts auch Vorlagen für die Prüfungsplanung, die Berechnung der Wesentlichkeit und weitere praktische Unterlagen. Das Kernstück sind jedoch die amtlichen Formulare für die obligatorischen und für die weiteren Prüfungshandlungen im Anhang 2.

2.8.2 Rechtliche Grundlagen

GG Grundsatz

Art. 70

¹ Der Regierungsrat erlässt Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Er orientiert sich dabei am Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2).

² Die Gemeinde sorgt für

- a die sorgfältige Bewirtschaftung und sparsame Verwendung der öffentlichen Gelder,
- b den Schutz vor Misswirtschaft und
- c ein aussagekräftiges und vergleichbares Rechnungswesen.

³ Sie setzt die für ihre Verhältnisse angemessenen Führungsinstrumente ein.

⁴ Der Regierungsrat kann dazu Mindestvorschriften erlassen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Verantwortlichkeit

Art. 71

¹ Der Gemeinderat ist für den Finanzhaushalt verantwortlich.

Rechnungsprüfung

Art. 72

¹ Die Rechnungsprüfung wird von verwaltungsunabhängigen Revisorinnen oder Revisoren durchgeführt, die zur Prüfung der Gemeinderechnung befähigt sind.

² Der Regierungsrat umschreibt die Anforderungen an die Befähigung zur Rechnungsprüfung.

³ Die mit der Rechnungsprüfung befassten Personen sind der Gemeinde für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen.

GV Inhalt

Art. 114

¹ Der Gemeinderat sorgt für eine zweckmässige Organisation des Finanzhaushaltes und ein wirksames internes Kontrollsystem. Die Direktion für Inneres und Justiz erlässt dazu Mindestvorgaben.

FHDV Internes Kontrollsystem (IKS)

Art. 2

¹ Die Gemeinde hat das interne Kontrollsystem der Grösse ihres Finanzhaushaltes entsprechend auszugestalten.

² Der Gemeinderat bestimmt

- a* die Unterschriftsberechtigungen,
- b* die Zuständigkeiten zum Beschluss über Verpflichtungskredite und für die Verwendung bewilligter Kredite,
- c* die Zuständigkeit zum Beschluss von Nachkrediten,
- d* die Berechtigung zur Zahlungsanweisung,
- e* die Visumsregelung,
- f* die Zuständigkeit zum Erlass von Verfügungen,
- g* das Berichtswesen.

Alle gemeinderechtlichen Körperschaften⁵³ im Kanton Bern unterstehen dem Gemeindegesetz, der Gemeindeverordnung und der Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden und daher auch den Bestimmungen über die Rechnungsprüfung. Der Gemeinderat ist für den Finanzhaushalt verantwortlich (**Art. 71 GG**) und er ist zudem zuständig für die entsprechende Organisation der Gemeinde, indem er angemessene Führungsinstrumente einsetzt. Die allgemeinen Vorschriften zu den Grundsätzen der Haushaltsführung, der Transparenz, der Organisation und des Internen Kontrollsystems (IKS), der finanzrechtlichen Zuständigkeiten und der Kreditarten gelten ebenso für alle Gemeinden.

⁵³ Einwohnergemeinden, Bürgergemeinden, burgerliche Korporationen, gemischte Gemeinden, Kirchengemeinden, Gesamtkirchengemeinden, Gemeindeverbände, Unterabteilungen, Schwellenkorporationen und Regionalkonferenzen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.8.2.1 Begriff

Die Rechnungsprüfung beinhaltet ein systematisches Nachprüfen, Analysieren und Beurteilen von Sachverhalten. Prüfungsgegenstand sind wirtschaftliche Vorgänge und Tatbestände sowie deren Darstellung in Buchhaltung, Rechnungsablage und anderen finanziellen Ausweisen. Der Schwerpunkt bei der Prüfung der Jahresrechnung von öffentlich-rechtlichen Körperschaften liegt auf der finanzpolitischen Seite. Da jede Gemeinde eine andere Ausgangslage darstellt, lässt sich kein abschliessender und einheitlicher Prüfkatalog formulieren. Die Prüfung sollte immer mit Blick auf die Situation, die Risiken und wesentlichen Fragestellungen der geprüften Gemeindeeinheit erfolgen.

2.8.2.2 Zielsetzung der Rechnungsprüfung

Ziel der Rechnungsprüfung⁵⁴ ist es, mit geeigneten risikoorientierten Prüfungen festzustellen, ob die Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält, die Buchhaltung ordnungsgemäss geführt ist und die Rechnungslegungsgrundsätze gemäss HRM2 sowie die Vorschriften über den Finanzhaushalt eingehalten sind.

Die Ziele der Revision einer Jahresrechnung⁵⁵ sind die folgenden:

- Selbstschutz der Gemeinde
- Schutz der Öffentlichkeit
- Schutz der Steuerzahlenden und der Gebührenzahlenden
- Gläubigerschutz

Ausserdem bezweckt die Rechnungsprüfung

- die Beurteilung der allgemeinen Organisation des Rechnungswesens;
- das Einbringen von Verbesserungsvorschlägen bezüglich Buchführung, Belegablage und internem Kontrollsystem (IKS);
- die präventive Wirkung der Prüfung auf künftige Fehler und Unregelmässigkeiten;
- die Aufdeckung von bereits erfolgten Fehlern und Unregelmässigkeiten (detektive Wirkung).

Bürgerinnen und Bürger sowie die Aufsichtsbehörde müssen sich auf eine sorgfältige und zuverlässige Rechnungsprüfung verlassen können.

Die jährliche Prüfung soll aber nicht primär auf die eigentliche Aufdeckung und Abklärung strafrechtlicher Tatbestände (dolose⁵⁶ Handlungen) ausgerichtet sein. Ziel ist vielmehr die Feststellung, dass die Jahresrechnung frei von wesentlichen Fehlaussagen ist und dass die rechtlichen Bestimmungen eingehalten wurden.

⁵⁴ Literatur zur Rechnungsprüfung: Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013 und Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Bände 1 bis 4, Ausgabe 2009, Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten, Limmatquai 120, 8021 Zürich (heute Expert Suisse).

⁵⁵ Abgeleitet aus HWP 2009, Band 2, Seite 71, Kapitel 4.3 «Ziel und Zweck der Prüfung».

⁵⁶ Dolose Handlung: Oberbegriff für Bilanzmanipulation, Veruntreuung, Unterschlagung und alle anderen vorsätzlich durchgeführten Handlungen zum Nachteil der Gemeinde.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.8.3 Das Rechnungsprüfungsorgan

GG	Unvereinbarkeit	Art. 36 ² Personen, die Mitglied von Rechnungsprüfungsorganen sind, dürfen nicht gleichzeitig dem Gemeinderat, einer Kommission oder dem Gemeindepersonal angehören.
	Verwandtenausschluss	Art. 37 ² Nicht in ein Rechnungsprüfungsorgan wählbar ist, wer in gerader Linie verwandt oder verschwägert, voll- oder halbbürtig verschwistert, verheiratet, durch eingetragene Partnerschaft oder faktische Lebensgemeinschaft verbunden ist mit <i>a</i> einem Mitglied des Gemeinderates, <i>b</i> einem Mitglied einer Kommission oder <i>c</i> einer Vertreterin oder einem Vertreter des Gemeindepersonals.
	Rechnungsprüfung	Art. 72 ¹ Die Rechnungsprüfung wird von verwaltungsunabhängigen Revisorinnen oder Revisoren durchgeführt, die zur Prüfung der Gemeinderechnung befähigt sind. ² Der Regierungsrat umschreibt die Anforderungen an die Befähigung zur Rechnungsprüfung.
GV	Organisation	Art. 122 ¹ Die Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament wählen als Organe der Rechnungsprüfung <i>a</i> eine Rechnungsprüfungskommission, <i>b</i> eine bzw. einen oder mehrere Revisorinnen und Revisoren oder <i>c</i> eine privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich organisierte Revisionsstelle. ² Die Rechnungsprüfungsorgane müssen verwaltungsunabhängig sein. ³ Wird die Prüfung einer Revisionsstelle gemäss Absatz 1 Buchstabe c übertragen, gilt das Erfordernis der Unabhängigkeit sowohl für die Revisionsstelle als auch für alle Personen, welche die Prüfung durchführen. ⁴ Die Direktion für Inneres und Justiz erlässt nähere Vorschriften zur Rechnungsprüfung.
	Befähigung	Art. 123 ¹ Die Rechnungsprüfungsorgane müssen befähigt sein, ihre Aufgaben bei der zu prüfenden Gemeinde zu erfüllen. ² Eine Person ist zur Prüfung der Gemeinderechnung befähigt, wenn sie über ausreichende Kenntnisse des Gemeindefinanzhaushaltes, des Rechnungswesens und der Revision von Gemeinderechnungen verfügt.
	Besondere Voraussetzungen	Art. 124

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Sonderprüfung	<p>¹ Übersteigt der Umsatz der Erfolgsrechnung in drei aufeinander folgenden Jahren je zwei Millionen Franken, so ist die Gemeinderechnung durch ein Rechnungsprüfungsorgan zu prüfen, das besondere fachliche Voraussetzungen erfüllt.</p> <p>² Ein Rechnungsprüfungsorgan erfüllt die besonderen fachlichen Voraussetzungen im Sinne von Absatz 1, wenn es zusätzlich zu den in Artikel 123 Absatz 2 erwähnten Qualifikationen über eine vertiefte Ausbildung im Bereich der Revisions-tätigkeit sowie hinreichende Erfahrung im kommunalen Finanz- und Rechnungswesen verfügt.</p> <p>³ Wird die Prüfung von einem Rechnungsprüfungsorgan vorgenommen, das aus mehreren Personen besteht, muss nur die Person, welche die Prüfung leitet, die besonderen fachlichen Voraussetzungen erfüllen.</p> <p>⁴ Rechnungsprüfungsorgane gemäss Artikel 122 Absatz 1 Buchstabe c, die Gemeinderechnungen gemäss Absatz 1 prüfen, haben sich über eine Haftpflichtversicherung mit einer angemessenen Garantiesumme auszuweisen.</p> <p>Art. 127</p> <p>¹ Ist die Rechnungsprüfung nicht einer Revisionsstelle gemäss Artikel 122 Absatz 1 Buchstabe c übertragen worden, können die Rechnungsprüfungsorgane innerhalb der Ausgabenbefugnis des Gemeinderates bei ausserordentlichen Schwierigkeiten besondere Sachverständige beiziehen.</p> <p>² Die Rechnungsprüfungsorgane bleiben in jedem Fall für die Rechnungsprüfung verantwortlich.</p>
---------------	--

FHDV Rechnungsprüfungskurs

Art. 42

¹ Wer Mitglied eines Rechnungsprüfungsorgans für eine gemeinderechtliche Körperschaft ist, muss den vom AGR organisierten Rechnungsprüfungskurs mindestens einmal besucht haben.

