

Inhaltsverzeichnis Kapitel 2

2	AUFBAU RECHNUNGSMODELL	1
2.1	Gesetzliche Grundlagen	1
2.2	Rechnungskreise	1
2.3	Elemente des Rechnungsmodells	2
2.3.1	Bilanz	2
2.3.1.1	Finanzvermögen	2
2.3.1.2	Verwaltungsvermögen	2
2.3.1.3	Fremdkapital	2
2.3.1.4	Eigenkapital	3
2.3.2	Erfolgsrechnung	4
2.3.2.1	Gestuffer Erfolgsausweis	5
2.3.3	Investitionsrechnung	6
2.3.3.1	Finanzierungsausweis	6
2.3.4	Geldflussrechnung	7
2.3.5	Anhang zur Jahresrechnung	7
2.4	Haushalt- und Rechnungslegungsgrundsätze	8
2.4.1	Grundsätze der Haushaltsführung	8
2.4.2	Rechnungslegungsgrundsätze	9

2 Aufbau Rechnungsmodell

2.1 Gesetzliche Grundlagen

Die Rechtsgrundlagen für den Finanzhaushalt und das Rechnungswesen der Gemeinden sind in nachfolgenden Erlassen enthalten:

Gesetz und Verordnung	Systematische Sammlung des Aargauischen Rechts (SAR)
Verfassung des Kantons Aargau (KV)	SAR 110.000
Gesetz über die Einwohnergemeinden (Gemeindengesetz, GG)	SAR 171.100
Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden und der Gemeindeverbände (Finanzverordnung, FiV)	SAR 617.113
Gesetz über die Ortsbürgergemeinden (OGG)	SAR 171.200
Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich (FiAG)	SAR 615.200
Dekret über den Finanz- und Lastenausgleich (FiAD)	SAR 615.210
Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich (FiAV)	SAR 615.211
Gesetz über die politischen Rechte (GPR)	SAR 131.100
Verordnung zum Gesetz über die politischen Rechte (VGPR)	SAR 131.111
Haftungsgesetz (HG)	SAR 150.200
Unvereinbarkeitsgesetz (UG)	SAR 150.300
Handbuch Rechnungswesen Gemeinden, herausgegeben vom Departement Volkswirtschaft und Inneres, Gemeindeabteilung, des Kantons Aargau	

2.2 Rechnungskreise

In der Gemeindebuchhaltung bildet jede selbstständige öffentlich-rechtliche Körperschaft einen eigenen Rechnungskreis (Mandant) und führt demnach eine eigene Rechnung (§ 91e GG). Die Buchführung erfolgt gemäss den Bestimmungen des Gemeindgesetzes sowie der Finanzverordnung.

Traditionelle Rechnungskreise sind die Einwohnergemeinde, die Ortsbürgergemeinde sowie die Gemeindeverbände.

Die Gemeinden können zur Erfüllung bestimmter Aufgaben selbständige und unselbständige öffentlich-rechtliche Gemeindeanstalten (§3 GG) führen. Bei den selbständigen Anstalten des gebührenfinanzierten Bereichs wird der Rechnungverkehr in einer eigenen Jahresrechnung ausgewiesen. Bei den steuerfinanzierten selbständigen Anstalten sind die Werte – bei entsprechender Pflicht - mit Rechnungsabschluss in die Gemeindefinanzrechnung zu konsolidieren. Dagegen ist der Rechnungverkehr der unselbständigen Anstalten vollumfänglich in der Jahresrechnung der Einwohner- beziehungsweise Ortsbürgergemeinde zu verbuchen.

Der Buchungsverkehr von Vertragslösungen (bspw. Regionale Feuerwehr) ist ebenfalls ausnahmslos in der Gemeindefinanzrechnung zu führen.

2.3 Elemente des Rechnungsmodells

Die Hauptelemente des Rechnungsmodells HRM2 sind die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung, die Geldflussrechnung und der Anhang. Diese Hauptelemente bilden zusammen die Jahresrechnung (§ 88c GG).

Die Bilanz zeigt die Vermögens- und Schuldenlage und die Erfolgsrechnung die Aufwand- und Ertragslage auf. Die Investitionsrechnung stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber. Die Geldflussrechnung gibt Einsicht in die Liquiditätsverhältnisse und die Veränderung der Kapital- und Vermögensstruktur. Der Grossteil des Anhangs besteht aus Zusatzinformationen. Zu diesen gehören der Eigenkapitalnachweis, der Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, der Rückstellungsspiegel, die Kreditkontrolle, der Anlagespiegel und die zusätzlichen Angaben.

