



KANTON
NIDWALDEN

REGIERUNGSRAT

GESETZ ÜBER DEN
FINANZHAUSHALT
(FINANZHAUSHALTGESETZ)

GESETZ ÜBER DEN FINANZHAUS-
HALT DER GEMEINDEN
(GEMEINDEFINANZHAUSHALT-
GESETZ)

VERNEHMLASSUNGSBERICHT

1	Zusammenfassung	4
2	Ausgangslage	5
2.1	Allgemeines	5
2.1.1	Empfehlung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren	5
2.1.2	Würdigung des harmonisierten Rechnungsmodells (HRM1)	5
2.1.3	Entwicklungen im Rechnungswesen	5
2.2	Ziele der Revision des Finanzhaushaltgesetzes (FHG) und des Gemeindefinanzhaushaltgesetzes (GemFHG)	6
2.2.1	Zielsetzungen für die Weiterentwicklung des HRM	6
2.2.2	Kriterien für die Weiterentwicklung	7
2.3	Fachempfehlungen	7
2.3.1	Kontenrahmen HRM2	7
2.3.2	Funktionale Gliederung	7
3	Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	8
3.1	Finanzhaushaltgesetz (FHG) und Gemeindefinanzhaushaltgesetz (GemFHG)	8
4	Auswirkungen	13
4.1	Einführung HRM2 in Kanton und Gemeinden	13
4.1.1	Wesentliche Abweichungen zwischen HRM1 und HRM2	14
4.2	Finanzielle Auswirkungen	14
4.3	Personelle Auswirkungen auf den Kanton und die Gemeinden	15
4.4	Umsetzung	15

1 Zusammenfassung

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren hat mit Blick auf die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards das Projekt Reform Rechnungslegung Kantone und Gemeinden in Auftrag gegeben. Das Ziel besteht darin, die Transparenz und die Vergleichbarkeit zu verbessern.

Mit Beschluss vom 25. Januar 2008 empfiehlt die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren den Kantonen und Gemeinden die vorliegende Fachempfehlung so rasch wie möglich umzusetzen.

Für die Weiterentwicklung des HRM wurden folgende Zielsetzungen formuliert:

- Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden.
- Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem NRM des Bundes harmonisiert werden.
- Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den IPSAS-Richtlinien. Dabei muss beachtet werden, dass die IPSAS-Richtlinien nicht integral und unverändert in das schweizerische Normenwerk übernommen werden können. Abweichungen sind zu begründen.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die in verschiedenen Kantonen und beim Bund bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt.

Das Handbuch HRM2 enthält insgesamt 20 Fachempfehlungen. Diese stellen Mindeststandards dar, welche alle öffentlichen Gemeinwesen erfüllen sollten. Abweichungen dazu sind möglich, müssen aber im Anhang offen gelegt werden.

Das Finanzhaushaltsgesetz (FHG) des Kantons und das Gemeindefinanzhaushaltsgesetz (GemFHG) wurden gestützt auf das Mustergesetz der Finanzdirektorenkonferenz vollständig überarbeitet. Die kantons- beziehungsweise gemeindespezifischen Besonderheiten wurden eingebaut und stimmen mit den heute gültigen Regelungen überein. Es sind dies insbesondere im Finanzhaushaltsgesetz des Kantons die Festsetzung des Kantonssteuerfusses, die Ausgaben- und Schuldenbremse, die Abschreibungen aufgrund vorgegebener Selbstfinanzierung sowie die zusätzlichen Abschreibungen im Rahmen der Jahresrechnung. Beim Gemeindefinanzhaushaltsgesetz gilt dies insbesondere für die Bestimmungen über die Abschreibungen des Verwaltungsvermögens und die Festsetzung des Steuerfusses.

Die Einführung von HRM2 in Kanton und Gemeinden wird dazu führen, dass das jährliche Ergebnis der Gemeinwesen im Sinne des True and Fair Prinzips dargestellt wird. Durch die mehrstufige Erfolgsrechnung wird das bisherige Gesamtergebnis durch verschiedene Teilergebnisse ergänzt. Das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit und das Ergebnis aus Finanzierung ergeben zusammen das operative Ergebnis. Dieses Ergebnis wird einen bedeutend besseren Vergleich zwischen den Gemeinwesen erlauben. Zusammen mit dem ausserordentlichen Ergebnis ergibt sich das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung. Dieses Ergebnis ist vergleichbar mit dem Saldo der Laufenden Rechnung gemäss HRM1.

2 Ausgangslage

2.1 Allgemeines

2.1.1 Empfehlung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren hat mit Blick auf die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards das Projekt Reform Rechnungslegung Kantone und Gemeinden in Auftrag gegeben. Das Ziel besteht darin, die Transparenz und die Vergleichbarkeit zu verbessern.

Am 19. September 2003 erteilte sie der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen (FkF) den Auftrag, das Handbuch HRM2 zu überarbeiten. Die FkF setzte eine Arbeitsgruppe ein. Neben Mitgliedern der FkF wirkten in dieser Arbeitsgruppe auch Vertreter von Städten und Gemeinden der kantonalen Finanzkontrollen und des Bundes mit.

Mit Beschluss vom 25. Januar 2008 empfiehlt die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren den Kantonen und Gemeinden die vorliegende Fachempfehlung so rasch wie möglich, d.h. innerhalb der kommenden zehn Jahre umzusetzen.