2.8.3.1 Organisation und Verwaltungsunabhängigkeit

Die Rechnungsprüfung wird von verwaltungsunabhängigen Revisorinnen oder Revisoren durchgeführt, die zur Prüfung der Gemeinderechnung befähigt sind (**Art. 72 GG**). Die Gemeindeverordnung (**GV**) sowie die Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (**FHDV**) regeln die Anforderungen und die Aufgaben ausführlich.

Das Rechnungsprüfungsorgan kann eine Kommission (Rechnungsprüfungskommission; RPK), eine bzw. einen oder mehrere Revisorinnen oder Revisoren (natürliche Person/en) oder eine privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich organisierte Revisionsstelle sein. Der Einfachheit halber wird nachstehend nur noch der Kurzbegriff RPO verwendet; er gilt gleichlautend für alle möglichen und wählbaren Organe der Rechnungsprüfung gemäss **Art. 122 Abs. 1 GV**.

Das Rechnungsprüfungsorgan wird vom legislativen Organ einer Gemeinde gewählt und ist damit immer direkt der Gemeindeversammlung beziehungsweise dem Gemeindeparlament unterstellt. Seine Angliederung ist somit zwischen der Legislative und dem Exekutivorgan.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Nicht gesetzlicher Auftrag und daher nicht weiter erläutert sind weitere Aufträge, die die Gemeinde dem RPO erteilen kann wie bspw. Datenschutz-Aufsichtsstelle oder Prüfungen im Zusammenhang mit dem Beschaffungswesen.

Die Rechnungsprüfungsorgane müssen in jedem Fall verwaltungsunabhängig sein. Ein Mitglied des Rechnungsprüfungsorganes darf nicht gleichzeitig dem Gemeinderat, einer Kommission oder dem Gemeindepersonal angehören. Es ist nicht zulässig, dass jemand sich selbst kontrolliert. Ebenso dürfen Personen, die mit einem Mitglied des Gemeinderates oder einer Kommission oder einer Vertreterin oder eines Vertreters des Gemeindepersonals in gerader Linie (Grosseltern, Eltern, Kind) verwandt oder verschwägert, voll- oder halbbürtig verschwistert, verheiratet oder durch eingetragene Partnerschaft oder faktische Lebensgemeinschaft verbunden sind, nicht Mitglied des Rechnungsprüfungsorganes sein (**Art. 37 Abs. 2 GG**).

2.8.3.2 Befähigung und besondere Voraussetzungen

Jedes Mitglied eines Rechnungsprüfungsorganes muss zu seiner Tätigkeit befähigt sein. Zur Prüfung der Gemeinderechnung ist eine Person befähigt, wenn sie über ausreichende Kenntnisse des Gemeindefinanzhaushaltes, des Rechnungswesens und der Revision von Gemeinderechnungen verfügt.

Diese Voraussetzungen erfüllt, wer sich beispielsweise ausweisen kann über

- einen Lehrabschluss kaufmännischer Richtung oder
- einen allgemeinen Lehrabschluss sowie zusätzlich über kaufmännische Grundkenntnisse verfügt oder
- einen Mittelschulabschluss sowie zusätzlich über kaufmännische Grundkenntnisse verfügt.

Wenn der Umsatz der Erfolgsrechnung einer Gemeinde in drei aufeinander folgenden Jahren je zwei Millionen Franken übersteigt, muss das **Rechnungsprüfungsorgan besondere fachliche Voraussetzungen erfüllen**. Diese besonderen Voraussetzungen sind erfüllt, wenn die Person, welche die Revision leitet, neben der einfachen Befähigung über eine vertiefte Ausbildung im Bereich der Revisionsstätigkeit sowie hinreichende Erfahrung im kommunalen Finanz- und Rechnungswesen verfügt.

Die Revisionsleiterin beziehungsweise der Revisionsleiter sollte beispielsweise über einen der folgenden Titel und über Fachpraxis verfügen⁵⁷:

Titel:

- Eidg. Dipl. Wirtschaftsprüfer/in (HFP)
- Eidg. Dipl. Treuhandexperte/in (HFP)
- Treuhänder/in mit eidg. Fachausweis (BP)
- Eidg. Dipl. Steuerexperte/in (HFP)
- Eidg. Dipl. Experte/in in Rechnungslegung und Controlling (HFP)
- Eidg. Dipl. Betriebswirtschafter/in (HFP)
- Fachmann/-frau in Finanz- und Rechnungswesen (BP)
- Bern. dipl. Finanzverwalter/in
- Absolvent/in eines Hochschulstudiums in Betriebs- oder Wirtschaftswissenschaften

Fachpraxis:

Über genügend Fachpraxis verfügt eine Person, wenn sie nach Erwerb eines der genannten Diplome oder gleichwertigen Abschlusses rund drei Jahre in einer dem Titel entsprechenden Funktion tätig war.

⁵⁷ Es handelt es sich hierbei nicht um eine abschliessende Aufzählung.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die Gemeinde beurteilt, ob das Rechnungsprüfungsorgan befähigt ist. Abhängig vom Organisationsreglement der Gemeinde wird diese Beurteilung in der Regel vom Gemeinderat nach Eingang der Wahlvorschläge vorgenommen.

2.8.3.3 Zulässige Arten des Rechnungsprüfungsorgans

Das Organisationsreglement der Gemeinde (OgR) hat festzulegen, welche Art von Rechnungsprüfungsorgan eingesetzt werden soll resp. muss. Es ist auch möglich, im OgR vorzusehen, eine externe Revisionsstelle einzusetzen, sofern sich nicht genügend Personen mit den entsprechenden Befähigungen für die Rechnungsprüfungskommission, welche die Gemeinde in erster Priorität einsetzen möchte, zur Wahl stellen.

2.8.3.3.1 Rechnungsprüfungskommission

Die Rechnungsprüfungskommissionen haben sich in vielen Gemeinden bewährt. Es ist möglich, beispielsweise Personen einer Nachbargemeinde in die eigene Rechnungsprüfungskommission zu wählen. Falls das Organisationsreglement nichts Anderes bestimmt, sind in die Rechnungsprüfungskommission alle in eidgenössischen Angelegenheiten Stimmberechtigten innerhalb und ausserhalb der Gemeinde wählbar.

2.8.3.3.2 Revisorinnen und Revisoren

Anstelle einer Rechnungsprüfungskommission kann die Rechnungsprüfung auch einer einzelnen oder mehreren Personen übertragen werden. Im Unterschied zur Rechnungsprüfungskommission können hier auch Personen, die in eidgenössischen Angelegenheiten nicht stimmberechtigt sind, mit der Rechnungsprüfung der Gemeinde betraut werden. In der Regel werden die so eingesetzten Personen im Auftragsverhältnis zur Gemeinde stehen.

2.8.3.3.3 Privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich organisierte Revisionsstelle

In diesem Fall wird die Rechnungsprüfung weder einer Person übertragen, noch setzt die Gemeinde eine Kommission ein. Die Gemeinde betraut eine Revisionsstelle (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Firma) mit der Rechnungsprüfung. Die Revisionsstelle und die von ihr bestimmten Personen müssen das Unabhängigkeitserfordernis erfüllen.

2.8.3.3.4 Sonderprüfung

Falls nicht eine privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich organisierte Revisionsstelle mit der Revision beauftragt wurde, kann das RPO bei ausserordentlichen Schwierigkeiten besondere, externe Sachverständige beiziehen. Dabei ist zu beachten, dass die Ausgabenbefugnis des Gemeinderates nicht überschritten wird (**Art. 127 GV**).

2.8.3.4 Rechnungsprüfungskurse

Das Amt für Gemeinden und Raumordnung führt periodisch Kurse zur Einführung in die Rechnungsprüfung einer Gemeinde durch. Jedes Mitglied eines RPO muss mindestens einmal einen solchen Kurs besuchen. Die Ausschreibung erfolgt jeweils Ende Jahr mittels BSIG. Eine erfolgte Absolvierung des Kurses kann jedoch nicht Wahlvoraussetzung sein, Wahl und Kursbesuch sind unabhängig voneinander.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.8.3.5 Haftung

GG

Art. 72

³ Die mit der Rechnungsprüfung befassten Personen sind der Gemeinde für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen.

2.8.3.5.1 Einfache Fahrlässigkeit

Die Rechnungsprüfungsorgane und die sich mit der Rechnungsprüfung befassenden Personen haften gegenüber der Gemeinde für Schäden, die sie in der Ausübung ihrer Aufgabe durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung der Pflicht verursachen. Eine einfache Fahrlässigkeit genügt, um Schadenersatzansprüche geltend zu machen.

Gegenüber der Gemeinde haften immer das durch die Stimmberechtigten oder das Parlament eingesetzte Rechnungsprüfungsorgan respektive die dahinterstehenden Personen. Zieht also die Rechnungsprüfungskommission bei besonderen Schwierigkeiten externe Sachverständige bei (Sonderprüfung), bleibt gegenüber der Gemeinde trotzdem immer die Rechnungsprüfungskommission verantwortlich (**Art. 127 GV**). Allenfalls könnte die Kommission aber Regressforderungen gegenüber den externen Sachverständigen geltend machen.

Die Haftpflicht umfasst neben der Absicht und Grobfahrlässigkeit (schwere und offensichtliche Verletzung der gebotenen Sorgfalt) auch die einfache Fahrlässigkeit. Einfache Fahrlässigkeit liegt vor, wenn die handelnde Person die Sorgfalt ausser Acht gelassen hat, welche nach den üblichen Umständen von ihr hätte gefordert werden können. Es kommt also darauf an, welche Sorgfalt die Gemeinde von einem Rechnungsprüfungsorgan normalerweise erwarten kann. Dabei muss die Gemeinde, die Schadenersatz fordert, beweisen können, dass das Rechnungsprüfungsorgan nicht die übliche Sorgfalt walten liess und unsorgfältig gearbeitet hat. Bei derartigen Haftungsfragen wird – anders als bei der Frage der besonderen Befähigung – nicht zwischen grösseren und kleineren Körperschaften unterschieden.

