

Nr. 01: Elemente des Rechnungsmodells für die öffentlichen Haushalte

- 1 Die Hauptelemente des Rechnungsmodells HRM2 sind die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung, die Geldflussrechnung und der Anhang.
- 2 Die Bilanz zeigt die Vermögenslage auf.
- 3 Die Erfolgsrechnung zeigt die Aufwand- und Ertragslage auf.
- 4 Die Investitionsrechnung stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber.
- 5 Die Geldflussrechnung gibt Einsicht in die Liquiditätsverhältnisse und die Veränderung der Kapital- und Vermögensstruktur.
- 6 Der Anhang enthält
 - die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze, insbesondere, wenn diese vom HRM2 abweichen;
 - Erläuterungen zur Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Bilanz und Geldflussrechnung;
 - den Eigenkapitalnachweis;
 - weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage sowie der Risikosituation wichtig sind.

Nr. 02: Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung

- 1 Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.
- 2 HRM1 wird ersetzt. Die Rechnungslegung richtet sich inskünftig nach dem HRM2. Abweichungen von diesem Standard sind im Anhang zur Jahresrechnung anzugeben und zu begründen. HRM2 wird sich allerdings weiterentwickeln. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, das Bund und Kantone einsetzen wollen, soll die Weiterentwicklung koordinieren und periodisch ergänzende Empfehlungen abgeben.
- 3 Die Rechnungslegung richtet sich nach den Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung, der Fortführung, der Wesentlichkeit, der Verständlichkeit, der Zuverlässigkeit, der Vergleichbarkeit und der Stetigkeit.
- 4 Gemäss dem Grundsatz der Bruttodarstellung sind Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.

- 5 Gemäss dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen, in welcher sie verursacht werden. Die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip.
- 6 Gemäss dem Grundsatz der Fortführung ist bei der Rechnungslegung von einer Fortführung der Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft auszugehen.
- 7 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.
- 8 Gemäss dem Grundsatz der Verständlichkeit müssen die Informationen klar und nachvollziehbar sein.
- 9 Gemäss dem Grundsatz der Zuverlässigkeit sollen die Informationen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden (Vollständigkeit).
- 10 Gemäss dem Grundsatz der Vergleichbarkeit sollen die Rechnungen des Gesamtkantons und der Verwaltungseinheiten sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.
- 11 Gemäss dem Grundsatz der Stetigkeit sollen die Grundsätze der Rechnungslegung soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

Nr. 03: Kontenrahmen und funktionale Gliederung

1. Der Kontenrahmen HRM2 gibt die Klassifizierung für die Erstellung der Bilanz (Rubriken 1-2), der Erfolgsrechnung (Rubriken 3-4) und der Investitionsrechnung (Rubriken 5-6) vor.
2. Es ist ein finanzstatistischer Ausweis nach der funktionalen Gliederung zu erstellen.

Nr. 04: Erfolgsrechnung

1. Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des Vermögens aus.
2. Ziel der Erfolgsrechnung ist es, das jährliche finanzielle Ergebnis des Gemeinwesens im Sinne des True and Fair View-Prinzips darzustellen.
3. Der Saldo der Erfolgsrechnung verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag.
4. Die Erfolgsrechnung zeigt auf der ersten Stufe den operativen und auf der zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg je mit dem Aufwand- bzw. Ertragsüberschuss, ferner den Gesamterfolg, welcher den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag verändert.

5. Aufwand und Ertrag gelten 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.
6. Als ausserordentlicher Aufwand gelten auch zusätzliche Abschreibungen und Einlagen in Vorfinanzierungen, Einlagen in Neubewertungsreserven sowie Einlagen in Rücklagen der Globalbudgetbereiche.

Nr. 05: Aktive und passive Rechnungsabgrenzung

- 1 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.
- 2 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.
- 3 Auf eine (passive oder aktive) Abgrenzung kann ausnahmsweise bei kontinuierlich anfallenden Leistungen verzichtet werden, aber auf jeden Fall nur, 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.
- 4 Besteht eine enge Verbindung zwischen Aufwand und Ertrag, sind beide nach den gleichen Regeln abzugrenzen.
- 5 Die Höhe der Aktivierung bzw. Passivierung ergibt sich aus dem Abgrenzungstatbestand (Nominalwerte).