2.1.2 Würdigung des harmonisierten Rechnungsmodells (HRM1)

1970 nahm die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) das Nebeneinander von Rechnungssystemen zum Anlass, um einen Anlauf für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung einzuleiten. 1977 erschien die erste Ausgabe des „Handbuchs des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte“. Das Modell dieses Handbuchs, das so genannte „Neue Rechnungsmodell“ (heute: „Harmonisiertes Rechnungsmodell HRM“) wurde ab 1977 nach und nach in allen schweizerischen Kantonen und Gemeinden eingeführt, obwohl die Einführung freiwillig war.

Das HRM1 beruht im Wesentlichen auf folgenden Grundsätzen:

1. *Harmonisierung des kantonalen und kommunalen Haushaltsrechts*
2. *Einheitlicher Ausgabenbegriff der Verwaltungsrechnung*
3. *Zweiteilung der Verwaltungsrechnung in eine Laufende Rechnung und eine Investitionsrechnung*
4. *Einheitlicher Kontenrahmen der öffentlichen Haushalte*
5. *Harmonisierte Deckungsgrundsätze und Spezialfinanzierungen*
6. *Gliederung der Laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung nach Institutionen und nach dem Kontenrahmen*
7. *Förderung des Kostendenkens durch interne Verrechnungen von Aufwand und Ertrag*
8. *Konsolidierung von betriebswirtschaftlichen Sonderbuchhaltungen mit der Verwaltungsrechnung*
9. *Statistischer Finanzierungsausweis*
10. *Statistische Gliederung der Verwaltungsrechnung nach Aufgaben (funktionale Gliederung)*

Vorab unter dem Druck finanzieller Engpässe haben verschiedene Kantone und Gemeinden Ziele und Mittel neuer Konzepte der Verwaltungsführung, insbesondere New Public Management (NPM), eingeführt. Betriebsbuchhalterische Ansätze wurden in den Vordergrund gestellt, was sich auch in den Finanzbuchhaltungen niederschlug.

Dieser Trend hat sich durch die Entstehung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) noch verstärkt, da sich einige Kantone an diesen neuen Standards orientieren und im Hinblick darauf ihr Rechnungswesen revidieren.

2.1.3 Entwicklungen im Rechnungswesen

Seit der erfolgreichen Einführung des HRM1 ist die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens insbesondere mit der Einführung von Kosten- und Leistungsrechnungen und dem Konzept des New Public Management (NPM) weiter vorangeschritten.

Die Reform des HRM trifft sich zeitlich mit der Reform des Rechnungsmodells des Bundes [Neues Rechnungsmodell (NRM)], was die einmalige Gelegenheit mit sich bringt, diese beiden Systeme einander anzunähern. Weitere Ziele der Reform sind ein neuer Rechnungsaufbau in Anlehnung an die Privatwirtschaft (mit Erfolgsrechnung, Bilanz, Geldflussrechnung sowie Anhang), einheitliche Normen durch Anlehnung an die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), eine zeitgemässe Finanzberichterstattung, die Förderung der managementorientierten Verwaltungsführung und die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte durch eine substantielle Annäherung an das HRM.

Die Gelegenheit ist günstig, bei der Harmonisierung nun einen wesentlichen Schritt weiter zu kommen. Das neue Finanzhaushaltsgesetz (FHG) des Bundes sieht in Art. 48 Abs. 4 vor, dass sich der Bundesrat für harmonisierte Rechnungslegungsstandards von Bund, Kantonen und Gemeinden einsetzen soll. Diesem Auftrag ist mit dem Entwurf zum Mustergesetz so weit als möglich nachzukommen, weil die Harmonisierung auch aus der Sicht der Kantone und Gemeinden notwendig und sinnvoll ist. Der Entwurf zum Mustergesetz folgt demzufolge in weiten Teilen den Regelungen des FHG und der Finanzhaushaltsverordnung (FHV) des Bundes. Folgende Gründe sprechen speziell für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung:

- *Koordinierte Finanzpolitik*
- *Finanzausgleich*
- *Transparenz*
- *Finanzstatistik*

Die Rechnungslegungssysteme sind trotz einer mittlerweile integralen Verwendung des alten HRM1 immer noch sehr verschieden. Der Bund hat nicht die Kompetenz, die Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden zu beeinflussen, da die Kantone nach Bundesverfassung souverän sind und die Ausgestaltung der Rechnungslegung unter ihre Organisationsfreiheit fällt. Die Harmonisierung der Rechnungslegung bei Kantonen und Gemeinden kann also nur Schritt für Schritt und auf freiwilliger Basis vor sich gehen. Das Mustergesetz soll aber einen wichtigen Beitrag und eine Orientierungshilfe für die Kantone bereitstellen, die möglichst einheitlich ist und dennoch auf die individuellen Bedürfnisse der vielfältigen öffentlichen Aufgabenbereiche und unterschiedlichen Formen von Gemeinwesen Rücksicht nimmt.

Die Entstehung von Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS) begünstigt das Reformklima sowohl beim Bund als auch bei den Kantonen. Die IPSAS sind als Empfehlungen zum Rechnungswesen und zur Rechnungslegung explizit für den öffentlichen Sektor entwickelt worden. Als Grundlage zur Ausarbeitung der IPSAS dienen bzw. dienen die International Accounting Standards (IAS).

2.2 Ziele der Revision des Finanzhaushaltsgesetzes (FHG) und des Gemeindefinanzhaushaltsgesetzes (GemFHG)

2.2.1 Zielsetzungen für die Weiterentwicklung des HRM

Mit Blick auf die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards ist das Projekt Reform Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden (HRM2) entstanden. Die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) erliess daher den Auftrag, das HRM grundlegend zu überarbeiten, wobei folgende Projektziele formuliert wurden:

- Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden.
- Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem NRM des Bundes harmonisiert werden.
- Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den IPSAS-Richtlinien. Dabei muss beachtet werden, dass die IPSAS-Richtlinien nicht integral und unverändert in das schweizerische Normenwerk übernommen werden können. Abweichungen sind zu begründen.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die in verschiedenen Kantonen (namentlich im Kanton Zürich) und beim Bund bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt.

- Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt.

2.2.2 Kriterien für die Weiterentwicklung

Das öffentliche Rechnungswesen unterscheidet sich in verschiedener Hinsicht vom privatwirtschaftlichen Rechnungswesen. Kreditrecht, direkt-demokratische Rechte usw. sind im letzteren unbekannt. Es existieren somit besondere Rahmenbedingungen für die Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens, welche sich aus dem Adressatenkreis und den Funktionen ergeben. Das öffentliche Rechnungswesen hat einen internen und einen externen Adressatenkreis.

Aufgrund des ausgeprägten Föderalismus und der ausgebauten direkt-demokratischen Rechte in der Schweiz weist das schweizerische öffentliche Rechnungswesen spezifische Funktionen auf (welche eventuell nicht ohne weiteres auf das Ausland übertragen werden können).

Aus den verschiedenen Adressatenkreisen und den sich daraus ergebenden vielfältigen Funktionalitäten des öffentlichen Rechnungswesens ergeben sich folgende Kriterien für die Weiterentwicklung des HRM:

- Mehrdimensionalität des öffentlichen Rechnungswesens muss im Vordergrund stehen.
- Miliztauglichkeit ist in der Schweiz unabdingbar; das Modell muss auch für den Bürger, dem in vielen Gemeinden die Budgetkompetenz zukommt, verständlich sein.
- Neue Entwicklungen müssen über alle drei Staatsebenen hinweg anwendbar sein.
- Ausländische Modelle sind nur beschränkt auf die Schweiz übertragbar (Föderalismus/direkte Demokratie).
- Weiterentwicklungen müssen für den Staat einen Mehrwert bringen.
- Kosten von Reformen dürfen nicht ausser Acht gelassen werden.
- Eine ständige Abfolge von neuen Reformen ist zu vermeiden.

2.3 Fachempfehlungen

Das Handbuch HRM2 enthält insgesamt 20 Fachempfehlungen. Diese stellen Mindeststandards dar, welche alle öffentlichen Gemeinwesen erfüllen sollten. Abweichungen dazu sind möglich, müssen aber im Anhang offen gelegt werden. Wir verweisen auf die Beilage Fachempfehlungen.

2.3.1 Kontenrahmen HRM2

Der Kontenrahmen HRM2 ist mit jenem des Bundes harmonisiert. Die vom Bund zusätzlich belegten Sachgruppen sind markiert. Die Gemeinwesen werden ersucht, diese Sachgruppen in ihren individuellen Kontenplänen nicht zu verwenden (z.B. Rüstungsaufwand). Wir verweisen auf die Grobgliederung des Kontenrahmens HRM2 in der Beilage.

2.3.2 Funktionale Gliederung

Insbesondere für die Gemeinden ist ein finanzstatistischer Ausweis nach der funktionalen Gliederung zu erstellen. Die wichtigsten Funktionen lauten:

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

3 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

Die Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen beziehen sich sowohl auf das Finanzhaushaltsgesetz des Kantons sowie auf das Gemeindefinanzhaushaltsgesetz. Die beiden Gesetze basieren auf dem Mustergesetz und sind inhaltlich gegenseitig abgestimmt. Die Gesetzesrevision des Finanzhaushaltsgesetzes vom 7. Februar 2007, welche am 1. Januar 2008 in Kraft getreten ist, wurde inhaltlich übernommen. Es betrifft dies insbesondere die Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen, der Kantonssteuerfuss und die Ausgaben- und Schuldenbremse.

3.1 Finanzhaushaltsgesetz (FHG) und Gemeindefinanzhaushaltsgesetz (GemFHG)

Artikel 1 FHG / GemFHG

Ziele und Zwecke

Ziel eines Finanzhaushaltsgesetzes muss es sein, dem Parlament (Legislative), der Regierung, der Rechtspflege und der Verwaltung zu ermöglichen, dem gesetzlichen und verfassungsmässigen Auftrag der Ordnung der öffentlichen Finanzen in gewünschter Weise nachkommen zu können und die für die finanzielle Führung erforderlichen Instrumente bereit zu stellen. Diese organisatorischen Aspekte sind das primäre Ziel des Finanzhaushaltsgesetzes und werden daher zu Beginn genannt.

Artikel 3 FHG und Artikel 4 GemFHG Finanz- und Verwaltungsvermögen

Die Unterteilung der Anlagegüter in Finanz- und in Verwaltungsvermögen ist eine schweizerische Besonderheit, die eng mit dem Kreditrecht und der Ausgabenbewilligungskompetenz zusammenhängt. Letzten Endes ist diese Unterteilung auch ein Ausdruck der Gewaltentrennung und des direkt-demokratischen Prinzips mit den fakultativen oder obligatorischen Finanzreferenden. Das Unterscheidungskriterium ist der unmittelbare Bedarf im Hinblick auf die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben. Das Finanzvermögen dient der Aufgabenerfüllung nur mittelbar und ist rechtlich frei realisierbar im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, das zweckgebunden und nicht frei realisierbar ist. Zeigt sich, dass ein Gut, das im Verwaltungsvermögen bilanziert ist, für die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht mehr gebraucht wird, ist es in das Finanzvermögen umzuteilen.