2.8.3.5.2 Haftpflichtversicherung

Privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Revisionsstellen haben sich gegenüber der Gemeinde über eine Haftpflichtversicherung mit einer angemessenen Garantiesumme auszuweisen, wenn sie Rechnungen prüfen, für welche besondere fachliche Voraussetzungen verlangt werden.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.8.4 Aufgaben des Rechnungsprüfungsorgans

GV	Aufgaben	Art. 125 ¹ Das Organ der Rechnungsprüfung prüft die formelle und materielle Richtigkeit von Buchhaltung und Jahresrechnung. ² Es nimmt jährlich mindestens eine unangemeldete Zwischenrevision vor.
	Berichterstattung	Art. 126 ¹ Das Organ der Rechnungsprüfung erstattet dem für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständigen Gemeindeorgan Bericht und stellt Antrag. ² Ist nicht der Gemeinderat Genehmigungsorgan gemäss Absatz 1, ist er vorgängig über den Bericht und den Antrag zu orientieren. Er kann dazu Stellung nehmen.
	Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung	Art. 126a ¹ Der Gemeinderat und das Rechnungsprüfungsorgan erstellen jährlich eine «Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung». ³ Die Gemeinden reichen die Bescheinigung dem Amt für Gemeinden und Raumordnung mit Kopie an das Regierungstatthalteramt vor Ende Juli ein.
FHDV	Obligatorische und weitere Prüfungshandlungen	Art. 43 ¹ Für die Rechnungsprüfung aller gemeinderechtlichen Körperschaften sind zwingend die amtlichen Formulare für die obligatorischen und für die weiteren Prüfungshandlungen zu verwenden. ² Die Formulare für die obligatorischen und für die weiteren Prüfungshandlungen dürfen erweitert, aber nicht gekürzt werden. ³ Für Kleinstkörperschaften (Art. 64a Abs. 2 GV) ohne Bilanzfehlbetrag und ohne Investitionstätigkeit sind nur die speziell markierten obligatorischen und weiteren Prüfungshandlungen verbindlich vorgeschrieben. ⁴ Mit Ausnahme von Kleinstkörperschaften sind die weiteren Prüfungshandlungen in allen gemeinderechtlichen Körperschaften so zu planen, dass alle wesentlichen Gebiete mindestens alle vier Jahre geprüft werden.
	Prüfungsplanung	Art. 45 ¹ Mit Ausnahme der Kleinstkörperschaften (Art. 64a Abs. 2 GV) ist in allen gemeinderechtlichen Körperschaften eine Jahres- und Mehrjahresplanung der Rechnungsprüfungstätigkeiten zu erstellen und laufend, mindestens aber jährlich, nachzuführen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

In der Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane mit amtlichen Formularen (Ausgabe 2016) umschreibt das AGR die Aufgaben der Rechnungsprüfungsorgane detailliert und stellt darin die Unterlagen für die Rechnungsprüfung zur Verfügung. Die darin enthaltenen Weisungen sind verbindlich.

2.8.4.1 Kompetenzen, Rechte und Pflichten des RPO

Das Rechnungsprüfungsorgan ist kein Vollzugsorgan der Gemeinde, das heisst, es darf nicht mit Vollzugsaufgaben beauftragt werden. Demzufolge besitzt es keine selbständigen Verwaltungs- und Entscheidbefugnisse. Das Rechnungsprüfungsorgan unterbreitet seinen Bericht und Antrag dem für die Rechnungsgenehmigung zuständigen Gemeindeorgan.

Die Rechnungsprüferinnen und -prüfer haben zusammengefasst folgende Rechte und Pflichten:

Rechte:

- Akteneinsicht, soweit erforderlich, um die Prüfungsaufgaben wahrnehmen zu können (z. B. Gemeinderatsprotokolle, Korrespondenz).
- Zutritt zu allen Räumlichkeiten der Gemeinde, soweit dies zur Wahrnehmung der Aufgabe erforderlich ist.
- Einsicht in alle Behältnisse, soweit erforderlich.
- Einholung aller sachdienlichen Auskünfte, soweit dies zur Rechnungsprüfung nötig ist.
- Wird keine externe, professionelle Revisionsstelle eingesetzt, können ausnahmsweise aussenstehende Sachverständige beigezogen werden. In diesem Fall verfügten die RPK über die gleichen Ausgabenbefugnisse wie der Gemeinderat.
- Beizug des AGR oder der Regierungsstatthalterin beziehungsweise des Regierungsstatthalters für Beratung und Unterstützung.

Pflichten:

- Geheimhaltungspflicht.
- Prüfen, ob die Einnahmen vollständig sind.
- Prüfen, ob die Ausgaben zulässig sind.
- Mindestens eine unangemeldete Zwischenrevision jährlich durchführen.
- Amtspflichten gewissenhaft und sorgfältig erfüllen.
- Amtliche Revisionsformulare verwenden.
- Formelle und materielle Prüfung von Buchhaltung und Jahresrechnung.
- Berichterstattung und Antragstellung an das für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständige Organ.
- Information des AGR über besondere Wahrnehmungen.
- Benachrichtigung der Staatsanwaltschaft, wenn erhärteter Verdacht auf eine strafbare Handlung besteht sowie Information an das AGR.

2.8.4.2 Prüfungsplanung

Die Prüfungsplanung ist ein wichtiger Teil des Prüfungsprozesses. Neben den terminlichen Rahmenbedingungen geht es dabei in erster Linie um Fragen des Risikos und der Wesentlichkeit. Mit der Planung werden zudem die Schwerpunkte der weiteren Prüfungshandlungen der aktuellen Prüfung festgelegt. Weiter sind der Gegenstand der Prüfung und der personelle Einsatz sorgfältig zu definieren und zu planen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Es kann nie Ziel der Prüfung einer Jahresrechnung sein, jeden Geschäftsvorfall einzeln nachprüfen zu wollen. Während für Bestandes- und Bewertungsprüfungen Vollständigkeitsprüfungen⁵⁸ Sinn machen, werden die übrigen Prüfungen hauptsächlich aufgrund von repräsentativen Stichproben⁵⁹ durchgeführt.

Die Prüfung muss so geplant und durchgeführt werden, dass wesentliche Fehlaussagen in der Rechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Neben dem Jahresprüfungsplan wird ein Mehrjahresprüfungsplan erstellt, welcher die Rotation der Prüfgebiete enthält.

Für einen zielgerechten Informationsaustausch zwischen Gemeinde und RPO gilt es, vorerst abzuklären, welche Personen für die Leitung und Aufsicht der Gemeinde verantwortlich und welche Personen oder Gremien für die Zusammenarbeit mit dem RPO die passenden Ansprechpartner sind.

Die Prüfungsarbeiten werden durch eine gute Vorbereitung der erforderlichen Dokumente durch die Mitarbeitenden der Finanzverwaltung erheblich erleichtert. Den Ansprechpersonen ist zeitgerecht, d.h. vor Beginn der eigentlichen Prüfung vor Ort, eine Liste notwendiger Unterlagen zu übergeben. Dabei ist festzuhalten, welche Dokumente nur zur Einsicht bereitgestellt werden sollen und welche Dokumente in Kopie und/oder in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen sind.

2.8.4.3 Wesentlichkeit

Der Begriff der Wesentlichkeit kann folgendermassen umschrieben werden: «Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Jahresabschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können. Die Wesentlichkeit ist von der Grösse des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Somit ist die Wesentlichkeit eher eine Schwelle oder ein Grenzwert und weniger eine primäre qualitative Anforderung, die eine Information haben muss, um nützlich zu sein.»⁶⁰

Die Bestimmung der Wesentlichkeit bei der Prüfungsplanung dient somit der Festlegung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen, damit das RPO hinreichend Sicherheit gewinnt, dass die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

Zu Beginn der Prüfung (in der Planungsphase) ist die Wesentlichkeit zu berechnen. Während der Ausführung der Prüfung kann das RPO auf Sachverhalte stossen, die zu einer Neubeurteilung der Wesentlichkeit Anlass geben durch Aufdecken grosser Fehler. In diesem Fall ist die Wesentlichkeit neu zu berechnen.

2.8.4.4 Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren

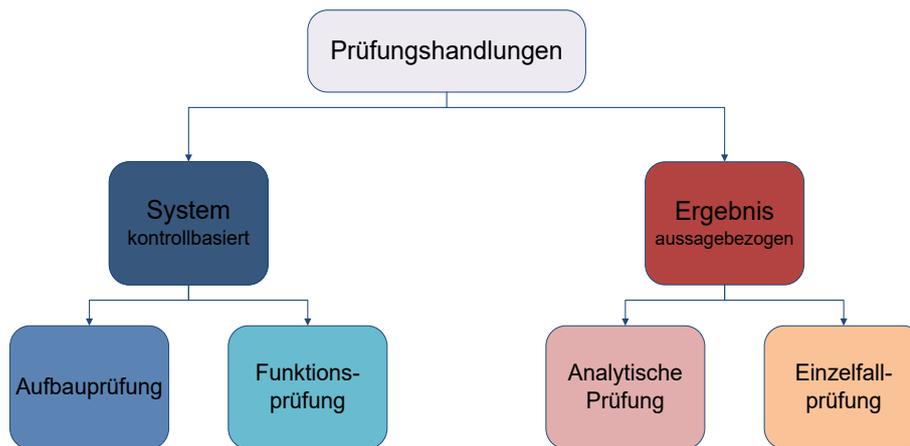
Damit das RPO zu einem Urteil über den geprüften Abschluss gelangen kann, bedarf es begründeter Schlussfolgerungen. Diese kann das RPO erst nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise ziehen. Die durchgeführten Prüfungshandlungen sind zu dokumentieren. Es gibt verschiedene Arten von Prüfungen: Bei den Funktionsprüfungen steht das Interne Kontrollsystem (IKS) und dessen Wirksamkeit im Vordergrund. Bei den Aussagebezogenen Prüfungen wird insbesondere zwischen Analytischen Prüfungen, die auf Vergleichen basieren und Einzelfallprüfungen unterschieden. Die Einzelfallprüfungen können Bestandes-, Bewertungs- oder Verkehrsprüfungen sein oder auch die Prüfung von Gliederung und Ausweis.

⁵⁸ Vollständigkeit bedeutet, dass sämtliche Aktiven und Passiven vollständig enthalten sind und die einzelnen Beträge (z.B. Forderungen, Verbindlichkeiten, aktive und passive Rechnungsabgrenzungen) anhand von Belegen und Drittbestätigungen (z.B. Bankauszügen, Inventarlisten) nachgewiesen sind.