2.3.1 Bilanz

Die Bilanz zeigt die Anfangs- und Endbestände des Vermögens sowie der Schulden. Zusätzlich wird die Veränderung während des Jahres als Zuwachs und Abgang ausgewiesen.

In der Bilanz werden die Aktiven und die Passiven einander gegenübergestellt. Der Saldo ist der Bilanzüberschuss bzw. Bilanzfehlbetrag.

Diese Gliederung richtet sich nach dem verbindlichen Kontenplan welcher auf der [Homepage](#) heruntergeladen werden kann. Die einzelnen Sachgruppen werden in ↑ Kapitel 7 näher erläutert.

AKTIVEN	PASSIVEN
FINANZVERMÖGEN	FREMDKAPITAL
VERWALTUNGSVERMÖGEN	EIGENKAPITAL

2.3.1.1 Finanzvermögen

Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung jederzeit veräussert werden können (§ 84a GG). Es handelt sich dabei um Vermögensanlagen. Grundsätzlich dürfen solche Anlagen den Finanzhaushalt nicht belasten, sondern sollen einen Ertrag abwerfen. Vermögenswerte im Finanzvermögen werden bilanziert, wenn sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erbringen (§ 91b Abs. 1 GG).

2.3.1.2 Verwaltungsvermögen

Im Verwaltungsvermögen werden alle Vermögenswerte dargestellt, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen. Dies bedeutet, dass die einzelnen Werte immer in direktem Zusammenhang mit einer Gemeindeaufgabe stehen. Verwaltungsvermögen kann nicht veräussert werden, solange es einer durch die Gemeinde zu erfüllenden Aufgabe dient. Es hat somit einen Nutzwert. Verzichtet die Gemeinde auf die Weiterführung der Aufgabe, muss sie das damit zusammenhängende Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen übertragen. Vermögenswerte im Verwaltungsvermögen werden bilanziert, wenn sie einen mehrjährigen öffentlichen Nutzen aufweisen (§ 91b Abs. 2 GG).

2.3.1.3 Fremdkapital

Verpflichtungen werden bilanziert, wenn ihre Erfüllung voraussichtlich zu einem Mittelabfluss führen wird. Rückstellungen werden gebildet für bestehende Verpflichtungen, bei denen der Zeitpunkt der Erfüllung oder die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sind. Für die Fremdmittelaufnahme ist der Gemeinderat zuständig.

2.3.1.4 Eigenkapital

Das Eigenkapital setzt sich aus folgenden Komponenten zusammen: Verpflichtungen bzw. Vorschüsse gegenüber Spezialfinanzierungen, Fonds, Rücklagen der Globalbudgetbereiche, Vorfinanzierungen, Aufwertungsreserve, Bilanzüberschuss/ -fehlbetrag. Dieser setzt sich zusammen aus dem Jahresergebnis und den kumulierten Ergebnissen der Vorjahre. Die Spezialfinanzierungen, Fonds und Vorfinanzierungen werden in ↑ Kapitel 6 ausführlich behandelt.

Der Saldo der kumulierten Überschüsse und Defizite der Erfolgsrechnung wird als Bilanzüberschuss/ bzw. -fehlbetrag ausgewiesen. Dieser Bilanzüberschuss dient ausschliesslich zur Abdeckung von Fehldeckungen der Erfolgsrechnung in den folgenden Jahren. Ist der Bilanzüberschuss aufgebraucht, ist ein Aufwandüberschuss als Bilanzfehlbetrag zu verbuchen. Dieser ist jährlich um mindestens 30 % des Restbuchwerts abzutragen. Die entsprechenden Beträge sind im Budget zu berücksichtigen (§ 88g Abs. 2 GG).

2.3.2 Erfolgsrechnung

Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode den Wertzuwachs als Ertrag und den Wertverzehr als Aufwand aus (§ 84d GG).

Die Erfolgsrechnung soll das jährliche finanzielle Ergebnis der Gemeinde im Sinne des True and Fair View-Prinzips darstellen. Der Saldo der Erfolgsrechnung (Ertrags- oder Aufwandüberschuss) verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag. Mittelfristig soll das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung ausgeglichen sein (§ 88g GG). Um den Periodenerfolg objektiv zu ermitteln, sind die Aufwände und Erträge nach dem Grundsatz der periodengerechten Verbuchung (Rechnungsabgrenzungen) und der Bruttodarstellung zu behandeln (§ 91a Abs. 2).