Artikel 5 FHG und Artikel 6 GemFHG

Frei bestimmbare und gebundene Ausgaben

Die Unterscheidung zwischen neuen und gebundenen Ausgaben ist zentral für wichtige Fragen des Finanzrechts wie z.B. die Zuständigkeitsordnung oder das Finanzreferendum. Der Entscheid, ob eine Ausgabe neu oder gebunden ist, ist letzten Endes immer im Einzelfall zu treffen. Gesetzlich lässt sich nur eine generelle Umschreibung festlegen, die sich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung abstützt. Gemäss BGE 105 Ia 85 ist eine Ausgabe als gebunden und damit nicht als referendumspflichtig anzusehen, die durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgegeben, oder die zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich ist. Immer dann, wenn der entscheidenden Behörde in Bezug auf den Umfang der Ausgabe, den Zeitpunkt der Vornahme oder auf andere Modalitäten eine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit zusteht, ist eine neue Ausgabe anzunehmen. Bei der Abklärung der Frage, ob es sich um eine neue oder um eine gebundene Ausgabe handelt, sind hauptsächlich drei Subfragen betreffs Bedürfnis, Form und Zeitpunkt zu beurteilen: Das Ob, das Wie und das Wann. Wenn diese drei Fragen im Sinne des ersten Teils der vorstehend erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung mit Ja beantwortet werden können, handelt es sich um eine gebundene Ausgabe; wenn auch nur eine dieser Fragen mit Nein beantwortet werden muss, handelt es sich um eine neue Ausgabe.

Da das Finanzreferendum ein kantonales Rechtsinstitut ist, sind die Kantone naturgemäss frei, den Inhalt in der Verfassung oder in der Gesetzgebung selbst zu definieren. Das Bundesgericht prüft bei seinen diesbezüglichen Entscheiden immer zuerst die kantonale Verfassungs- und die kantonale Gesetzesgrundlage. Erst wenn sich darüber hinaus allgemeine Fragen staatsrechtlicher Natur ergeben, erfolgt die Interpretation im Sinne des zitierten BGE.

Artikel 6 FHG und Artikel 7 GemFHG Aufwand und Ertrag

Hier werden die buchhalterischen Begriffe Aufwand und Ertrag als den gesamten Wertverzehr beziehungsweise Wertzuwachs innerhalb einer bestimmten Periode definiert. Aufwand und Ertrag sind nicht deckungsgleich mit Ausgaben und Einnahmen. Der Aufwand findet beispielsweise auch in der Form des Wertverlustes auf Anlagegütern statt, der als Abschreibungen buchhalterisch erfasst wird, aber keine Zahlung auslöst.

Artikel 21 FHG Kantonssteuerfuss

Dieser Artikel wurde aus dem heutigen Finanzhaushaltgesetz vollständig übernommen. Es erfolgte einzig eine sprachliche Neuregelung. Materiell entspricht dieser Artikel der bewährten Praxis.

Artikel 25 FHG / GemFHG Erfolgsrechnung

Die Erfolgsrechnung ist mehrstufig abzuschliessen. Auf der operativen ersten Stufe soll ein betriebswirtschaftlich sauberer Abschluss ausgewiesen werden, der mit anderen Gemeinwesen vergleichbar ist. Finanzpolitisch motivierte Buchungen sowie mit der eigentlichen Geschäftstätigkeit nicht zusammenhängende Vorfälle sind auf der zweiten Stufe zu erfassen. Zusätzliche Abschreibungen gehören zum ausserordentlichen Aufwand. Es erfolgt der Verweis auf die Beilagen über den gestuften Erfolgsausweis Kanton und Gemeinde. Die Bildung beziehungsweise Auflösung von Rücklagen stellen ebenfalls einen ausserordentlichen Aufwand oder Ertrag dar.

Artikel 27 FHG / GemFHG Geldflussrechnung

Zwar enthielt bereits das HRM1 eine rudimentäre Geldflussrechnung. Diese war jedoch nicht so umfassend wie diejenige im HRM2. Die Geldflussrechnung ist wichtig, damit die Finanzierungstätigkeit und der Finanzierungsbedarf einzeln analysiert und kommuniziert werden können. Bereits beim Budget erhält das Volk und das Parlament Informationen zur Finanzierung. Es erfolgt der Verweis auf die Beilagen über die Geldflussrechnung Kanton und Gemeinde.

Artikel 30 FHG / GemFHG Rückstellungsspiegel

Der separate Nachweis der Rückstellungen ist gegenüber HRM1 ebenfalls eine qualitative Verbesserung. Die Gründe für eine Bildung von Rückstellungen sind in Art. 54 Abs. 4 enthalten.

Artikel 31 FHG / GemFHG Beteiligungsspiegel

Der Beteiligungsspiegel stellt eine qualitativ wichtige Neuerung des HRM2 dar. Bisher war über die Beteiligungen und ihre Risiken wenig Konkretes gefordert.

Artikel 32 FHG / GemFHG Gewährleistungsspiegel

Im Gewährleistungsspiegel sind Tatbestände aufzuführen, aus denen sich in Zukunft eine finanzielle Belastung des Gemeinwesens ergeben kann.

Artikel 33 FHG / GemFHG Anlagespiegel

Hauptaufgabe des Anlagespiegels ist der Nachweis der Werte der Anlagen, die in der Bilanz enthalten sind. Der Anlagespiegel umfasst die Positionen des Finanz- wie auch des Verwaltungsvermögens. Details über die einzelnen Anlagen werden nicht im Anlagespiegel, sondern in der Anlagenbuchhaltung behandelt.