Nr. 06: Wertberichtigungen

- 1 Ist bei einer Position des Finanz- oder des Verwaltungsvermögens eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird deren bilanzierter Wert berichtigt.

- 2 Dauerhaft ist die Wertminderung dann, wenn aller Voraussicht nach angenommen werden kann, dass der bilanzierte Wert auf absehbare Zeit nicht mehr erreicht werden kann, oder dann, wenn die Position des Verwaltungsvermögens durch Zerstörung, Veralterung oder ähnliche Umstände den Wert teilweise oder ganz verloren hat bzw. er nicht mehr im bisherigen Ausmass genutzt werden kann.
- 3 Das Finanzvermögen ist periodisch neu zu bewerten.

Nr. 07: Steuererträge

- 1 Steuererträge werden mindestens nach dem Soll-Prinzip abgegrenzt. Wenn möglich sind sie nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip abzugrenzen.

Nr. 08: Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen

- 1 Unter Spezialfinanzierung wird die vollständige oder teilweise Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden (zweckgebundene Einnahmen). Sie müssen durch eine gesetzliche Grundlage abgestützt werden. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden.
- 2 Die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben (Vorfinanzierungen) kann budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Sie benötigen einen Beschluss der formell zuständigen Behörde. Sie werden als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen.

Nr. 09: Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

- 1 Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, vereinbarte oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist.
- 2 Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.
- 3 Eventualverbindlichkeiten stellen mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.
- 4 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sollten in der Regel im Anhang zur Rechnung angeführt werden, sofern sie für die Beurteilung der Rechnung von Bedeutung sind. In Ausnahmefällen kann auch eine nachträgliche Anpassung der Rechnung erfolgen, wobei in diesem Falle die Verfahrens-Regelungen Exekutive/Parlament massgebend sind.

Nr. 10: Investitionsrechnung

- 1 Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, die als Verwaltungsvermögen aktiviert werden.
- 2 Die Investitionsrechnung bildet einen Teil des Geldflusses aus Investitionen und Desinvestitionen in der Geldflussrechnung.
- 3 Beim Empfänger von Investitionsbeiträgen können alternativ zwei Verbuchungsmodelle angewendet werden:
 - Option 1: Als Mindeststandard gilt die bisherige Verbuchungspraxis nach HRM 1 *mit Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrags* (Investition Anlagegut abzüglich Investitionsbeitrag)
 - Option 2: Der erweiterte Standard sieht die Aktivierung des *Bruttoinvestitionsbetrags* vor. Gleichzeitig wird der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert.

Nr. 11: Bilanz

- 1 In der Bilanz werden einander die Aktiven und die Passiven gegenübergestellt. Der Saldo ist der Bilanzüberschuss/-Fehlbetrag. Wird ein Bilanzfehlbetrag ausgewiesen, verbleibt der Posten auf der Passivseite der Bilanz.
- 2 Die Aktiven werden in Finanz- und Verwaltungsvermögen gegliedert.
- 3 Die Passiven werden in Fremdkapital und Eigenkapital gegliedert.
- 4 Die Gliederung der Bilanz richtet sich nach dem Kontenrahmen HRM2 gemäss Anhang.

Nr. 12: Anlagegüter/Anlagenbuchhaltung

- 1 Die Anlagenbuchhaltung ist der besondere buchhalterische Ausweis über die Anlagegüter, in welchem die detaillierten Angaben über die Entwicklung dieser Posten erscheinen. Die zusammengefassten Bestandeswerte erscheinen in der Bilanz. In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden (Anlagegüter).
- 2 Die Anlagegüter sind in Anlagekategorien zu unterteilen.
- 3 Die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen erfolgt bei Erstzugang zum Anschaffungswert, Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert.
- 4 Die Bewertung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert; danach werden sie planmässig abgeschrieben. Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden höchstens zum Anschaffungswert bewertet und allenfalls wertberichtigt.

- 5 Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die vom Gemeinwesen für die entsprechende Anlagekategorie festgelegte Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben (zu den Aktivierungsgrenzen vgl. Ziffer 13 nachfolgend).
- 6 Die Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt auf der Basis der Nutzungsdauer nach Anlagekategorie. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind aber als ausser-ordentlichen Aufwand zu verbuchen,
- 7 Zur Dokumentation und Information über die Bewertung des Anlagevermögens ist ein Anlagespiegel zu erstellen. Er dient der Offenlegung der Rechnungslegungs-grundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation der Anlagen selbst.