⁵⁹ Mit einer repräsentativen Stichprobe muss Gewissheit erlangt werden, dass, wenn die Stichprobe keine Fehler aufweist, die entsprechende Position der Jahresrechnung insgesamt keine wesentlichen Fehler enthält.

⁶⁰ aus dem HWP, Band 2, Seite 165, Kapitel 2.10 «Bedeutung der Wesentlichkeit».

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen



2.8.4.5 Prüfungshinweise zu besonderen Themen

Das Kreditrecht hat für die öffentlich-rechtlichen Körperschaften aufgrund der direkt-demokratischen Führung einen hohen Stellenwert.⁶¹ Alle Ausgaben sind vom finanzkompetenten Organ der Gemeinde mittels eines Kreditbeschlusses zu genehmigen. Damit sich das finanzkompetente Organ ein möglichst genaues Bild über die finanziellen Auswirkungen eines Beschlusses machen kann, ist es über die damit verbundenen Kosten, die Folgekosten und die Finanzierung zu orientieren (**Art. 58 GV**). Es werden die folgenden drei Kreditarten unterschieden (**Art. 106 GV**):

- Budgetkredit
- Verpflichtungskredit
- Nachkredit

Nebst den Gebühren sind auch die Spezialfinanzierungen speziellen rechtlichen Bestimmungen unterworfen, denen bei der Rechnungsprüfung die nötige Beachtung zu schenken ist.

Zudem ist die korrekte Zuweisung der Aktiven zum Finanz- oder zum Verwaltungsvermögen zu prüfen.

2.8.4.6 Prüfungsbeendigung und Berichterstattung

Zur Berichterstattung gehören nebst dem Bestätigungsbericht auch die Schlussbesprechung sowie der Erläuterungsbericht.

Im Rahmen der Prüfung fordert das RPO von der Gemeinde eine Vollständigkeitserklärung ein, welche einerseits von einem Mitglied der Gemeindebehörde und andererseits von der Verwaltung (derjenigen Person, die für die Buchführung und Abschlusserstellung verantwortlich zeichnet) zu unterzeichnen ist. Zudem muss vor Beginn der Revision eine vom Gemeinderat genehmigte Jahresrechnung vorliegen. Da zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung der Jahresrechnung die definitive Genehmigung der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten noch ausstehend ist, stellt der Gemeinderat dem RPO nach der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten eine mit dem entsprechenden Genehmigungsbeschluss ergänzte und unterzeichnete definitive Jahresrechnung zu.

Nach Abschluss der Prüfungsarbeiten und vor der schriftlichen Berichterstattung findet die mündliche Schlussbesprechung statt. Es ist Usanz, die Prüfungsergebnisse mit den Verantwortlichen der

⁶¹ Vgl. dazu separates Kapitel zum Kreditrecht, Ziffer 2.2.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Finanzverwaltung und einer Vertretung des Gemeinderates (Gemeinderatspräsident/in, Ressortvorsteher/in Finanzen, evtl. weitere) zu besprechen.

Die Berichterstattung zur Jahresrechnung erfolgt unmittelbar im Anschluss an die Schlussrevision und die Schlussbesprechung.

Das RPO kann im Rahmen der Prüfungen zu folgenden Prüfungsurteilen kommen:

- uneingeschränktes Prüfungsurteil⁶²;
- eingeschränktes Prüfungsurteil⁶³;
- verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag)⁶⁴;
- Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils.

Die Berichterstattung hat dem Wortlaut der amtlichen Formulare zu entsprechen. Die Vorlagen stehen im Anhang der AH RPO zur Verfügung. Nebst dem vorgegebenen Text hat das RPO die Möglichkeit, zusätzlich Hinweise zu speziellen Prüfungsergebnissen schriftlich mitzuteilen.

Nach Genehmigung der Jahresrechnung erstellen die Exekutive und das RPO jährlich gemeinsam eine Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung (**Art. 126a Abs. 1 GV**). Deren Inhalt wird in **Art. 46a FHDV** für die einzelnen Gemeindearten aufgezählt und umschrieben. Die Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung, welche je nach Körperschaftsart leichte Unterschiede aufweist, kann auf der Homepage des AGR heruntergeladen werden⁶⁵.

2.8.4.7 Unangemeldete Zwischenrevision

GV Aufgaben

Art. 125

² Es (*das RPO*) nimmt jährlich mindestens eine unangemeldete Zwischenrevision vor.

FHDV Unangemeldete Zwischenrevision

Art. 44

¹Für die Berichterstattung über die unangemeldete Zwischenrevision ist das amtliche Berichtsformular zu verwenden.

² Eine Kopie des Berichtsformulars ist unmittelbar nach Vornahme der unangemeldeten Zwischenrevision dem Gemeinderat zuzustellen.

Laut **Art. 125 Abs. 2 GV** nimmt das RPO mindestens einmal jährlich eine unangemeldete Zwischenrevision vor. Diese Revision ist unaufgefordert vorzunehmen; dabei darf den zu prüfenden Stellen der Zeitpunkt der unangemeldeten Zwischenrevision nicht bekannt sein. Selbst wenn die Kassenbestände in der Gesamtheit die Wesentlichkeitsgrenze nicht erreichen, müssen die Kassen geprüft werden. Heute sind zudem die Prüfungshandlungen zum Geldverkehr auf den Post- und Bankkonten ebenso wichtig. Nach den Bestimmungen von **Art. 44 Abs. 1 FHDV** ist ein separater Bericht über die unangemeldete Zwischenrevision zu erstellen. Für die Berichterstattung ist das

⁶² Gemäss Art. 46 FHDV wird vom Normalwortlaut des Bestätigungsberichts gesprochen, was gleichbedeutend ist mit uneingeschränktem Prüfungsurteil. Das HWP verwendet demgegenüber den heute in der Wirtschaftsprüferbranche gebräuchlichen Begriff einer «Nicht modifizierter Prüfungsaussage».

⁶³ Vgl. Art. 46 Abs. 3. FHDV; im HWP wird der analoge Begriff mit «Modifizierung der Prüfungsaussage; eingeschränktes Prüfungsurteil» bezeichnet.

⁶⁴ Vgl. Art. 46 Abs. 4 FHDV; im HWP wird der analoge Begriff mit «Modifizierung der Prüfungsaussage; versagtes Prüfungsurteil» bezeichnet.

⁶⁵ <http://www.be.ch/hrm2> > Praxishilfen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

amtliche Berichtsformular (vgl. dazu Anhang 6, AH RPO) zu verwenden. Der Gemeinderat ist umgehend über das Ergebnis der unangemeldeten Zwischenrevision zu informieren, indem ihm eine Kopie des Berichtes zuzustellen ist.

2.8.5 Massnahmen bei Unregelmässigkeiten

Wenn in einer Gemeinde Unregelmässigkeiten festgestellt werden, so klärt das zuständige Gemeindeorgan die Angelegenheit ab und veranlasst die notwendigen Massnahmen (**Art. 86 GG**). Im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung sind vor allem Veruntreuungen von Interesse. Werden strafrechtlich relevante Vorgänge vermutet, so sind unverzüglich die Strafverfolgungsbehörden einzuschalten. Es wird empfohlen, bei Verdacht auf finanzielle Unregelmässigkeiten das Gemeindepräsidium zu informieren und das AGR oder das Regierungsstatthalteramt beizuziehen. Damit wird erreicht, dass kommunale und kantonale Stellen koordiniert vorgehen können.

2.8.6 Abgrenzung des Rechnungsprüfungsorgans zu den Kommissionen

2.8.6.1 Vorbemerkung

Für die Rechnungsprüfungsorgane ergeben sich die genauen, mindestens zu erfüllenden Aufgaben aus der kantonalen Gesetzgebung, der Arbeitshilfe Gemeindefinanzen HRM2 und der Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO). Die Aufgaben für die Geschäftsprüfungskommission und die Finanzkommission, sofern eine Gemeinde überhaupt solche Kommissionen einsetzt, bestimmt jede Gemeinde für sich. Die hier wiedergegebenen Abgrenzungen können deshalb je nach Gemeinde etwas anders sein.

2.8.6.2 Geschäftsprüfungskommission (GPK)

Im Unterschied zur RPK prüft die GPK die Zweckmässigkeit einer vorgesehenen Ausgabe und erfüllt damit einen politischen Auftrag. Die GPK ist eine typische Parlamentskommission, hat sich aber auch in Gemeinden ohne Gemeindeparlament verbreitet. Die GPK legt ihren Bericht und Antrag zuhanden der Stimmberechtigten ab. Das Zusammenlegen von RPK und GPK kann unter Umständen sinnvoll sein, da beide Kommissionen eine Kontrollfunktion ausüben und von der Verwaltung unabhängig sind. Setzt die Gemeinde eine GPK ein, sind deren Aufgaben und Stellung in einem Gemeindecodex festzulegen, während die Rechnungsprüfung in übergeordneten gesetzlichen Grundlagen (GG, GV und FHDV) geregelt ist.

2.8.6.3 Finanzkommission (FIKO)

Die FIKO ist ein beratendes Organ des Gemeinderates. Hier muss im Gegensatz zur RPK und GPK nicht Unabhängigkeit von Gemeinderat und Verwaltung verlangt werden, sondern enge Zusammenarbeit. Die FIKO muss zuhanden des Gemeinderates Finanzgeschäfte prüfen und Unterlagen für eine wirkungsvolle Finanzplanung erarbeiten.

2.8.6.4 Zusammenlegung von Aufgaben

Die Aufgaben der Rechnungsprüfungskommission (RPK) und der Finanzkommission (FIKO) sind völlig unterschiedlich. Aus diesem Grund ist es nicht gestattet, die Aufgaben der FIKO und der RPK zu vermischen oder die beiden Kommissionen zusammenzulegen. Auf der anderen Seite wäre es denkbar, die RPK und die Geschäftsprüfungskommission (GPK) zusammenzulegen, d.h. der RPK auch Geschäftsprüfungsaufgaben explizit zu übertragen.