Artikel 34 FHG / GemFHG Haushaltgleichgewicht

Mit "mittelfristigem Zyklus" ist der Konjunkturzyklus gemeint. Ein ganzer Zyklus umfasst eine konjunkturelle Aufschwungs- und eine Rezessionsphase. Dieser Zyklus dauert normalerweise max. 10 Jahre. Weist die Bilanz einen Bilanzfehlbetrag aus, ist dieser beim Kanton jährlich um mindestens 20 Prozent abzutragen. Diese Regelung führt gegenüber der heute geltenden hundertprozentigen Abschreibung im Folgejahr zu einer gewissen Entlastung. In der Praxis hätte sich die alte Regelung sofort auf den Steuerfuss des Kantons ausgewirkt. Der Bilanzfehlbetrag der Gemeinden soll

wie bisher jährlich um mindestens 10 Prozent des Buchwertes abgeschrieben werden.

Artikel 35 FHG Ausgaben- und Schuldenbremse

An der bewährten Ausgaben- und Schuldenbremse soll festgehalten werden. Diese hat in der Vergangenheit dazu beigetragen, dass insbesondere in der Budgetierungsphase der Gürtel enger geschnallt wurde. Dem Landrat konnte so das Budget und der Finanzplan für die folgenden beiden Jahre gesetzeskonform unterbreitet werden.

Als ausserordentliche Investitionen gelten in Zukunft auch Ausgaben für die Infrastruktur (z.B. öffentlicher Verkehr).

Artikel 36 FHG und Artikel 35 GemFHG Finanzkennzahlen

Zur Beurteilung der Finanzlage sind wenige, prägnante Finanzkennzahlen notwendig. Es muss sich dabei um relative Finanzkennzahlen handeln, die einen Bezug zu Bewegungsgrössen und zu Bestandesgrössen haben und sowohl die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung wie auch die Bilanz betreffen.

Artikel 38 FHG und Artikel 37 GemFHG Verpflichtungskredit

Objektkredite betreffen Einzelvorhaben, die wegen ihrer Grösse eine besondere Beschlussfassung bedingen. Solche Vorhaben sind dem Volk oder der zuständigen Behörde besonders zu begründen, was in einer Einzelvorlage geschehen soll. Verpflichtungskredite sind beim Kanton notwendig für einmalige neue Ausgaben für einen bestimmten Zweck über 250'000 Franken sowie für wiederkehrende neue Ausgaben für einen bestimmten Zweck über 50'000 Franken. Für die Gemeinden gilt eine Limite von 250'000 Franken beziehungsweise 25'000 Franken. Neu sind sämtliche Verpflichtungskredite zu befristen.

Artikel 39 FHG und Artikel 38 GemFHG Bemessung

Der Kredit sollte aufgrund sorgfältiger, nach fachmännischen Regeln erstellter Berechnungen bemessen werden. Mit fachmännischen Regeln sind allgemein gebräuchliche Methoden von Berufsständen oder anerkannten Vereinigungen gemeint. Eine wichtige Bestimmung ist die Preisstandsklausel, die verhindern soll, dass wegen teuerungsbedingter Mehrkosten ein Zusatzkredit beantragt werden muss. Bei Preisrückgängen soll sich der Kredit entsprechend vermindern. Die Beantragung von Projektierungskrediten wird in Art. 38 Abs. 3 MFHG geregelt. Wenn zu Beginn eines Vorhabens die finanzielle Tragweite noch nicht klar ist, sollte ein Projektierungskredit eingefordert werden, bevor man beginnt, umfangreiche Studien und Vorinvestitionen zu veranlassen, die präjudizierend wirken könnten.

Artikel 42 FHG und Artikel 41 GemFHG Verfall und Abrechnung

Sobald ein Verpflichtungskredit verfallen ist, ist er abzurechnen, und die Abrechnung ist dem zuständigen Organ zu unterbreiten. Drei Ereignisse können den Verfall eines Verpflichtungskredites herbeiführen:

1. Ablauf der Zeitdauer, für die der Kredit vorgesehen wurde,
2. Erreichung des Zwecks, für den der Kredit vorgesehen wurde,
3. Aufgabe des Vorhabens, für welches der Kredit vorgesehen wurde.

Artikel 44 FHG und Artikel 43 GemFHG Zusatzkredit

Sobald klar ist, dass der Kredit um über 5 Prozent oder 50'000 Franken überschritten wird, ist ohne Verzug ein Zusatzkredit anzufordern. Eine weitere Überschreitungserlaubnis gibt es bei teuerungsbedingten Mehrkosten, die aber nur möglich ist, wenn der Verpflichtungskredit eine Preisstandsklausel enthält. Eine weitere Ausnahme bilden gebundene Ausgaben, die sofort getätigt werden müssen, da hier gemäss Definition keine Handlungsfreiheit besteht.

Artikel 45 FHG und Artikel 44 GemFHG Budgetkredit

Im Gegensatz zum Verpflichtungskredit, der für Investitionsvorhaben und längerfristige Ausgaben gedacht ist, dient der Budgetkredit der Bewilligung von laufenden, jährlichen Ausgaben.

Artikel 47 FHG und Artikel 46 GemFHG Nachtragskredit

Dieser ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Budgetkredites. Auch hier muss der Kredit ohne Verzug, d.h. vor dem Eingehen von Verpflichtungen, angefordert werden. Vorbehalten bleibt die Kreditüberschreitung nach Art. 48 FHG und GHG.

Artikel 48 FHG und Artikel 47 GemFHG Kreditüberschreitung

Es gibt drei Fälle, in denen bei Budgetkrediten eine Kreditüberschreitung zulässig ist:

1. Dringlichkeit: Die Vornahme des Aufwandes oder der Ausgabe erträgt ohne nachteilige Folgen für den Kanton keinen Aufschub;
2. Gebundene Ausgaben im Sinne von Art. 5 FHG und Art. 7 GHG; dazu gehören auch teuerungsbedingte Mehrausgaben;
3. Gegenüberstehende Einnahmen: Dies können sachbezogene Erträge und Einnahmen sein; bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget können früher gebildete Rücklagen für die Finanzierung einer Kreditüberschreitung aufgelöst werden.