Die Artengliederung der Erfolgsrechnung sieht wie folgt aus, der verbindliche, detaillierte Kontenplan ist auf der [Homepage](#) verfügbar:

Aufwand	30 Personalaufwand
	31 Sach- und übriger Betriebsaufwand
	33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen
	34 Finanzaufwand
	35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen
	36 Transferaufwand
	37 Durchlaufende Beiträge
	38 Ausserordentlicher Aufwand
	39 Interne Verrechnungen
	90 Abschluss Erfolgsrechnung
Ertrag	40 Fiskalertrag
	41 Regalien und Konzessionen
	42 Entgelte
	43 Verschiedene Erträge
	44 Finanzertrag
	45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen
	46 Transferertrag
	47 Durchlaufende Beiträge
	48 Ausserordentlicher Ertrag
	49 Interne Verrechnungen
	90 Abschluss Erfolgsrechnung

Die harmonisierte Rechnungslegung gibt folgende funktionale Gliederung für die Erfolgs- sowie Investitionsrechnung vor:

- 0 Allgemeine Verwaltung
- 1 Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
- 2 Bildung
- 3 Kultur, Sport und Freizeit, Kirche
- 4 Gesundheit
- 5 Soziale Sicherheit
- 6 Verkehr und Nachrichtenübermittlung
- 7 Umweltschutz und Raumordnung
- 8 Volkswirtschaft
- 9 Finanzen und Steuern

Die vollständige funktionale Gliederung findet sich ebenfalls auf der [Homepage](#).

2.3.2.1 Gestufter Erfolgsausweis

Die Erfolgsrechnung zeigt auf der ersten Stufe den operativen auf der zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg, ferner den Gesamterfolg, welcher den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag verändert (§ 11 Abs. 1 FiV).

Grundsätzlich gibt es im HRM2 zwei Arten von ausserordentlichen Transaktionen:

- finanzpolitisch motivierte Buchungen
- nicht finanzpolitisch motivierte Buchungen

Folgende hauptsächlich finanzpolitisch motivierten Buchungen gelten aufgrund der Kontierung als ausserordentlich:

- Einlagen in Rücklagen der Globalbudgetbereiche (Konto 3892) bzw. Entnahmen aus Rücklagen der Globalbudgetbereiche (Konto 4892).
- Einlagen in Vorfinanzierungen des EK (Konto 3893) bzw. Entnahmen aus Vorfinanzierungen des EK (Konto 4893).
- Abtragung Bilanzfehlbetrag (Konto 3899), Entnahmen aus Aufwertungsreserve (Konto 4895) und Zusammenschlussbeiträge (Konto 4861)

Finanzausgleichsbeiträge (Konten 4621/4622) gehören nicht zur Gruppe der ausserordentlichen Transaktionen.

Folgende nicht finanzpolitisch motivierte Buchungen gelten als ausserordentliche Aufwände (Konto 380/381) und Erträge (Konto 483 bis 486) bzw. Investitionsausgaben (Konto 58) und Investitionseinnahmen (Konto 68), wenn

- mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte,
- sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen,
- sie nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehören und
- der Betrag wesentlich ist.

(§ 11 Abs. 2 FiV).

Diese Kriterien sind zwingend kumulativ einzuhalten. Ansonsten gilt der Sachverhalt nicht als ausserordentlich. Beispiele für solche ausserordentlichen Aufwände sind Erdbeben und andere Naturkatastrophen (Aufwand für Wiederherstellung nach Sturmschaden, Erträge aus Sammlungen z.B. der Glückskette).

Der Begriff ausserordentlich darf nicht verwechselt werden mit aussergewöhnlich. Es sind viele aussergewöhnliche Sachverhalte denkbar, die jedoch nicht als ausserordentlich verbucht werden dürfen (z.B. Ausfinanzierung einer Pensionskasse, konjunkturelle oder durch Einzelereignisse geprägte Steuerschwankungen).

Ausserordentliche Ereignisse sind im Anhang offen zu legen und zu erläutern.

Der gestufte Erfolgsausweis ist für die Einwohnergemeinde ohne Spezialfinanzierungen, die einzelnen Spezialfinanzierungen sowie für die Einwohnergemeinde inkl. Spezialfinanzierungen zu erstellen. Sinngemäss ist der Erfolgsausweis auch für die Jahresrechnungen und Budgets der Ortsbürgergemeinde und der Gemeindeverbände zu erstellen.

Der Ausweis ist Bestandteil des Ergebnisses. Dieses setzt sich zusammen aus,

- dem gestuften Erfolgsausweis,
- dem Finanzierungsausweis,
- dem Nachweis über das Nettovermögen bzw. die Nettoschuld (nur bei den Spezialfinanzierungen)
- sowie aus den relevanten Kennzahlen (§ 26 FiV).

