

Rechnungsabgrenzung Beitragsleistungen Schul- gemeinden Umsetzungsleitfaden

Leitfaden vom 31. Mai 2016

Inhaltsübersicht

1	Rechnungsabgrenzungen unter HRM2	2
1.1	Definition Finanzausgleich.....	3
1.2	Aposteriorisches Finanzausgleichssystem	3
1.3	Begleitfinanzausgleichssystem.....	4
2	Finanzausgleich der Thurgauer Schulgemeinden.....	5
2.1	Einordnung des kantonalen Beitragssystems.....	6
2.2	Rechnungsabgrenzung nach Beitragsgesetz Schulgemeinden	7
2.3	Buchungsvorgang (Teil-)Abgrenzung BEITRAGSEMPFÄNGER.....	10
2.4	Buchungsvorgang (Teil-)Abgrenzung BEITRAGSZAHLER	11

1 Rechnungsabgrenzungen unter HRM2

Aufgrund § 35 der Verordnung über das Rechnungswesen der Gemeinden [RB 131.21] soll die Rechnungslegung so ausgestaltet sein, dass sie der **tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht**. In § 36 ist unter anderem der Grundsatz der Periodenabgrenzung aufgeführt. Auch das Finanzhaushaltgesetz [RB 611.1] stützt sich gemäss § 7 Absatz 4 auf dieselben Grundsätze.

Mit Umstellung der Rechnungslegung auf HRM2 soll gleichzeitig die Behandlung der Beitragszahlungen in der Rechnungslegung der Schulgemeinden geregelt werden. Vorliegendes Dokument erläutert die diesbezügliche Regelung und entspricht auch der fachlichen Beurteilung der Finanzverwaltung des Kantons Thurgau.

Basierend auf der «Fachempfehlung Nr. 05: Aktive und passive Rechnungsabgrenzung» der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) sind Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen für:

- Erträge, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden
- vor dem Bilanzstichtag bezogene Leistungen (Ausgaben oder Aufwände), die erst in der neuen Rechnungsperiode in Rechnung gestellt werden

Auf eine Abgrenzung kann *ausnahmsweise* bei kontinuierlich anfallenden Leistungen verzichtet werden, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Es besteht kein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag
- Die Höhe der Leistung unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen
- Der einzelne Geschäftsvorfall überschreitet einen minimalen, auf die Grösse des Gemeinwesens bzw. dessen Finanzhaushalt abgestimmten Wert nicht
- Es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro Rechnungsperiode verbucht ist

1.1 Definition Finanzausgleich

Im Dezember 2014 veröffentlichte das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) aufgrund diverser Rückfragen ein FAQ (Frequently Asked Question) zur Thematik «Verbuchung im Zusammenhang mit der Umsetzung des innerkantonalen Finanzausgleichs», unter anderem auch mit folgenden Definitionen:

Bemessungsjahr	Jahr, für welches die statistischen Grundlagen für die Ausgleichszahlung bekannt sind, anhand derer die Finanzausgleichsbeiträge berechnet werden
Berechnungsjahr	Jahr, in dem die Beitragsbemessung erfolgt und in welchem den am Finanzausgleich teilnehmenden Haushalten die Zahlungen mitgeteilt werden
Ausgleichsjahr	Jahr, für welches ein rechtlicher Anspruch auf eine Verpflichtung für eine Finanzausgleichszahlung (Guthaben oder Verbindlichkeit) besteht

Das SRS unterscheidet dabei zwischen einem aposteriorischen Finanzausgleichssystem sowie einem Begleitfinanzausgleichssystem.

1.2 Aposteriorisches Finanzausgleichssystem

Das System des Finanzausgleichs stützt sich auf statistische Daten früherer Jahre. Das Ausgleichsjahr stimmt nicht mit dem Bemessungsjahr überein.