Nr. 13: Konsolidierte Betrachtungsweise

- 1 Die konsolidierte Betrachtungsweise erlaubt einen finanziellen Gesamtüberblick über die konsolidierten Einheiten.
- 2 Es gibt drei „Kreise“, bei welchen über die Art des Ausweises in der Staatsrechnung zu befinden ist
 - Kreis 1: das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung
 - Kreis 2: die Rechtspflege sowie weitere eigenständige kantonale Behörden
 - Kreis 3: Anstalten und weitere Organisationen
- 3 Organisationen und Organisationseinheiten, welche in die Kreise 1 und 2 fallen, sind voll in der Staatsrechnung zu konsolidieren.
- 4 Für Organisationen, welche in Kreis 3 fallen, ist keine obligatorische Konsolidierung vorgegeben. Werden sie nicht konsolidiert, so sind sie zumindest im Beteiligungs-oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent darzustellen. Werden sie konsolidiert, kann dies nach der Equity-Methode oder nach der Methode der Vollkonsolidierung erfolgen.
- 5 Organisationen, die in den Kreis 3 fallen, können folgende Merkmale aufweisen, damit sie in den Kreis 3 fallen, wobei diese nicht kumulativ erfüllt sein müssen:
 - Das öffentliche Gemeinwesen ist Träger dieser Organisation.
 - Das öffentliche Gemeinwesen ist in massgeblicher Weise an dieser Organisation beteiligt.
 - Das öffentliche Gemeinwesen leistet in massgeblicher Weise Betriebsbeiträge an diese Organisationen.
 - Das öffentliche Gemeinwesen kann diese Organisation in massgeblicher Weise beeinflussen.
 - Das öffentliche Gemeinwesen weist Verpflichtungen gegenüber dieser Organisation auf.

Nr. 14: Geldflussrechnung

- 1** Die Geldflussrechnung stellt den Ertrag bzw. die Einnahmen (Zunahme von liquiden Mitteln) und den Aufwand bzw. die Ausgaben (Abnahme von liquiden Mitteln) in einer Periode einander gegenüber.
- 2** Der Fonds "Geld" beinhaltet Kassa-, Post- und Bankguthaben (Kontokorrentkredite) sowie geldnahe Mittel.
- 3** Die Geldflussrechnung zeigt als Kenngrößen den Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit, den Cash Flow aus Investitionstätigkeit und den Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit.

Nr. 15: Eigenkapitalnachweis

- 1** Der Eigenkapitalnachweis wird als Teil des Anhangs neu eingeführt. Er zeigt die Ursachen der Veränderung des Eigenkapitals detailliert auf.
- 2** Das Eigenkapital wird kontenplanmässig inskünftig detaillierter dargestellt als im HRM1. Insbesondere werden die Spezialfinanzierungen dem Eigen- oder Fremdkapital zugeteilt. Aus der Neubewertung verschiedener Vermögensbestandteile können sich zudem Bewertungsreserven-Veränderungen ergeben. Ferner sollen die Rücklagen der Globalbudgetbereiche separat aufgezeigt werden.

Nr. 16: Anhang zur Jahresrechnung

- 1** Der Anhang zur Jahresrechnung legt offen
 - das auf die Rechnungslegung anzuwendende Regelwerk, sowie Begründungen zu Abweichungen davon;
 - die Rechnungslegungsgrundsätze einschliesslich der wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung (insbesondere Abschreibungsmethoden und -sätze);
 - den Eigenkapitalnachweis (vgl. Fachempfehlung Nr. 15);
 - den Rückstellungsspiegel;
 - den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel;
 - den Anlagespiegel;
 - zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken von Bedeutung sind (Leasingverträge, Verzeichnis der Verpflichtungskredite, usw.).
- 2** Im Rückstellungsspiegel sind alle bestehenden Rückstellungen einzeln aufzuführen.
- 3** Im Beteiligungsspiegel sind sowohl die kapitalmässigen Beteiligungen als auch die Organisationen aufzuführen, welche das Gemeinwesen massgeblich beeinflusst. Massgeblich beeinflusst das Gemeinwesen die betroffene Institution dann, wenn sie aufgrund des Be-

teiligungs- oder des Finanzierungsanteils einseitig Massnahmen oder Änderungen durchsetzen kann.