Beim Begriff der Dringlichkeit der Ausgabe sowie bei jenem der Gebundenheit der Ausgabe gibt es naturgemäss für die entscheidende Behörde einen gewissen Ermessensspielraum. Im Sinne der Wahrung rechtsstaatlich-demokratischer Prinzipien soll dieser Ermessensspielraum zurückhaltend gehandhabt werden.

Artikel 51 FHG und Artikel 50 GemFHG Zweck

Der in IPSAS geltende Grundsatz der True and Fair View ist hier in allgemeiner Form festgehalten.

Artikel 52 FHG und Artikel 51 GemFHG Rechnungslegungsstandards

Als Rechnungslegungsstandard soll HRM2 gelten.

Artikel 53 FHG und Artikel 52 GemFHG Grundsätze

Für Erläuterungen zu den Grundsätzen siehe Fachempfehlung Nr. 02 in der Beilage Empfehlungen FDK.

Artikel 54 FHG und Artikel 53 GemFHG Bilanzierung

Die grundlegenden Bilanzierungsvorschriften regeln, wann Vermögenswerte, Verpflichtungen und Rückstellungen überhaupt zu bilanzieren sind. Rücklagen können für konkret absehbare Aufgaben und für mögliche Ertragsminderungen gebildet werden. Die Bildung von Rücklagen für zukünftige Steuerausfälle oder Steuerrabatte sind somit ausdrücklich erlaubt.

**Artikel 56 FHG und Artikel 55 GemFHG Bewertung und Abschreibung des
Verwaltungsvermögens
1. Grundsätze**

Unterliegen die Anlagen des Verwaltungsvermögens durch Nutzung einem Wertverzehr, so sind sie nach der angenommenen Nutzungsdauer abzuschreiben. Der Regierungsrat legt in der Vollzugsverordnung die Nutzungsdauer und somit die Abschreibungssätze von Sachgütern sowie von Investitionsbeiträgen fest. Es erfolgt der Verweis auf die Beilage Abschreibungssätze gemäss Anlagekategorie, welche von der gemischten Arbeitsgruppe Kanton und Gemeinden erarbeitet wurde.

**Artikel 57 FHG 2. zusätzliche Abschreibungen aufgrund vorgegebener
Selbstfinanzierung**

Gegenüber der bisherigen Regelung ist einzig die Verbuchung als ausserordentlicher Aufwand zu nehmen. Dieser Abschreibungsaufwand beeinflusst neu somit das operative Ergebnis nicht mehr. Am Grundsatz einer hohen Selbstfinanzierung ist unbedingt festzuhalten, da damit ein unverhältnismässiger Anstieg der Staatsverschuldung vermieden werden kann.

Artikel 58 FHG und Artikel 56 GemFHG **zusätzliche Abschreibungen im Rahmen der Jahresrechnung**

Diese Regelung bestand für den Kanton bereits bisher. Die Abschreibungen werden als ausserordentlicher Aufwand verbucht und belasten somit das operative Ergebnis nicht.

Artikel 59 FHG und Artikel 57 GemFHG **Konsolidierungskreis**

Die Regelung des Konsolidierungskreises ist gegenüber dem HRM1 eine wesentliche Neuerung. Beim Kanton gehören die Institutionen gemäss Art. 2 Abs. 1 zum Konsolidierungskreis. Die selbständigen Anstalten des Kantons werden voraussichtlich nur im Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel im Anhang der Jahresrechnung aufgeführt. Eine Vollkonsolidierung der Kantonalbank, der Nidwaldner Sachversicherung und des Elektrizitätswerkes Nidwalden lässt sich sachlich nicht begründen.

Bei den Gemeinden gehören in die erste Stufe des Konsolidierungskreises die Politischen und die Schulgemeinden. Die selbständigen Anstalten der Gemeinden werden in einer zweiten Stufe konsolidiert.

Artikel 61 FHG und Artikel 59 GemFHG **Ziel, Inhalt**

Das Controlling ist eine finanzielle Führungsaufgabe und ist von der Finanzkontrolle zu unterscheiden.

Artikel 62 FHG und Artikel 60 GemFHG **Bereiche**

Alle vier erwähnten Bereiche sind gleich wichtig, und es sollte angestrebt werden, dieses umfassende Controlling einzusetzen. Naturgemäss soll das Controlling angemessen sein, das heisst, Kosten und Nutzen sollten im Einklang stehen. Die Intensität ist auch abhängig von der betroffenen Verwaltungseinheit.

Das zentrale beziehungsweise übergeordnete Controlling hat bestimmte Aufgabebereiche zu überprüfen und zu beaufsichtigen.

Artikel 66 FHG und Artikel 64 GemFHG **Anlagenbuchhaltung**

Für Erläuterungen zur Anlagenbuchhaltung siehe Fachempfehlung Nr. 12 in der Beilage FDK.

Artikel 69 FHG und Artikel 67 GemFHG **Kosten- und Leistungsrechnung**

Die Verwaltungseinheiten sollen eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) führen. Diese sollte jedoch auf die Bedürfnisse der einzelnen Verwaltungseinheiten zugeschnitten sein. Für Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget ist die KLR obligatorisch. Diese Rechnung ordnet Aufwände und Erträge den Leistungen zu. Je nach Grösse und Bedürfnissen der jeweiligen Verwaltungseinheit kann die Kosten- und Leistungsrechnung als Basis-Variante, als einfache Kosten- und Leistungsrechnung oder als ausgebaute Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden.