	Bemessungsjahr	Berechnungsjahr	Ausgleichsjahr
	20XX -2	20XX -1	20XX
Beispiel falls 20XX =2014	2012	2013	2014

Das Jahr 20XX -2 ist nur die Basis für die Berechnung, der Betrag ist nicht für dieses Jahr geschuldet oder wird nicht für dieses Jahr gutgeschrieben. Ein rechtlicher Anspruch auf die Finanzausgleichsbeträge oder die Verpflichtung, diese zu bezahlen, entsteht erst im Ausgleichsjahr.

Bei diesem System darf weder eine Abgrenzung noch eine Rückstellung bzw. eine Vorfinanzierung oder Einlage in einen Reservefonds verbucht werden.

1.3 Begleitfinanzausgleichssystem

Dieses System stützt sich auf statistische Daten des aktuellen Jahres. Das Ausgleichsjahr entspricht dem Bemessungsjahr.

	Ausgleichsjahr = Bemessungsjahr	definitives Be- rechnungsjahr
	20XX	20XX +1
Beispiel falls 20XX =2014	2014	2015

Ein Begleitfinanzausgleichssystem verlangt im Allgemeinen eine Rechnungstellung in Form von Akontozahlungen und einer definitiven Veranlagung mittels einer Schlussabrechnung. Die Akontozahlungen werden grundsätzlich mittels Schätzungen ausgestellt. Die Schlussabrechnung wird später erstellt, sobald die definitiven Berechnungsgrundlagen bekannt sind.

Typischerweise werden Akontozahlungen im Laufe des Jahres 20XX (Ausgleichsjahr) geleistet oder erhalten. Die Schlussabrechnung wird im Laufe des Jahres 20XX +1 erstellt, welches die effektiv geschuldete oder erhaltene Ausgleichszahlung enthält. Sind die Akontozahlungen angemessen geschätzt, ist der Unterschied zwischen den bezahlten oder erhaltenen Beiträgen des Jahres 20XX und dem effektiv geschuldeten oder erhaltenen Betrag nicht von grosser Bedeutung. Die Art der Verbuchung von grösseren Differenzen hängt davon ab, wie zuverlässig der Saldo zwischen den Akontozahlungen und der Schlusszahlung geschätzt werden kann.

In einem Begleitfinanzausgleichssystem entspricht das Ausgleichsjahr dem Bemessungsjahr, wobei der ergänzende definitive Mittelfluss zum Ausgleich erst im Folgejahr mit der Schlussabrechnung liquiditätswirksam wird.

Folglich ist die Ausgleichs- bzw. Beitragszahlung für das Ausgleichsjahr periodengerecht abzugrenzen.

2 Finanzausgleich der Thurgauer Schulgemeinden

Der innerkantonale Finanzausgleich der Schulgemeinden besteht aus Beiträgen des Kantons und Ausgleichszahlungen finanzstarker Schulgemeinden. Das Beitragsgesetz [RB 411.61] beziehungsweise die Beitragsverordnung [RB 411.611] regeln die Einzelheiten. Das Beitragssystem basiert auf den Berechnungselementen Besoldungs- und Betriebspauschale sowie einem Zuschlag für sonderpädagogische Massnahmen. Diese Elemente ergeben das zu finanzierende Globalbudget. Zusätzlich werden weitere Leistungen in Form kantonaler Direktbeiträge wie Begabtenförderung oder Bildungssemester ausgerichtet.

Graphische Darstellung des Ausgleichssystems

	Globalbudget zu finanzieren	
finanzschwächere Schulen	lokaler Steuerbezug	BL
finanzstärkere Schulen	lokaler Steuerbezug	AZ

BL Beitragsleistung Kanton Thurgau

AZ Ausgleichzahlung finanzstarker Schulen
(Abbau Steuerbelastungsunterschiede)