2.8.6.5 Wirkungsorientierte Steuerungsmodelle

Gemeinden, die ihre Verwaltung ganz oder teilweise nach wirkungsorientierten Steuerungsmodellen führen, können die Aufgabe der Überprüfung der Leistungs- und Wirkungsmessungen dem Rechnungsprüfungsorgan übertragen (**Art. 121 GV**).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.9 Kantonale Aufsicht

2.9.1 Grundsatz der Subsidiarität

GG	Grundsatz	Art. 70 ¹ Der Regierungsrat erlässt Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Er orientiert sich dabei am Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2). ² Die Gemeinde sorgt für <i>a</i> die sorgfältige Bewirtschaftung und sparsame Verwendung der öffentlichen Gelder, <i>b</i> den Schutz vor Misswirtschaft und <i>c</i> ein aussagekräftiges und vergleichbares Rechnungswesen. ³ Sie setzt die für ihre Verhältnisse angemessenen Führungsinstrumente ein. ⁴ Der Regierungsrat kann dazu Mindestvorschriften erlassen.
	Verantwortlichkeit	Art. 71 ¹ Der Gemeinderat ist für den Finanzhaushalt verantwortlich.
	Pflichten der Gemeinde	Art. 86 ¹ Werden in einer Gemeinde Unregelmässigkeiten festgestellt, so klärt das zuständige Gemeindeorgan die Angelegenheit ab und veranlasst die notwendigen Massnahmen. ² Die Gemeinden können zu diesem Zweck amtliche Untersuchungen durchführen oder durchführen lassen.

Vom Grundsatz der Autonomie der Gemeinden ausgehend, liegt die Verantwortung für die Gewährleistung der ordnungsgemässen Verwaltung der Gemeinde bei den zuständigen Gemeindeorganen. Trotz dieser kommunalen Selbstständigkeit in der Aufgabenerfüllung, sollen die Gemeinden einen Mindeststandard an Qualität und Quantität ihrer Aufgabenerfüllung gewährleisten. Nach **Art. 86 GG** hat die Gemeinde resp. das jeweils zuständige Gemeindeorgan die Pflicht, festgestellte Unregelmässigkeiten in der Gemeinde abzuklären und die notwendigen Massnahmen zu veranlassen. Es können zu diesem Zweck amtliche Untersuchungen durchgeführt oder zur Durchführung in Auftrag gegeben werden.

So haben die Gemeinden auch im Bereich des Finanzhaushaltes in erster Linie selber für die Einhaltung der Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinden nach HRM2, die sorgfältige Bewirtschaftung und sparsame Verwendung der öffentlichen Gelder zu sorgen, den Schutz vor Misswirtschaft zu gewährleisten und ein aussagekräftiges und vergleichbares Rechnungswesen aufrechtzuerhalten (**Art. 70 GG**). Der Gemeinderat ist für den Finanzhaushalt verantwortlich (**Art. 71 GG**).

Erst wenn die kommunalen Bemühungen zur Behebung allfälliger Unregelmässigkeiten nicht erfolgreich sind, kommt die kantonale Gemeindeaufsicht zum Tragen.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.9.2 Allgemeine Gemeindeaufsicht

GG	Grundsatz	Art. 85 1 Die Gemeinden unterstehen der kantonalen Aufsicht.
	Kantonale Aufsicht 1. Zuständige kantonale Stelle	Art. 87 1 Die Regierungsratspräsidentin oder der Regierungsratspräsident nimmt die kantonale Aufsicht über die Gemeinden wahr, soweit besondere Vorschriften nicht andere kantonale Stellen damit beauftragen. 2 Die Regierungsratspräsidentin oder der Regierungsratspräsident kann die kantonalen Fachstellen für die Aufsichtstätigkeit beziehen.
GV	Allgemeine Aufsicht	Art. 139 1 Die Regierungsratspräsidentin oder der Regierungsratspräsident ist zuständig für die Aufsicht über die Gemeinden, soweit dafür nicht durch besondere Vorschriften eine andere kantonale Stelle eingesetzt ist. 2 Sie oder er trifft alle erforderlichen Vorkehren und Massnahmen, die notwendig sind, um die ordnungsgemässe Führung und Verwaltung der Gemeinden zu gewährleisten. 3 Sie oder er berät und unterstützt die Gemeinden.
	Kontrollbesuche	Art. 141 1 Die Regierungsratspräsidentin oder der Regierungsratspräsident besucht bei Bedarf, mindestens aber alle vier Jahre die Gemeinden ihres bzw. seines Verwaltungskreises und prüft ihre Verwaltung auf ihre recht- und ordnungsmässige Führung. 2 Sie oder er kann für Besuche kantonale Fachstellen beiziehen. 3 Sie oder er erstattet der Direktion für Inneres und Justiz schriftlich Bericht über den Besuch.
	Information bei Aufhebung von Wahlen oder Beschlüssen	Art. 144 1 Hebt die Regierungsratspräsidentin oder der Regierungsratspräsident eine Wahl oder einen Beschluss der Stimmberechtigten auf, sorgt die Gemeinde unverzüglich für die öffentliche Bekanntmachung des Entscheides.

Die Gemeinden stehen aus organisatorischer Sicht unter der Beaufsichtigung des Kantons, weshalb dieser eine gewisse Verantwortung für die Gemeinden trägt (**Art. 93 Abs. 3 Bst. b und Art. 111 Abs. 1 der Kantonsverfassung (KV)**).

Die kantonale Aufsicht verfolgt zwei Ziele: Zum einen dient sie dem Kanton dazu, seine eigenen Strukturen, zu denen die Gemeinden gehören, zu überwachen. Zum anderen bezweckt sie aber auch die Gewährleistung der Freiräume der Gemeinden, indem er die Grenzen der Autonomie dort festlegt, wo einzelne Gemeinden nicht mehr funktions- und überlebensfähig sind.

Dafür werden Instrumente benötigt, mit denen Fehlentwicklungen vermieden oder korrigiert werden können. Zu den Standardinstrumenten gehören beispielsweise die zwingenden Vorprüfungen der

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Organisationsreglemente und baurechtlichen Grundordnungen der Gemeinden sowie deren Genehmigungen, die freiwillige Vorprüfung weiterer Erlasse (**Art. 55 Abs. 2 GG**), aber ebenso die Pflicht der Gemeinden, für bestimmte Vorhaben eine kantonale Bewilligung einholen zu müssen (**vgl. Art. 78 Abs. 3 GG**). Repressive Eingriffsinstrumente stellen beispielsweise die Eröffnung einer aufsichtsrechtlichen Untersuchung gegen eine Gemeinde oder die Massnahmen gemäss **Art. 89 GG** dar. Nur mittels Gewährung von Eingriffsmöglichkeiten kann sichergestellt werden, dass der Kanton fähig ist, ernsthafte Beeinträchtigungen der Gemeinden – und damit schlussendlich auch des Kantons – zu beseitigen oder gar nicht erst auftreten zu lassen. Diesem Bereich der Massnahmen sind gewisse Grenzen gesetzt: Massnahmen von besonderer Bedeutung werden ausschliesslich durch die höchste Aufsichtsbehörde, den Regierungsrat, angeordnet (**Art. 90 GG**).

Ebenso wichtig sind jedoch die informellen Vorkehrungen der Aufsicht (Beratung, Moderation, Benchmarking usw.). Die kantonalen Fachstellen bieten in diesem Bereich auch fachliche Unterstützung an, stellen den Gemeinden kantonale Ausbildungsangebote zur Verfügung und koordinieren Projekte, welche eine grosse Anzahl von Gemeinden betreffen. Wichtiger Bestandteil der kantonalen Informationstätigkeit gegenüber den Gemeinden bildet die Bernische Systematische Information der Gemeinden (BSIG). Die BSIG-Sammlung enthält Weisungen an die Gemeinden, Informationen und zahlreiche Mustervorlagen für Reglemente, Verträge, usw. Die Beratung der Gemeinden in ihrem jeweiligen Fachgebiet stellt eine zentrale Aufgabe aller kantonalen Aufsichtsbehörden dar.

Das erste kantonale Aufsichtsorgan über die Gemeinden ist die Regierungsstatthalterin oder der Regierungsstatthalter, soweit die besondere kantonale Gesetzgebung nicht eine andere kantonale Stelle ausdrücklich mit der Aufsicht über einen bestimmten Sachbereich beauftragt (wie dies beispielsweise im Bereich des Finanzhaushaltes der Gemeinden der Fall ist; vgl. Kap. 2.9.4). Oberaufsichtsbehörde der Gemeinden ist der Regierungsrat.

Demnach sind die Regierungsstatthalterämter nach **Art. 139 GV** zuständig für die Aufsicht über die Gemeinden, treffen die erforderlichen Vorkehren und Massnahmen, die notwendig sind, um die ordnungsgemässe Führung und Verwaltung der Gemeinden zu gewährleisten und beraten und unterstützen die Gemeinden. Die Regierungsstatthalterin oder der Regierungsstatthalter besucht bei Bedarf, mindestens aber alle vier Jahre die Gemeinden ihres bzw. seines Verwaltungskreises und prüft ihre Verwaltung auf ihre recht- und ordnungsmässige Führung (**Art. 141 Abs. 1 GV**). Es können für die Inspektionsbesuche kantonale Fachstellen beigezogen werden. Die Direktion für Inneres und Justiz (DIJ) erhält einen schriftlichen Bericht über den Besuch.

2.9.3 Aufsicht über die Gemeindefinanzen

GG	Besondere Befugnisse der kantonalen Fachstelle	Art. 78 ¹ Die zuständige kantonale Stelle berät und beaufsichtigt die Gemeinden im Bereich des Finanzhaushaltes. ² Sie erlässt eine Arbeitshilfe, welche die Grundlagen des kommunalen Finanzhaushaltes darstellt und dessen Handhabung detailliert beschreibt.
GV	Arbeitshilfe	Art. 59 ¹ Das Amt für Gemeinden und Raumordnung führt in einer Arbeitshilfe die Grundsätze des Finanzhaushaltes aus. ² ... [Aufgehoben] ³ Die Arbeitshilfe erläutert insbesondere a die Anforderungen an den Finanzplan,

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

	<ul style="list-style-type: none"><i>b</i> Inhalt und Aufbau des Budgets,<i>c</i> Inhalt und Aufbau der Jahresrechnung,<i>d</i> die Rechnungsführung,<i>e</i> die Konsolidierung,<i>f</i> das interne Kontrollsystem einschliesslich der Kreditkontrolle,<i>g</i> das Controlling für Gemeinden mit neuen Steuerungsmodellen und<i>h</i> die Rechnungsprüfung.
	<p>⁴ Sie trägt den Unterschieden der verschiedenen Gemeindearten Rechnung.</p>
Finanzaufsicht	<p>Art. 142</p> <p>¹ Das Amt für Gemeinden und Raumordnung unterstützt und beaufsichtigt die Gemeinden bei der Führung ihrer Finanzhaushalte, soweit nicht für bestimmte aufsichtsrechtliche Massnahmen der Regierungsrat zuständig ist.</p> <p>² Das Amt für Gemeinden und Raumordnung kann jederzeit alle erforderlichen Unterlagen verlangen und die Gemeinden zu Kontrollzwecken besuchen.</p>

Im Bereich der Finanzaufsicht gilt eine andere Zuständigkeitsregelung.