2.3.3 Investitionsrechnung

Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, die als Verwaltungsvermögen aktiviert werden sowie die damit zusammenhängenden Einnahmen, die passiviert werden (§ 84e GG). Zu den Einzelheiten des Investitionsbegriffs siehe ↑ Kapitel 3.3.

Die Artengliederung der Investitionsrechnung ordnet sich wie folgt und ist auf der [Homepage](#) abrufbar:

Ausgaben	50 Sachanlagen
	51 Investitionen auf Rechnung Dritter
	52 Immaterielle Anlagen
	54 Darlehen
	55 Beteiligungen, Grundkapitalien
	56 Investitionsbeiträge
	57 Durchlaufende Investitionsbeiträge
	58 Ausserordentliche Investitionen
	59 Übertrag an Bilanz
Einnahmen	60 Abgang von Sachanlagen
	61 Rückerstattungen Investitionen auf Rechnung Dritter
	62 Abgang von immateriellen Anlagen
	63 Investitionsbeiträge
	64 Rückzahlung von Darlehen
	65 Abgang von Beteiligungen, Grundkapitalien
	66 Rückzahlung von Investitionsbeiträgen
	67 Durchlaufende Investitionsbeiträge
	68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen
	69 Übertrag an Bilanz

Die funktionale Gliederung ist in ↑ Kapitel 2.3.2 ersichtlich.

Weiter bildet die Investitionsrechnung einen Teil des Geldflusses aus Investitionen und Desinvestitionen in der Geldflussrechnung ab, siehe ↑ Kapitel 2.3.4.

2.3.3.1 Finanzierungsausweis

Der Finanzierungsausweis ist Bestandteil des Ergebnisses der Jahresrechnung bzw. des Budgets. Er weist die Nettoinvestitionen, die Selbstfinanzierung sowie das Finanzierungsergebnis aus.

2.3.4 Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung ist Bestandteil der Jahresrechnung und somit zwingend zu erstellen (§ 88c GG, § 13 FiV). Erstellt wird sie über den gesamten Rechnungskreis der Einwohnergemeinde (inkl. Spezialfinanzierungen), der Ortsbürgergemeinde sowie der Gemeindeverbände.

Die Geldflussrechnung zeigt die Veränderung der Geldmittel auf, die der Gemeinde zur Verfügung stehen. Sie streicht heraus, wie wichtig die Liquidität für jede Gemeinde ist und gibt Auskunft darüber, wieweit Investitionen finanziert und Schulden zurückgezahlt werden können.

Durch die Geldflussrechnung wird die Mittelherkunft sowie die Mittelverwendung aufgezeigt, aufgeteilt auf die drei Bereiche betriebliche Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit.

Ausführlichere Informationen zur Geldflussrechnung, insbesondere zu den drei Bereichen, finden sich in ↑ Kapitel 9.3.

2.3.5 Anhang zur Jahresrechnung

Das Gemeindegesetz regelt in § 88c den Inhalt der Jahresrechnung. Ein Bestandteil ist der Anhang zur Jahresrechnung, welcher auch zur öffentlichen Auflage gehört (§ 88e Abs. 2 lit. c GG). Gemäss § 14 FiV legt er offen

- a) den Eigenkapitalnachweis,
- b) den Rückstellungsspiegel,
- c) den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel,
- d) die Kreditkontrolle,
- e) den Anlagespiegel,
- f) zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

In jenen Fällen, wo Bestandteile infolge Nichtvorhandenseins des entsprechenden Sachverhalts nicht erstellt werden, ist dies in den zusätzlichen Angaben so offenzulegen.

Informationen zum Anhang zur Jahresrechnung finden sich in ↑ Kapitel 4.

2.4 Haushalt- und Rechnungslegungsgrundsätze

Für die Führung des Finanzhaushaltes hat der Gesetzgeber in § 116 Abs. 1 der Kantonsverfassung und im Gemeindegesetz die Grundsätze aufgestellt. Diese werden nachfolgend aufgeführt und kommentiert.

2.4.1 Grundsätze der Haushaltsführung

Die Grundsätze der Haushaltsführung sind im Gemeindegesetz in § 85b festgehalten.

Gesetzmässigkeit: Die wesentlichen Ausgaben und Einnahmen stützen sich auf rechtsverbindliche Erlasse oder Verpflichtungskredite. Die rechtliche Grundlage kann in einem gültigen Rechtssatz oder in einem vom zuständigen Organ gefassten Beschluss bestehen. Die Aufhebung der Rechtsgrundlage bedarf der Zustimmung jenes Organs, das für deren Beschluss zuständig ist.