Gemäss §§ 8 und 9 des Beitragsgesetzes übernimmt der Kanton jene Anteile am ermittelten Besoldungsaufwand (§ 3) respektive am übrigen Aufwand (§ 4), welche den Ertrag, je nach Körperschaftsform unterschiedliche Anrechnung von Steuerprozenten, übersteigen. Gleichzeitig wird in § 10 festgehalten, dass Schulgemeinden, deren Ertrag gemäss § 8 den Besoldungsaufwand übersteigt, 75 % der Differenz als Beitrag an den Kanton zur Finanzierung der Beitragsleistungen tragen. Diese Regelung dient insbesondere dem Abbau der Steuerbelastungsunterschiede. Bezüglich Verfahren äussert sich § 17 der Beitragsverordnung [RB 411.611] unmissverständlich, wonach die **Beitragszahlungen des Kantons für das dem Beitragsjahr vorangehende Jahr gelten.**

Folglich ist die periodengerechte Berücksichtigung des Guthabens oder der Verpflichtung mittels entsprechender Rechnungsabgrenzung zweckmässig im Sinne der tatsächlichen Bilanzverhältnisse. Die Beiträge werden mit deren rechtskräftigen Festsetzung ausbezahlt beziehungsweise den Schulgemeinden in Rechnung gestellt und damit im Folgejahr (20XX +1) liquiditätswirksam.

Da die kantonalen Direktbeiträge für Bildungssemester etc. bereits im Jahr der Kostenentstehung (20XX) ausgerichtet werden, ist der nach HRM2 verstärkte Fokus auf periodengerechte Rechnungslegung in diesem Bereich bereits erfüllt.

2.1 Einordnung des kantonalen Beitragssystems

Der innerkantonale Finanzausgleich mit den Schulgemeinden entspricht einem Begleitfinanzausgleichssystem. Das zu finanzierende Globalbudget der Schulgemeinden wird im Bemessungsjahr mehrheitlich mit ihren eigenen Steuern bewältigt. Zur vervollständigenden Finanzierung des Globalbudgets werden Beiträge des Kantons beziehungsweise Ausgleichszahlungen finanzstarker Schulen fällig. Aufgrund der Datenverfügbarkeit werden jedoch Akonto- und Schlusszahlungen gemäss Beitragsabrechnung erst im Berechnungsjahr (20XX +1) vorgenommen:

	Ausgleichsjahr = Bemessungsjahr		Berechnungs-/ Auszahlungsjahr
	20XX		20XX +1
Beispiel falls 20XX = 2014	2014		2015
	Globalbudget zu finanzieren		
finanzschwächere Schulen	lokaler Steuerbezug	←	BL
finanzstärkere Schulen	lokaler Steuerbezug	←	AZ

BL Beitragsleistung Kanton Thurgau

AZ Ausgleichzahlung finanzstarker Schulen
(Abbau Steuerbelastungsunterschiede)

Für die Beitragsabrechnung des Bemessungsjahres sind jeweils die Schülerzahlen je Semester per 15. Februar und 15. September, der individuelle Zuschlag für sonderpädagogische Massnahmen sowie die Steuerkraft der Körperschaft relevant.

Bezüglich dem Abschluss der Jahresrechnung liegen den Schulgemeinden die entsprechenden Daten rechtzeitig vor, damit die notwendige Rechnungsabgrenzung allenfalls unter Beizug des kantonalen Berechnungstools exakt vorgenommen werden kann.

2.2 Rechnungsabgrenzung nach Beitragsgesetz Schulgemeinden

Folgende Kriterien zeitgemässer Rechnungslegung betreffend die aktive oder passive Rechnungsabgrenzung sind beitragsrechtlich erfüllt:

- Ertrag in Form von kantonalen Beiträgen, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden
- vor dem Bilanzstichtag zugewiesener Aufwand (Abbau Steuerbelastungsunterschiede) in Form von Ausgleichszahlungen, die erst in der neuen Rechnungsperiode in Rechnung gestellt werden
- verlässliche Schätzung der Beitragsleistungen wird ermöglicht
- es besteht ein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag
- Höhe der Leistung unterliegt je nach Steuerkraft- und Schülerzahlentwicklung substantziellen Schwankungen
- Finanzausgleich nimmt einen wesentlichen Teil des Finanzhaushaltes ein

Aufgrund der fachlichen Systematik des Beitragsgesetzes (Finanzierung Globalbudget) ist die periodengerechte Abgrenzung der Beitragsleistungen beziehungsweise Ausgleichszahlungen im Grundsatz als richtig zu beurteilen. Jedoch soll die buchhalterische Behandlung gegenüber der rein juristischen Betrachtung stärker gewichtet werden, wonach die vorliegende Empfehlung um die Möglichkeit der Teilabgrenzung zur Anpassung der Erfolgsrechnung ergänzt wird.