Nach **Art. 142 GV** ist das Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR) für die Unterstützung und Beaufsichtigung der Gemeinden bei der Führung ihres Finanzhaushaltes zuständig, soweit nicht für bestimmte aufsichtsrechtliche Massnahmen der Regierungsrat zuständig ist. Das AGR kann jederzeit alle erforderlichen Unterlagen verlangen und die Gemeinden zu Kontrollzwecken besuchen.

Die Aufsicht erfolgt aufgrund von Unregelmässigkeiten, die im Rahmen der Prüfung der Bescheinigung der Jahresrechnung der Gemeinde aufgefallen sind oder aufgrund von Berichten Dritter (Medien, Stimmberechtigte, andere öffentlich-rechtliche Körperschaften, etc.) an das AGR getragen werden. Denkbar ist auch, dass die Gemeinde von sich aus die Hilfe des AGR in Anspruch nimmt und um aufsichtsrechtliche Massnahmen bittet. Das AGR hat die Möglichkeit, jederzeit die Vorlage sämtlicher erforderlicher Dokumente zu verlangen und die Verwaltung zu Kontrollzwecken zu inspizieren. Werden aufgrund der gesichteten Unterlagen aufsichtsrechtliche Massnahmen im Gemeindefinanzhaushalt nötig oder muss eine Untersuchung eingeleitet werden, ist das AGR dafür zuständig. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn eine Gemeinde durch ihren unausgeglichenen Finanzhaushalt in irgendeiner Form gefährdet ist, und die Gemeinde selbst nicht in der Lage ist, die Unregelmässigkeiten zu beheben.

Bei Unregelmässigkeiten, die aus der Bescheinigung zur Jahresrechnung ersichtlich sind, oder bei besonderen Hinweisen oder Vorkommnissen, fordert das AGR die Jahresrechnung bei den Gemeinden ein zur Überprüfung der ordnungsmässigen Rechnungslegung. Das AGR prüft, ob die Jahresrechnung den finanzhaushaltrechtlichen Vorschriften entspricht und ob im Rahmen der gesetzlichen Grundlagen des Kantons der Umfang der Jahresrechnung, die formelle Anwendung des Rechnungsschemas sowie die Abschreibungs- und Bewertungsvorschriften eingehalten worden sind.

2.9.4 Instrumente der kantonalen Aufsichtsstellen

2.9.4.1 Allgemeine aufsichtsrechtliche Massnahmen

GG	Kantonale Aufsicht 2. Aufsichtsrechtliche Untersuchung	Art. 88
-----------	---	----------------

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

<p>3. Massnahmen</p> <p>4. Massnahmen des Regierungsrates</p>	<p>¹ Die zuständige kantonale Stelle eröffnet auf aufsichtsrechtliche Anzeige hin oder von Amtes wegen eine Untersuchung, wenn</p> <ul style="list-style-type: none">a der Verdacht besteht, dass die ordnungsgemässe Verwaltung durch rechtswidriges Handeln der Gemeindeorgane oder auf andere Weise ernsthaft gestört oder gefährdet wird undb die Gemeinde die Angelegenheit nicht gemäss Artikel 86 selber ordnet. <p>² Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege.</p> <p>Art. 89</p> <p>¹ Die zuständige kantonale Stelle kann</p> <ul style="list-style-type: none">a vorsorgliche Massnahmen treffen,b der Gemeinde Weisungen zur Behebung rechtswidriger Zustände erteilen,c widerrechtliche Beschlüsse oder Verfügungen von Gemeindeorganen aufheben,d anstelle säumiger Gemeindeorgane unerlässliche Anordnungen treffen. <p>² Sie kann dem Regierungsrat die Aufhebung widerrechtlicher Erlasse, weitergehende Massnahmen oder die Einsetzung einer besonderen Verwaltung beantragen.</p> <p>Art. 90</p> <p>¹ Der Regierungsrat kann auf Antrag der zuständigen kantonalen Stelle oder von Amtes wegen</p> <ul style="list-style-type: none">a widerrechtliche Erlasse der Gemeinde aufheben,b für die Gemeinde eine besondere Verwaltung einsetzen, sofern die ordnungsgemässe Verwaltung der Gemeinde nicht anders gewährleistet werden kann,c weitere notwendige Massnahmen treffen.
<p>GV Informationspflicht</p>	<p>Art. 140</p> <p>¹ Alle kantonalen Stellen, die Aufsichtsaufgaben wahrnehmen, informieren sich gegenseitig über wesentliche Vorkommnisse und deren Behandlung, soweit eine andere kantonale Stelle von der Angelegenheit betroffen ist.</p>

Wenn die Bemühungen der Gemeinde, ihre ordnungsgemässe Verwaltung zu gewährleisten, scheitern oder gar nicht erkennbar waren, nimmt der Kanton seine Aufsichtspflichten gegenüber den Gemeinden wahr. Er verfügt dazu über Instrumente, um im Bedarfsfall Fehlentwicklungen durch Eingriffe vermeiden oder korrigieren zu können, wenn diese die Gemeinden ernsthaft zu beeinträchtigen drohen.

So wird mit **Art. 88 GG** für die zuständigen kantonalen Stellen ein Instrument geschaffen, auf aufsichtsrechtliche Anzeige hin oder von Amtes wegen eine Untersuchung zu eröffnen, wenn der Verdacht besteht, dass die ordnungsgemässe Verwaltung durch rechtswidriges Handeln der Gemeindeorgane oder auf andere Weise ernsthaft gestört oder gefährdet wird und die Gemeinde die Ange-

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

legenheit nicht gemäss **Art. 86 GG** selber ordnet. Das Verfahren der aufsichtsrechtlichen Untersuchung richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege⁶⁶. Diese zuständige kantonale Stelle kann im Rahmen ihrer Aufsichtsfunktion nach **Art. 89 GG** auch vorsorgliche Massnahmen treffen, der Gemeinde Weisungen zur Behebung rechtswidriger Zustände erteilen, widerrechtliche Beschlüsse oder Verfügungen von Gemeindeorganen aufheben oder anstelle säumiger Gemeindeorgane unerlässliche Anordnungen treffen.

Bei diesen zuständigen kantonalen Stellen kann es sich um folgende Amtsstellen handeln:

Die verschiedenen Fachämter der sieben Direktionen der kantonalen Zentralverwaltung, unterstützen und beraten die Gemeinden bei Fragestellungen und Unregelmässigkeiten in bestimmten spezifischen Sachgebieten (Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfall, Polizei- und Feuerwesen, Schulwesen, Finanzen, usw.). Die Aufsichtspflichten dieser Fachämter beschränken sich in der Regel auf die materiellen Aspekte der Aufgabenerfüllung im jeweiligen Sachgebiet. Kommt eine Gemeinde ihren Pflichtaufgaben in einem dieser fachspezifischen Sachgebiete nicht oder nicht ordnungsgemäss nach, so stehen den Fachämtern in der jeweiligen Spezialgesetzgebung Aufsichtsinstrumente sowie die Möglichkeiten der aufsichtsrechtlichen Untersuchung nach **Art. 88 GG** und Vornahme von Massnahmen nach **Art. 89 GG** zur Verfügung.

Im Bereich der Finanzaufsicht berät, unterstützt und beaufsichtigt das AGR die Gemeinden (**Art. 142 GV** sowie Kap. 2.9.3). Die besonderen Instrumente der Finanzaufsicht werden in Kapitel 2.9.4.2 beschrieben.

Soweit keiner anderen kantonalen Stelle in einem Sachbereich ausdrücklich Aufsichtsfunktion zukommt, sind die Regierungsstatthalterinnen und Regierungsstatthalter für die allgemeine Beaufsichtigung der Gemeinden zuständig (**Art. 87 GG**).

Der Regierungsrat ist die oberste Aufsichtsbehörde über die Gemeinden. Ihm stehen deshalb sämtliche aufsichtsrechtlichen Möglichkeiten offen. Er kann alle Massnahmen beschliessen, die anderen kantonalen Aufsichtsorganen auch zustehen (**Art. 89 Abs. 1 GG**). Kann keine dieser Massnahmen die Krisensituation in der Gemeinde beheben, so kann die zuständige kantonale Stelle als letzte und gravierendste Möglichkeit dem Regierungsrat die Aufhebung widerrechtlicher Erlasse, weitergehende Massnahmen oder die Einsetzung einer besonderen Verwaltung beantragen (**Art. 89 Abs. 2 i.V.m. Art. 90 GG**). Es bleibt aber dem Regierungsrat vorbehalten, diese einschneidendsten Massnahmen anzuordnen. Dabei wird besonders berücksichtigt, dass diese Massnahmen erst zum Tragen kommen, wenn keine mildereren Mittel resp. Massnahmen mehr zielführend sind und die Missstände in der Gemeinde massiv sind. Aus diesem Grund wird die Einsetzung der besonderen Verwaltung als ultima ratio zur Gewährleistung der ordnungsgemässen Verwaltung der Gemeinde bezeichnet.

Alle kantonalen Stellen haben die Pflicht, sich gegenseitig über wesentliche Vorkommnisse und deren Behandlung zu informieren, soweit eine andere kantonale Stelle von der Angelegenheit betroffen ist (**Art. 140 GV**).