Artikel 71 FHG und Artikel 69 GemFHG **Massnahmen**

Der Regierungsrat beziehungsweise der administrative Rat ist grundsätzlich für die interne Kontrolle zuständig. Der internen Kontrolle kommt im Sinne des umfassenden Risk-Managements eine hohe Bedeutung zu. Sie dient der Strategie des bestmöglichen Vermögensschutzes. Es ist die Aufgabe des Risk-Managements:

- das Vermögen zu schützen
- die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen
- Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Rechnungslegung aufzudecken und zu verhindern
- die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung zu gewährleisten
- die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten.

Bei der Definition der Massnahmen sollten die Risikolage und das Kosten-Nutzen-Verhältnis berücksichtigt werden. Risiken, welche die Finanzlage betreffen, können externe Risiken sein, wie Gefahrengebiete, verschlechterte Wirtschaftslage usw. oder interne Risiken, wie fehlerhafte Buchführung, Unterschlagungen, eine prekäre Liquiditätslage oder Eventualverbindlichkeiten.

Artikel 72 FHG und Artikel 70 GemFHG Ziele

Im Einzelnen umfasst ein internes Kontrollsystem sowohl regulatorische (z.B. Erlass von Weisungen und Reglementen), organisatorische (z.B. Ernennung zuständiger Personen) und technische Massnahmen (z.B. Installation und Aktualisierung eines elektronischen Buchhaltungssystems). Diese Massnahmen sind nach Rücksprache mit der Finanzkontrolle beziehungsweise der Finanzkommission der Gemeinde über entsprechende Weisungen umzusetzen. Die Leitungen der einzelnen Verwaltungseinheiten sind in ihrem Zuständigkeitsbereich verantwortlich für die Einführung, den Einsatz und die Überwachung des Kontrollsystems.

Artikel 78 FHG Finanzdirektion

Während dem Regierungsrat die wichtigen strategischen Aufgaben obliegen, ist die Finanzdirektion für die operative Ebene zuständig. Insbesondere muss die Finanzdirektion mit Weisungen usw. sicherstellen, dass die Qualität des Rechnungswesens den Anforderungen dauerhaft und flächendeckend standhält. Des Weiteren sollte insbesondere die Beschaffung der finanziellen Mittel als operative Aufgabe in der Kompetenz der Finanzdirektion liegen. Die Finanzdirektion soll sich zudem um die Verwaltung und die Anlage des Finanzvermögens kümmern, allerdings im Rahmen der grundsätzlichen Vorgaben der Regierung.

Artikel 78 GemFHG 3. Steuerrabatt für natürliche Personen

Gemäss Steuergesetz können die Gemeinden Rabatte gewähren. Neu werden Rücklagen in der Bilanz als Vorfinanzierung zugelassen.

Artikel 81 FHG Neubewertung der Bilanz

Anlässlich der Umstellung schreibt das Musterfinanzhaushaltsgesetz nur eine Neubewertung des Finanzvermögens vor. Das Verwaltungsvermögen kann mit den bisherigen Buchwerten in die Eingangsbilanz übernommen werden.

Artikel 92 GemFHG Änderung des Gemeindegesetzes

Die Aufgaben der Finanzkommission der Gemeinden sollen bestehen bleiben. Die Finanzkommissionen können neu einzelne Kontrollaufgaben an aussenstehende Fachleute vergeben. Hiezu muss jedoch ein Budget- oder ein Nachtragskredit zur Verfügung stehen.

4 Auswirkungen**4.1 Einführung HRM2 in Kanton und Gemeinden**

Die Einführung von HRM2 in Kanton und Gemeinden wird dazu führen, dass das jährliche Ergebnis der Gemeinwesen im Sinne des True and Fair Prinzips dargestellt wird. Durch die mehrstufige Erfolgsrechnung wird das bisherige Gesamtergebnis durch verschiedene Teilergebnisse ergänzt. Das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit und das Ergebnis aus Finanzierung ergeben zusammen das operative Ergebnis. Dieses Ergebnis wird einen bedeutend besseren Vergleich zwischen den Gemeinwesen erlauben. Zudem wird dieses Ergebnis als Gradmesser für die Finanzpolitik gelten. Zusammen mit dem ausserordentlichen Ergebnis ergibt sich das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung. Dieses Ergebnis ist vergleichbar mit dem Saldo der Laufenden Rechnung gemäss HRM1.

Mit der Herauslösung des ausserordentlichen Aufwandes und des ausserordentlichen Ertrages konnte ein schweizerischer Kompromiss in Fragen der Bewertung und Abschreibung der Investitionen gefunden werden.

Mit dem Instrument der Geldflussrechnung erhält das Volk und die Behörden eine Ursachenrechnung, welche die Entstehung der Liquiditätssituation zeigt. Von besonderem Interesse ist das Verhältnis zwischen dem Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit und jenem aus Investitionstätigkeit. Der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit ist ein Indikator dafür, in welchem Ausmass es der öffentlichen Körperschaft gelungen ist, Zahlungsmittelüberschüsse zu erwirtschaften, die ausreichen um Verbind-

lichkeiten zu tilgen, die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten und Investitionen aus eigener Kraft zu finanzieren.

Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit soll helfen, die zukünftigen Ansprüche von Kapitalgebern gegenüber öffentlichen Körperschaften abschätzen zu können.

Zusammenfassend gilt festzustellen, dass mit der Einführung von HRM2 die Vermittlung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Finanzlage erfolgen wird. Die Finanzpolitik hat bisher in vielen Körperschaften Reserven in Form von hohen Abschreibungen auf das Verwaltungsvermögen gebildet ohne diese besonders auszuweisen. Wenn auch in Zukunft zusätzliche Abschreibungen nach wie vor akzeptiert werden, so sollen diese jedoch auch in der Bilanz klar als solche ausgewiesen werden (Minusaktiven).