.

Das DEK empfiehlt mit vorliegendem Leitfaden in Absprache mit der kantonalen Finanzverwaltung, eine der folgenden beiden Methoden zur Verbuchung der Beitragsleistungen anzuwenden:

Methode 1: Abgrenzung der gesamten Beitragsleistung

› Fokus Bilanz und Erfolgsrechnung

Die Schulgemeinden buchen die erhaltenen Beitragszahlungen bzw. die geleisteten Ausgleichszahlungen periodengerecht in dasjenige Jahr, für welches der Ausgleich geleistet wurde. Die im Beitragsjahr zu zahlenden Beträge werden vollumfänglich als Guthaben (Beitragsempfänger) bzw. Verpflichtung (Beitragszahler) transitorisch im vorangehenden Rechnungsjahr gebucht. Bei dieser Verbuchungsart steht die Bilanzbetrachtung im Vordergrund, wonach der gesamte Betrag als Ausgleich zum Globalbudget gemäss Gesetz über Beitragsleistungen an die Schulgemeinden (Beitragsgesetz; RB 411.61) zu verstehen ist. Sie eignet sich insbesondere für Beitragsempfänger. Als Folge der Anwendung dieser Methode wird im Umstellungsjahr die Erfolgsrechnung einmalig mit den Beträgen aus zwei Jahren ent- bzw. belastet, zeigt in den Folgejahren aber den aussagekräftigen tatsächlichen Erfolg der Schule.

BEITRAGSEMPFÄNGER/-ZÄHLER

2015	ER	Beitragsleistung (Umstellungsjahr)	420'000	MFW	Restdeckung GB 2014 bzw. AZ
	Tool BL	Berechnung zum Jahresabschluss (SuS, Steuerkraft)	470'000		Ausgleich für GB 2015 bzw. Zahlung
	ER	periodengerechte Abgrenzung	470'000	MFU	TA/TP-Buchung
2016	ER	Neutralisierung Bilanz	470'000	MFU	Auflösung TA/TP
	ER	Beitragsleistung	470'000	MFW	Restdeckung GB 2015 bzw. AZ
	Tool BL	Berechnung zum Jahresabschluss (SuS, Steuerkraft)	510'000		Ausgleich für GB 2016 bzw. Zahlung
	ER	periodengerechte Abgrenzung	510'000	MFU	TA/TP-Buchung

AZ Ausgleichzahlung
BL Berechnungstool Beitragsleistung
ER Erfolgsrechnung
GB Globalbudget Beitragsgesetz

MFW mittelflusswirksam
MFU mittelflussunwirksam
TA/TP Transitorische Aktiven/Passiven

Methode 2: Abgrenzung der Differenz zwischen Mittelfluss und Beitragsleistung
› Fokus Erfolgsrechnung

Die Schulgemeinden buchen die Differenz zwischen den erhaltenen bzw. bezahlten Beiträgen im Rechnungsjahr (Mittelfluss) und den im Folgejahr (Beitragsjahr) errechneten Beiträgen transitorisch zur Anpassung der Erfolgsrechnung. Damit wird in der Erfolgsrechnung derjenige Betrag ausgewiesen, den die Schulgemeinde als Ausgleich für das Rechnungsjahr erhält bzw. bezahlen muss. Diese Methode bietet sich insbesondere für Beitragszahler an.

Eine sorgfältige Berechnung der Abgrenzungsposition bildet wesentliche Voraussetzung für die Beurteilung des tatsächlichen Jahreserfolges.