2.9.4.2 Besondere Massnahmen der Finanzhaushaltsaufsicht

GG	Besondere Befugnisse der kantonalen Fachstelle	Art. 78 ³ Die zuständige kantonale Stelle bewilligt <i>a</i> ... [Aufgehoben] <i>b</i> Zweckänderungen von Zuwendungen Dritter und
-----------	--	---

⁶⁶ Gesetz vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG); BSG 155.21.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Entwicklung der Finanzlage	<p>c weitere Abweichungen von den Vorschriften über den Finanzhaushalt, soweit die Abweichungen durch neue Formen der Verwaltungsführung begründet sind.</p> <p>Art. 79</p> <p>¹ Die zuständige Stelle der Direktion für Inneres und Justiz betreibt gestützt auf die Finanzplanung ein System für die Früherkennung von Fehlentwicklungen bei den Finanzhaushalten der Einwohnergemeinden, gemischten Gemeinden, Gesamtkirchgemeinden und Kirchgemeinden.</p> <p>² Die Ergebnisse des Früherkennungssystems sind nicht öffentlich.</p>
GV Früherkennungssystem	<p>Art. 143</p> <p>¹ Das Amt für Gemeinden und Raumordnung erstellt aufgrund der Tabelle «Ergebnisse der Finanzplanung» ein internes System für die Früherkennung von Fehlentwicklungen bei den Finanzhaushalten der Einwohnergemeinden, gemischten Gemeinden, Gesamtkirchgemeinden und Kirchgemeinden. Es informiert das Regierungsstatthalteramt über das Resultat des Früherkennungssystems.</p> <p>² Es stellt den Gemeinden die Indikatoren und das Bewertungssystem auf dem Internet zur Ermittlung der gemeindeeigenen Ergebnisse des Früherkennungssystems zur Verfügung.</p> <p>³ Es unterstützt und berät die Gemeinden bei einer kritischen Entwicklung der Finanzlage.</p>

2.9.4.2.1 Früherkennungssystem Finanzaufsicht

Im Bereich der Finanzaufsicht berät, unterstützt und beaufsichtigt das AGR die Gemeinden (**Art. 142 GV**). Dazu verwendet es unter anderem das Früherkennungssystem, bei welchem aus den Ergebnissen der Finanzplanung eine kommende finanzielle Fehlentwicklung der Gemeinde frühzeitig erkannt werden kann (**Art. 79 GG i.V.m. Art. 143 GV**). Das AGR bietet der betroffenen Gemeinde seine Unterstützung und Beratung an. Verdeutlichen sich trotz der Bemühungen der Gemeinde die Anzeichen einer Fehlentwicklung des Finanzhaushalts (oder wegen fehlender Eigeninitiative der Gemeinde) indem die Gemeinde einen Bilanzfehlbetrag ausweist, kommen automatisch die aufsichtsrechtlichen Massnahmen nach **Art. 74 – 76 GG** zum Tragen.

Die Gemeinde muss einen entstandenen Bilanzfehlbetrag innert 8 Jahren seit erstmaliger Bilanzierung abbauen, wobei nach 3 Jahren durchgehenden Ausweises eines Bilanzfehlbetrages ein Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen ausgearbeitet und dem AGR zur Kenntnis gebracht werden muss. Kann die Gemeinde keinen oder nur einen ungenügenden Finanzplan mit Sanierungsmassnahmen vorlegen oder übersteigt der Bilanzfehlbetrag gemäss Budget ein Drittel des ordentlichen Jahressteuerertrages, so legt der Regierungsrat das Budget und die Steueranlage der Gemeinde fest. Dasselbe gilt für den Fall, dass die Gemeinde ein Budget oder eine Steueranlage beschliesst, die dem Finanzplan mit den Sanierungsmassnahmen widerspricht. Der Regierungsrat legt das Budget und die Steueranlage gemäss **Art. 76 Abs. 2 GG** auf Antrag des AGR so fest, dass der Bilanzfehlbetrag innert 8 Jahren abgetragen werden kann. Er kann dazu sowohl die Einnahmen der Gemeinde erhöhen als auch die Ausgaben senken.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Wenn diese finanzrechtlichen Massnahmen nach **Art. 76 Abs. 2 GG** die ordnungsgemässe Verwaltung der Gemeinde nicht wiederherstellen können, sind weitere notwendige Massnahmen nach **Art. 90 Bst. c GG** anwendbar (bspw. Aufheben von nicht finanzierbaren Investitionsbeschlüssen durch den Regierungsrat, Erhöhen der Steueranlage durch den Regierungsrat, Abwenden der Krisensituation mittels weiteren geeigneten Massnahmen, etc.). Zuletzt käme die ultima ratio nach **Art. 90 Bst. b GG** zum Tragen und würde der Regierungsrat auf Antrag des AGR eine besondere Verwaltung für die Gemeinde einsetzen.

Zudem verfügt das AGR als Finanzaufsichtsbehörde über besondere Befugnisse, um mittels Ausnahmebewilligungen für einzelne spezielle Finanzvorkommnisse einzelfallgerechte Lösungen für die Gemeinden finden zu können. Nach **Art. 78 GG** ist das AGR befugt, Zweckänderungen von Zuwendungen Dritter nach **Art. 92 GV** sowie weitere Abweichungen von den Vorschriften über den Finanzhaushalt, soweit die Abweichungen durch neue Formen der Verwaltungsführung begründet sind, zu bewilligen.

2.9.4.2.2 Bescheinigung zur Jahresrechnung

GV	Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung	Art. 126a ¹ Der Gemeinderat und das Rechnungsprüfungsorgan erstellen jährlich eine «Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung». ² Das Amt für Gemeinden und Raumordnung prüft gestützt auf diese Bescheinigung, ob es aufsichtsrechtliche Massnahmen gestützt auf Artikel 142 einleiten muss und beschafft sich so zudem allgemeine Finanzdaten und Informationen zur Beurteilung der Finanzlage der Gemeinden. ³ Die Gemeinden reichen die Bescheinigung dem Amt für Gemeinden und Raumordnung mit Kopie an das Regierungsstatthalteramt vor Ende Juli ein. ⁴ Die Direktion für Inneres und Justiz erlässt nähere Vorschriften zum Inhalt der «Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung».
-----------	---	--

FHDV	Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung	Art. 46a ¹ Die «Bescheinigung der Gemeinde zur Jahresrechnung» von Einwohnergemeinden und gemischten Gemeinden enthält folgende Punkte: <ul style="list-style-type: none">a Vollständigkeitserklärung des Gemeinderates,b Bestätigung des Vorhandenseins eines Internen Kontrollsystems (IKS),c Bestätigung von Befähigung und Unabhängigkeit des Rechnungsprüfungsorgans,d Bestätigung über die Durchführung von Plausibilitätskontrollen,e Bestätigung über die Durchführung der Zwischenrevision,f Bestätigung über die Durchführung der Revision und Erstellung des Bestätigungsberichts,g Angabe zusätzlicher Abschreibungen einschliesslich Höhe ordentlicher Abschreibungen und Nettoinvestitionen für die Berechnung,
-------------	---	---

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

- h* Bestand Bilanzüberschuss, bzw. Bilanzfehlbetrag,
- i* Bestand der Vorschüsse Spezialfinanzierung,
- k* Entnahmen aus den Spezialfinanzierungen nach Artikel 85a Absatz 5 GV,
- l* Bescheinigung des Beschlusses der Jahresrechnung durch das zuständige Organ,
- m* Bemerkungen und
- n* Unterschrift des Gemeinderats und des Rechnungsprüfungsorgans.

² Die Bescheinigung der Gesamtkirchgemeinden und Kirchgemeinden enthält zusätzlich verschiedene Positionen aus der Jahresrechnung.

³ Die Bescheinigung der übrigen gemeinderechtlichen Körperschaften enthält die Punkte gemäss Absatz 1, jedoch anstelle der Angaben gemäss Buchstabe g Aussagen zur Finanzplanung.

⁴ Die Bescheinigung erfolgt mit dem amtlichen Formular des AGR.

Die Gemeinden erstellen gestützt auf **Art. 126a Abs. 3 GV** jährlich die Bescheinigung zur Jahresrechnung. Die Daten der Bescheinigung werden in der entsprechenden Online-Anwendung des AGR erfasst. Nach Abschluss der Datenerfassung und spätestens bis Ende Juli des dem Rechnungsjahr folgenden Jahres reichen die Gemeinden dem AGR das unterzeichnete Quittungsblatt ein. Das AGR prüft gestützt auf die Bescheinigung, ob es aufsichtsrechtliche Massnahmen einleiten muss und beschafft sich allenfalls weitere allgemeine Finanzdaten und Informationen zur Beurteilung der Finanzlage der Gemeinden. Die Direktionsverordnung regelt den Inhalt der Bescheinigung der Jahresrechnung (**Art. 46a FHDV**).

2.9.5 Kosten aufsichtsrechtlicher Verfahren

GG Kosten

Art. 91

¹ Werden durch eine aufsichtsrechtliche Untersuchung rechtswidrige Zustände festgestellt, hat in der Regel die Gemeinde die Kosten der Untersuchung und allfälliger Massnahmen zu tragen.

² Ist die Rechtswidrigkeit vorsätzlich oder grobfahrlässig durch Organe der Gemeinde oder das Gemeindepersonal begangen worden, kann die Gemeinde ihnen die Kosten ganz oder teilweise auferlegen.

Die Kosten der Untersuchung und allfälliger Massnahmen, welche aus einer aufsichtsrechtlichen Untersuchung mit der Feststellung von rechtswidrigen Zuständen resultieren, hat nach **Art. 91 GG** in der Regel die Gemeinde zu tragen. Möglicherweise, namentlich in Fällen, in denen die Rechtswidrigkeit vorsätzlich oder grobfahrlässig durch Organe der Gemeinde oder das Gemeindepersonal begangen worden ist, kann die Gemeinde diesen Organen oder Personen die Kosten ganz oder teilweise auferlegen (**Art. 91 Abs. 2 GG**).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.9.6 Rechtsmittel gegen aufsichtsrechtliche Verfahren

GG Rechtspflege

Art. 91a

¹ Gegen Verfügungen der zuständigen kantonalen Stelle in Aufsichtsverfahren kann beim Regierungsrat Beschwerde geführt werden. Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege.

Das Aufsichtsverfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG). Die Gemeinde kann sich gegen Verfügungen der zuständigen kantonalen Stellen in Aufsichtsverfahren beim Regierungsrat mit Beschwerde wehren (**Art. 91a GG**). Ist der Regierungsrat verfügende oder entscheidende Behörde nach **Art. 90 GG**, so hat sich die Gemeinde mit Beschwerde direkt an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern zu wenden (**Art. 90 Bst. b GG i.V.m. Art. 91a GG und Art. 74 ff. VRPG**). Vorliegend steht die Beschwerde an das Verwaltungsgericht offen, weil kein Akt mit vorwiegend politischem Charakter vorliegt und deshalb keine Beschwerde in öffentlichen Angelegenheiten direkt an das Bundesgericht möglich ist. Eine Beschwerde kann von der Partei, die mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit ein schutzwürdiges Interesse an der Anfechtung hat, von ihrem gesetzlichen Vertreter oder einem bevollmächtigten Anwalt eingereicht werden (**Art. 15 und 79a VRPG**).