Haushaltgleichgewicht: Ausgaben und Einnahmen sind auf die Dauer im Gleichgewicht zu halten. Die Erfolgsrechnung ist mittelfristig auszugleichen. Als mittelfristig gilt eine Zeitspanne von 4 – 7 Jahren. Ist die Ausgabendeckung mittelfristig nicht sichergestellt, sind die Einnahmen entsprechend festzusetzen oder die Ausgaben zu kürzen.

Sparsamkeit / Dringlichkeit: Die Aufgaben und Ausgaben sind laufend auf ihre Notwendigkeit und Zweckmässigkeit sowie auf ihre finanziellen Auswirkungen und ihre Tragbarkeit hin zu überprüfen (§ 116 Abs. 3 KV). Neue Aufgaben sind nach Massgabe ihrer Wichtigkeit und Dringlichkeit sowie unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen, sozialen und ökologischen Entwicklung anzugehen (§ 85b Abs. 3 GG).

Wirtschaftlichkeit / Wirksamkeit: Für jedes Vorhaben ist die Lösung zu wählen, die mit dem besten Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen zum Ziel führt (§ 85b Abs. 2 GG). Die Prüfung der Wirtschaftlichkeit bezieht sich auf die Investitions- und Betriebskosten. Betriebskosten sind Kosten für Verwaltung, Unterhalt, Betrieb, Wartung sowie den Kapitaldienst für das investierte Kapital. Sie sind durch Erträge zu decken. Die Prüfung der Wirksamkeit der erbrachten Leistungen bezieht sich auf die Zielerreichung (wurden die verfolgten Ziele erreicht?).

Verursacherprinzip / Vorteilsabgeltung: Verursacher besonderer Vorkehrungen oder Aufwendungen und Nutzniesser besonderer Leistungen des öffentlichen Gemeinwesens haben in der Regel die Kosten zu tragen (§ 85b Abs. 4 GG). Besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen oder Anordnungen sind abzugelten (§ 85b Abs. 5 GG). Die Beiträge dürfen nicht höher sein als die Kosten.

Zweckbindung: Ein Kredit darf nur für den umschriebenen Zweck in Anspruch genommen werden (§ 90a GG). Die Erläuterungen zu Krediten im Budget sind nicht verbindlich. Rechtsverbindlich sind lediglich die Budgetbeträge selber. Auf Antrag kann jedoch bei der Budgetberatung ein Detail der Erläuterungen (ausdrücklich) in den Beschluss aufgenommen werden. Damit erlangt diese Verbindlichkeit. Zur Deckung einzelner Ausgaben und Bildung von Reserven dürfen keine festen Anteile des Fiskalertrags festgelegt werden.

2.4.2 Rechnungslegungsgrundsätze

Die Rechnungslegung vermittelt eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über die Haushaltsführung, das Vermögen und die Verpflichtungen. Sie richtet sich nach den Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung, der Wesentlichkeit und der Vergleichbarkeit (§ 91a GG). Diese Grundsätze werden ergänzt durch die Budgetierungsgrundsätze (§ 87a GG) sowie die Buchführungsgrundsätze (§ 92a GG). In § 4 der Finanzverordnung werden erwähnte Grundsätze näher erläutert:

Jährlichkeit / Periodenabgrenzung: Das Budget und die Jahresrechnung werden für ein Kalenderjahr erstellt. Budget und Jahresrechnung müssen zeitlich identisch sein.

Spezifikation: Aufwände und Erträge sowie Ausgaben und Einnahmen sind nach der Artengliederung des Kontenrahmens zu unterteilen.

Vollständigkeit: Im Budget sind alle erwarteten Aufwände und Erträge sowie Ausgaben und Einnahmen aufzuführen. Die Finanzvorfälle und Buchungstatbestände sind lückenlos und periodengerecht zu erfassen. Nebenrechnungen sind lediglich dann gestattet, wenn sie im Kontenplan vorgesehen sind, welcher durch das Departement festgelegt wird (§ 94d Abs. 1 lit. b GG).

Vergleichbarkeit: Die Budgets und Rechnungen der Gemeinden sollen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.

Bruttodarstellung: Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und -einnahmen sind getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.

Wesentlichkeit: Sämtliche Informationen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind, sind offenzulegen.

Richtigkeit / Rechtzeitigkeit / Nachprüfbarkeit: Die Buchungen müssen den Tatsachen entsprechen und sind weisungsgemäss vorzunehmen. Die Rechnungsführung ist aktuell zu halten und der Geldverkehr tagesaktuell zu erfassen. Die Vorgänge sind chronologisch festzuhalten. Zudem sind die Vorgänge klar und verständlich zu erfassen. Korrekturen sind zu kennzeichnen und die Buchungen durch Belege nachzuweisen.