BEITRAGSEMPFÄNGER/-ZÄHLER

2015	ER	Beitragsleistung	420'000	MFW	Restdeckung GB 2014 bzw. AZ
	Tool BL	Berechnung zum Jahresabschluss (SuS, Steuerkraft)	470'000		Ausgleich für GB 2015 bzw. Zahlung
	ER	periodengerechte Abgrenzung	50'000	MFU	TA/TP-Buchung
2016	ER	Neutralisierung Bilanz	50'000	MFU	Auflösung TA/TP
	ER	Beitragsleistung	470'000	MFW	Ausgleich für GB 2015
	Tool BL	Berechnung zum Jahresabschluss (SuS, Steuerkraft)	510'000		Ausgleich für GB 2016 bzw. Zahlung
	ER	periodengerechte Abgrenzung	90'000	MFU	TA/TP-Buchung (50' VJ plus 40' neu)

AZ	Ausgleichzahlung	MFW	mittelflusswirksam
BL	Berechnungstool Beitragsleistung	MFU	mittelflussunwirksam
ER	Erfolgsrechnung	TA/TP	Transitorische Aktiven/Passiven
GB	Globalbudget Beitragsgesetz	VJ	Vorjahr

Die Schulgemeinden können zwischen Methode 1 oder 2 wählen oder gänzlich auf eine periodengerechte Verbuchung verzichten. Unabhängig vom gewählten Vorgehen haben die Schulen im Sinne der Stetigkeit danach dieselbe Methode anzuwenden und in den Erläuterungen zur Rechnungslegung ordentlich zu deklarieren.

Es wird empfohlen, die **Umstellung zur periodengerechten Verbuchung im Rahmen der Einführung der Rechnungslegung auf HRM2** vorzunehmen. Die Finanzstatistik wird zur Vergleichbarkeit in den Publikationen entsprechend gekennzeichnet.

2.3 Buchungsvorgang (Teil-)Abgrenzung BEITRAGSEMPFÄNGER

SOLL (BILANZ)	HABEN (ERFOLGSRECHNUNG)
1043.2x Finanz- und Lastenausgleich	4621.51 Kantonsbeitrag an Besoldung
1043.2x Finanz- und Lastenausgleich	4621.52 Kantonsbeitrag an Betriebsaufwand

Der einmalige Effekt eines doppelten Ertrags im Übergangsjahr kann wie folgt behandelt werden:

Es wird durch den Bilanzanpassungsbericht per 1.1.XX eine Bilanzerweiterung der Positionen 1043.2x (Finanz- und Lastenausgleich) sowie 2980.xx (übriges Eigenkapital) vorgenommen - grundsätzlich empfehlenswert.

Möchte die Schule den Doppeleffekt für Einlagen in den Erneuerungsfonds Baufolgekosten oder zusätzliche Abschreibungen nutzen, sind diese Vorgänge über die Erfolgsrechnung abzuhandeln. Allfällig notwendiger Support wird vom Fachbereich Finanzen Schulgemeinden sichergestellt.

2.4 Buchungsvorgang (Teil-)Abgrenzung BEITRAGSZÄHLER

SOLL (ERFOLGSRECHNUNG)	HABEN (BILANZ)
3621.51 Gemeindebeitrag an kantonalen Finanzausgleich	2043.2x Finanz- und Lastenausgleich

Der einmalige Effekt eines doppelten Aufwandes im Übergangsjahr kann wie folgt behandelt werden:

Es wird durch den Bilanzanpassungsbericht per 1.1.XX eine Erweiterung der Position 2043.2x (Finanz- und Lastenausgleich) sowie eine Verminderung der Position 2999 (Bilanzüberschuss) vorgenommen.

Soll die Belastung einer vollständigen Abgrenzung allenfalls auf mehrere Jahre verteilt werden, sind die Tranchen über die Erfolgsrechnung Konto 9300.3621.51 (HRM2) oder Konto 922.351.00 (HRM1) zu tätigen. Allfällig notwendiger Support wird vom Fachbereich Finanzen Schulgemeinden sichergestellt.