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.10 Internes Kontrollsystem

2.10.1 Gesetzliche Grundlagen

GG	Finanzhaushalt, Grundsatz	Art. 70 ¹ Der Regierungsrat erlässt Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinden. Er orientiert sich dabei am Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2). ² Die Gemeinde sorgt für <i>a</i> die sorgfältige Bewirtschaftung und sparsame Verwendung der öffentlichen Gelder, <i>b</i> den Schutz vor Misswirtschaft und <i>c</i> ein aussagekräftiges und vergleichbares Rechnungswesen. ³ Sie setzt die für ihre Verhältnisse angemessenen Führungsinstrumente ein. ⁴ Der Regierungsrat kann dazu Mindestvorschriften erlassen
	Verantwortlichkeit	Art. 71 ¹ Der Gemeinderat ist für den Finanzhaushalt verantwortlich.

GV	Organisation und internes Kontrollsystem	Art. 114 ¹ Der Gemeinderat sorgt für eine zweckmässige Organisation des Finanzhaushaltes und ein wirksames internes Kontrollsystem. Die Direktion für Inneres und Justiz erlässt dazu Mindestvorgaben.
-----------	--	---

FHDV	Internes Kontrollsystem (IKS)	Art. 2 ¹ Die Gemeinde hat das interne Kontrollsystem der Grösse ihres Finanzhaushaltes entsprechend auszugestalten. ² Der Gemeinderat bestimmt <i>a</i> die Unterschriftsberechtigungen, <i>b</i> die Zuständigkeiten zum Beschluss über Verpflichtungskredite und für die Verwendung bewilligter Kredite, <i>c</i> die Zuständigkeit zum Beschluss von Nachkrediten, <i>d</i> die Berechtigung zur Zahlungsanweisung, <i>e</i> die Visumsregelung, <i>f</i> die Zuständigkeit zum Erlass von Verfügungen, <i>g</i> das Berichtswesen.
-------------	-------------------------------	--

2.10.2 Verantwortlichkeit

Der Gemeinderat ist für die zweckmässige Organisation und damit auch für ein wirksames Internes Kontrollsystem (IKS) verantwortlich (vgl. Art. 114 Abs. 1 Gemeindeverordnung [BSG 170.111]). Der Gemeinderat muss mit einem IKS alle notwendigen, organisatorischen Massnahmen und Vorkehrungen treffen, um das Gemeindevermögen zu schützen. In den rechtlichen Grundlagen sind nur die absoluten Mindestvorgaben genannt. Jede Gemeinde hat entsprechend

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

ihrer Grösse und Organisation weitergehende Massnahmen zu treffen bis hin zu einem vollständig dokumentierten IKS.

Dies hat Auswirkungen auf die Rechnungsprüfung einer Gemeinde⁶⁷.

2.10.3 Definition und Zielsetzung

Die interne Kontrolle ist ein Prozess, der vom Gemeinderat, von der Verwaltungsleitung und anderen Mitarbeitenden konzipiert, implementiert und angewendet wird.

Die finanzrelevanten Prozesse sind derart auszugestalten, dass das Vermögen der Körperschaft geschützt ist, die Gesetze, Normen und Reglemente eingehalten werden.

Das IKS soll helfen, um organisatorische Schwachstellen zu minimieren, die eigenen Prozesse zu optimieren und Risiken zu erkennen.

Die Umsetzung des IKS bzw. die Zielerreichung ist in die internen Verwaltungsabläufe zu integrieren und sollte generell mit dem „**Vieraugenprinzip**“ vorgenommen werden. Darunter wird die Aufteilung eines Geschäftes in mehrere Arbeitsschritte unter Einbezug mehrerer Personen verstanden. Es ist bspw. zu verhindern, dass nur eine Person die Rechnung kontrolliert, verbucht und auch noch selber zur Zahlung freigibt. Die Arbeitsschritte sind von unterschiedlichen Personen auszuführen.

Mit einer klaren Visumsregelung bestimmt die Exekutive von wem der Beleg rechnerisch geprüft, zur Zahlung angewiesen und verbucht wird. Die Zahlungsfreigabe sollte mit einer **Kollektivunterschrift** erfolgen.

Zum IKS gehört auch die Sicherstellung, dass die Einnahmen vollständig und fristgerecht in Rechnung gestellt und der Zahlungseingang überwacht werden.

Dazu sind sämtliche Arbeitsabläufe, wenn möglich schriftlich, festzuhalten. Damit soll eine angemessene Sicherheit auf die folgenden Aspekte bezogen erreicht werden:

- Effizienz und Effektivität der Geschäftstätigkeiten;
- Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung;
- Einhaltung der Gesetze und Verordnungen;

2.10.4 Ausgestaltung des IKS

Der Gemeinderat regelt/bestimmt unter Berücksichtigung der Grösse des Finanzhaushalts (vgl. **Art. 2 FHDV**):

2.10.4.1 Die Unterschriftsberechtigungen

Der Gemeinderat legt fest, wie und wer verpflichtend im Namen der Gemeinde unterzeichnen darf.

2.10.4.2 Die Zuständigkeiten

- *zum Beschluss von Verpflichtungskrediten*
Im Grundsatz gilt das Organisationsreglement (OgR) der Gemeinde.
- *für die Verwendung bewilligter Kredite*
Bewilligte Kredite dürfen nur soweit verwendet werden, als deren Beanspruchung einer klaren Notwendigkeit entspricht. Ausgaben zum Zwecke der vollständigen Kreditverwendung sind nicht gestattet.

⁶⁷ Vgl. Kap. 2.4, 3.3 und 4.1 Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

Die Auslösung eines Auftrages oder einer Bestellung an Dritte erfolgt durch die budgetverantwortliche Stelle.

Die Vorschriften über das öffentliche Beschaffungswesen (BSG 731.2) sind zu berücksichtigen.

- *zum Beschluss von Nachkrediten*
Entsprechende Gesuche sind durch die budgetverantwortlichen Stellen **vor** dem Eingehen einer Verpflichtung der Finanzverwaltung zuhanden des Gemeinderates einzureichen. Die Nachkreditkompetenz richtet sich nach dem OgR der Körperschaft. Mit einem standardisierten Reporting werden Soll-Ist-Abweichungen frühzeitig erkannt und es können entsprechende Massnahmen eingeleitet werden.
- *zum Erlass von Verfügungen*
Die Verfügungsbefugnisse werden in Reglementen oder Verordnungen der Gemeinde geregelt.

2.10.4.3 Die Zahlungsanweisungsberechtigungen

Es ist festzuhalten (bevorzugt schriftlich), wie der Kreditorenprozess abzulaufen hat. Vom Posteingang bis zur abschliessenden Bezahlung der Rechnung ist zu definieren, welche Kontrollen durch wen bei jedem Arbeitsschritt durchzuführen sind. Eine Rechnung wird erst dann zur Zahlung angewiesen, wenn alle vorgesehenen Kontrollen erfolgt sind.

2.10.4.4 Die Visumsregelung

Mit dem Visum erfolgt die Bestätigung, dass der auf dem Beleg geschilderte Sachverhalt den Tatsachen entspricht und rechnerisch korrekt ist.

Der auf dem Beleg wiedergegebene Sachverhalt entspricht der in Anspruch genommenen oder gelieferten Leistung.

2.10.4.5 Das Berichtswesen

Es werden steuerungsrelevante Informationen stufengerecht und periodisch für unterschiedliche Anspruchsgruppen aufbereitet.

Das interne Berichtswesen, welches in der Regel unterjährig erstellt wird, liefert mittels Standardberichten wichtige Entscheidungsgrundlagen für die finanzielle Führung.

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.10.5 Das Risikomanagement

Das Risikomanagement setzt sich mit den strategischen und operativen Risiken auseinander. Sämtliche Risiken sind sowohl auf die finanziellen Auswirkungen als auch auf die Eintretenswahrscheinlichkeit zu bewerten.

Als subsidiäre Bewertungskriterien gelten die Funktionsstörungen der Exekutiv- und Verwaltungstätigkeit sowie die Beeinträchtigung der Reputation. Ein ausgebautes Risikomanagement und Kontrollsystem verschafft der Körperschaft die Sicherheit, dass neue Risiken erkannt und identifizierte Risiken verwaltet werden.

2.10.5.1 Risikoidentifikation

Die Risikoidentifikation sowie die Analyse sollen nicht isoliert in den einzelnen Abteilungen/Bereichen, sondern auf die ganze Körperschaft durchgeführt werden. Nach der Identifikation erfolgt die Bewertung.

2.10.5.2 Beispiele von Risiken

Öffentlich-rechtliche Körperschaften können folgenden Risiken ausgesetzt sein⁶⁸:

Geschäftsrisiken <ul style="list-style-type: none">• Organisation• Unternehmenskultur/-umfeld• Image/Reputation	Haftpflichtrisiken <ul style="list-style-type: none">• Werkanlagen (Wasser-/Abwasseranlagen)• Öffentliche Liegenschaften• Strassen
Finanz- und Sachrisiken <ul style="list-style-type: none">• Konjunktur (Steuereinnahmen)• Finanzielle Führung• Subventionen	Personalrisiken (alle Ebenen) <ul style="list-style-type: none">• Personalengpässe• Austritte von wichtigen Mitarbeitenden• Falsch qualifizierte Mitarbeitende, Knowhow
Ökologische Risiken <ul style="list-style-type: none">• Altlasten• Störfälle• Abfall-Gruben• Naturgefahren (Bergsturz, Überschwemmung)	Struktur-Risiken <ul style="list-style-type: none">• Bevölkerung/Demographie• Arbeitslose• Ausländeranteil• Wohnlage (Stadt, Agglomeration, ländlich)• ÖV• Detailhandel• Ort-/Raumplanung
Risiken im Miliz-System <ul style="list-style-type: none">• Behörden• Kommissionen• Eingeschränkter Planungshorizont	Gesetzgebung/Reformen <ul style="list-style-type: none">• Gemeindereform• Schulreform• Gesundheitswesen

(Quelle: AH RPO, Pt. 3.3.1, Seite 27)

⁶⁸ Aufzählung ist nicht abschliessend

2 Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen

2.10.5.3 Risikobewertung/-einschätzung

Sind die Risiken identifiziert, werden die Eintretenswahrscheinlichkeit und das Schadenpotenzial für jedes Risiko einzeln bewertet und in einer Matrix abgebildet.

Eintretenswahrscheinlichkeit	sicher	4	4	8	12	16
	sehr wahrscheinlich	3	3	6	9	12
	wahrscheinlich	2	2	4	6	8
	unwahrscheinlich	1	1	2	3	4
			1	2	3	4
		unbedeutend	moderat	bedeutend	schwerwiegend	
		Schadenpotenzial				

	geringes Risiko
	mittleres Risiko
	hohes Risiko

Quelle: Edg. Finanzverwaltung, Leitfaden IKS, Dezember 2009