- 4 Im Gewährleistungsspiegel sind Tatbestände aufzuführen, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verpflichtung des Gemeinwesens ergeben kann.
- 5 Der Anlagespiegel, welcher teilweise in Sachgruppen kategorisiert ist, soll ein möglichst vollständiges und transparentes Bild über alle Anlagegüter der Gemeinwesen liefern.

Nr. 17: Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente

- 1 Handbuch und Mustergesetz enthalten verschiedene Zielgrössen finanzpolitischer Art, die es erlauben sollten, den öffentlichen Finanzhaushalt nachhaltig ausgeglichen zu gestalten.
- 2 Im Prinzip muss jedes Gemeinwesen selbst die für seine Verhältnisse geeigneten Messgrössen, Instrumente und Begrenzungen bestimmen. Diese können sich beispielsweise für die Kantone einerseits und die Gemeinden anderseits unterscheiden. Die Vorkehren haben auch die aktuelle Situation (z.B. Höhe der aktuellen Verschuldung) und die verschiedenen Planungen zu beachten.
- 3 Am nachhaltigsten ist eine finanzpolitische Steuerung dann, wenn sie auf möglichst hoher Rechtsstufe geregelt ist (Verfassung oder Finanzhaushaltsgesetz), weil sich dann alle Organe an das übergeordnete Recht halten müssen. Solche Grundsatzregelungen können, insbesondere für die Planung, ergänzt werden durch ein Kennzahlensystem, vgl. dazu auch Fachempfehlung Nr. 18.
- 4 Die Aufsichtsorgane, seien es parlamentarische Organe oder solche der kantonalen Finanzaufsicht über die Gemeinden, sollten die Einhaltung der finanzpolitischen Zielgrössen überprüfen. Bei Verletzung sollten sie Massnahmen verlangen.
- 5 Für die Gemeinden gibt es schon heute harmonisierte Kennzahlensysteme, welche durch das interkantonale Organ der Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen koordiniert werden. Interkantonale Auswertungen dieser Masszahlen sind sinnvoll. Jedes Gemeinwesen sollte sich an solchen Kennzahlensystemen messen, und jedes Gemeinwesen sollte selbst zusätzliche Zeitreihenvergleiche erstellen.
- 6 Für die interkantonale Ebene sind im Mustergesetz die 3 wichtigsten Kennzahlen erwähnt, die für die Vergleichbarkeit auf jeden Fall erstellt werden sollten:
 - Nettoverschuldungsquotient
 - Selbstfinanzierungsgrad
 - ZinsbelastungsanteilDiese Kennzahlen sollten inskünftig jedes Jahr interkantonale erhoben und veröffentlicht werden.

Nr. 18: Finanzkennzahlen

- 1** Zur Beurteilung der Finanzlage sollen folgende Finanzkennzahlen (1. Priorität) herangezogen werden:
 - Nettoverschuldungsquotient,
 - Selbstfinanzierungsgrad,
 - Zinsbelastungsanteil.
- 2** In 2. Priorität oder für einzelne Teilbereichs-Analysen sollen auch die folgenden Finanzkennzahlen herangezogen werden:
 - Nettoschuld in Franken pro Einwohner,
 - Selbstfinanzierungsanteil,
 - Kapitaldienstanteil,
 - Bruttoverschuldungsanteil,
 - Investitionsanteil.

Nr. 19: Vorgehen beim Übergang zum HRM2

- 1** Als Mindeststandard soll das Finanzvermögen auf Basis der Verkehrswerte neu bewertet werden.
- 2** Nach dem Mindeststandard muss das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden.
- 3** Bei den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen wird eine vollständige Neubewertung vorgenommen.
- 4** Ein Restatement nach dem True and Fair View-Ansatz, welches über den Mindeststandard hinausgeht, ist fakultativ.

Nr. 20: Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG)

- 1** Das Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG) dient als Orientierung für eine HRM2-konforme Gesetzgebung über die Finanzordnung und die finanzielle Führung.
- 2** Das MFHG ist geeignet für die kantonale wie auch für die kommunale Stufe, für letztere entweder als kantonaler Erlass (Gemeindefinanzhaushaltsgesetz) oder als selbständige kommunale Gemeindefinanzordnung.