4.1.1 Wesentliche Abweichungen zwischen HRM1 und HRM2

Der Wechsel von HRM1 zu HRM2 ist verbunden mit der Bildung eines neuen Kontenplanes gestützt auf den Kontenrahmen HRM2. In der Bilanz (bisher Bestandesrechnung) werden neu die kumulierten zusätzlichen Abschreibungen separat ausgewiesen. Auf dem entsprechenden Konto der Sachanlagen werden nur noch die nutzungsorientierten Abschreibungen direkt verbucht. Die Erfolgsrechnung wird durch die Mehrstufigkeit aussagekräftiger. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzpolitik der Zukunft sich vermehrt nach dem operativen Ergebnis ausrichtet. Die Investitionsrechnung wird wie bis anhin als Hilfsrechnung geführt, um dem Volk und den Behörden die Einhaltung der Kredite besonders aufzuzeigen. Die Ausgaben und die Einnahmen der Investitionsrechnung werden beim Rechnungsabschluss wie bis anhin im Verwaltungsvermögen aktiviert beziehungsweise passiviert. Durch die Geldflussrechnung, die Anlagebuchhaltung und den gesamten Anhang zur Jahresrechnung werden die Rechnungen der öffentlichen Hand wesentlich transparenter. Der Anhang zur Jahresrechnung zeigt in Zukunft u.a. das angewandte Regelwerk, die Rechnungslegungsgrundsätze, den Eigenkapitalnachweis, den Rückstellungsspiegel, den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel und den Anlagespiegel.

4.1.1.1 Kanton

Das Budget und die Rechnung des Kantons werden inskünftig insbesondere durch die Ergebnisse der dreistufigen Erfolgsrechnung zu einer verbesserten Transparenz führen. Im Sinne der angestrebten „True and Fair View“ ist mit diesem neuen Spannungsfeld in der Finanzpolitik verantwortungsvoll umzugehen. In Bezug auf das Gesamtergebnis wird sich zumindest vorläufig nicht viel ändern, da wie bis anhin von einer Mindestselbstfinanzierung von 85 Prozent der jährlichen Nettoinvestition auszugehen ist.

4.1.1.2 Gemeinden

Das Budget und die Rechnungen der Gemeinden werden wie beim Kanton aufgrund der Ergebnisse der dreistufigen Erfolgsrechnungen vermehrt hinterfragt werden. Dies trifft jedoch nicht für alle Gemeinden im gleichen Umfang zu, da nicht alle die zusätzlichen Abschreibungen in ähnlicher Grössenordnung vornehmen konnten. Die Abschreibungen erfolgten bis anhin degressiv, d.h. zu Beginn einer Investition wirkten sich die Abschreibungen relativ stark auf das Ergebnis der Laufenden Rechnung aus. Durch den Wechsel auf lineare Abschreibungen erfolgt hier ein gewisser Ausgleich. Auch hier gilt, dass sich diese Massnahme nicht für alle Gemeinden gleich auswirkt.

4.2 Finanzielle Auswirkungen

Für die Umsetzung ist in absehbarer Zeit eine Anpassung der EDV-Software erforderlich. Da die heutige Informatiklösung bereits seit über acht Jahren in Betrieb ist, entstehen faktisch keine zusätzlichen Kosten. Bevor eine Neukonzeption auf dem Markt verfügbar ist, erfolgt die Umsetzung mit der bisherigen Software. Diese erfüllt nicht alle Anforderungen. In diesen Bereichen wird vorläufig mit Excel-Tabellen gearbeitet (z.B. Geldflussrechnung, gestufter Erfolgsausweis, usw.).

4.3 Personelle Auswirkungen auf den Kanton und die Gemeinden

Während der Einführung des HRM2 ist vorübergehend mit einer zusätzlichen Belastung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Finanzverwaltungen zu rechnen. Der Einführungsaufwand für die Erarbeitung des Kontenplans kann deutlich minimiert werden, da die Gemeinde Hergiswil für alle Gemeinden einen Musterkontenplan erarbeitet. Der Kanton seinerseits kann auf die Vorarbeiten bei der Mitwirkung in der schweizerischen Arbeitsgruppe für das Reformprojekt HRM2 profitieren.

4.4 Umsetzung

Der Kanton plant die Umsetzung bereits mit dem Voranschlag 2010 in Angriff zu nehmen. Die Erarbeitung der Kontenpläne ist soweit fortgeschritten, dass im April 2009 die Direktionen und Amtsstellen ihre Budgets erfassen können.

Den Gemeinden wird eine Frist bis zum Jahre 2014 gewährt. Die Einführung vor diesem Datum ist freiwillig. Die Gemeinde Hergiswil hat bereits einen Musterkontenplan für die Gemeinden erarbeitet und plant ihrerseits eine Einführung auf den 1. Januar 2010.

Stans, 13. Januar 2009

REGIERUNGSRAT NIDWALDEN

Landammann

Dr. Leo Odermatt

Landschreiber

Josef Baumgartner

Beilagen:

1. Finanzhaushaltgesetz, FHG (Entwurf)
2. Gemeindefinanzhaushaltgesetz, GemFHG (Entwurf)
3. Empfehlungen FDK Nr. 1 – Nr. 20
4. Kontenrahmen HRM2
5. Gestufter Erfolgsausweis Kanton und Gemeinden (Muster)
6. Geldflussrechnung Kanton und Gemeinden (Muster)
7. Abschreibungssätze gemäss Anlagekategorie
8. Terminplan