



Arbeitshilfe Gemeindefinanzen

HRM2

Kapitel 0/1 Vorwort und Einleitung

Nicht klassifiziert

Inhaltsverzeichnis

0.	Vorwort.....	3
1.	Einleitung.....	5
1.1	Entwicklung des Rechnungswesens der öffentlichen Hand	5
1.1.1	Generelle Entwicklungen im Rechnungswesen	5
1.1.2	Entwicklung im Kanton Bern	5
1.1.3	Geltungsbereich für die Gemeinden im Kanton Bern	6
1.1.4	Abgrenzungen und Ausnahmen.....	6
1.2	Fachempfehlungen und Kontenrahmen HRM2	7
1.2.1	Fachempfehlungen	7
1.2.2	Kontenrahmen.....	7
1.3	Übergangsbestimmungen vom HRM1 zum HRM2	8

0 Vorwort

Rechnungslegungsstandards entwickeln sich ebenso weiter wie andere Errungenschaften des täglichen Lebens. Heute besteht die Forderung nach mehr Transparenz zu Recht. Die Aufgaben der öffentlichen Hand haben sich verändert und eine übersichtliche und rasch erfassbare Darstellung der finanziellen Situation der Gemeinden ist gefragt. Statistische Auswertungen zur Interpretation von Entwicklungen und zur Vergleichbarkeit der Gemeinden werden immer wichtiger. Dazu braucht es verlässliche, einheitliche Grundlagen, nicht nur auf Gemeindeebene, sondern auch interkantonal und gesamtschweizerisch.

Das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) löst das bis heute geltende Neue Rechnungsmodell (NRM) aus dem Jahr 1978 mit Überarbeitung im Jahr 1981¹ ab. Heute spricht man vom Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 1 (HRM1). Das HRM2 wurde auf den bestehenden Grundsätzen des HRM1, der neuen Rechnungslegung des Bundes und in Anlehnung an die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) weiterentwickelt. Die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren und Finanzdirektorennen hat 2008 ein Handbuch veröffentlicht². Dieses enthält 20 Fachempfehlungen zu den Themenbereichen der öffentlichen Rechnungslegung sowie Erläuterungen zu den Fachempfehlungen. Die Unterlagen sind auf das Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt (FHG)³ und die Finanzhaushaltsverordnung (FHV)⁴ abgestimmt, dasselbe gilt für den neuen Kontenrahmen. Die Finanzdirektorenkonferenz empfiehlt den Kantonen und Gemeinden, das HRM2 innerhalb von zehn Jahren, also bis spätestens 2018, umzusetzen. Wie weit diese Umsetzung gesamtschweizerisch erfolgt ist, kann der Internetseite des schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS)⁵ entnommen werden.

Der Kanton Bern selbst führt das HRM2 IPSAS-konform ein. Für die Gemeinden im Kanton Bern wurden die Bestimmungen angepasst und dabei deren Vielfalt berücksichtigt. Die neuen Vorschriften gelten für alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften nach Gemeindegesetz (GG)⁶ wie Einwohnergemeinden, Bürgergemeinden, Kirchgemeinden, Gemeindeverbände, Regionalkonferenzen, usw.⁷

Gestützt auf das Handbuch der Finanzdirektorenkonferenz hat eine Arbeitsgruppe mit Vertretern des Kantons Bern und der kommunalen Verbände einen Bericht zur Umsetzung des HRM2 in den öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Kanton Bern erarbeitet⁸. Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben und gestützt auf die rechtlichen Bestimmungen des Gemeindegesetzes, der Gemeindeverordnung (GV)⁹, der Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHDV)¹⁰ sowie auf die Grundlagen des HRM1¹¹ hat das Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR) die vorliegende Arbeitshilfe erstellt.

Im Kanton Bern stellen alle Gemeinden schrittweise auf das HRM2 um. Die grosse Herausforderung dieses Projektes ist, die neuen schweizweit harmonisierten Rechnungslegungsgrundsätze, die gesetzlichen Bestimmungen zu einzelnen Aufgaben des Kantons Bern (wie zum Beispiel der Wasserversorgung oder Abwasserentsorgung) und die Anwendbarkeit für die unterschiedlichen öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Kanton Bern in Einklang zu bringen.

¹ Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, Band I und Band II, Ausgabe 1981, Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren.

² Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, 2008, Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren.

³ Bundesgesetz vom 7. Oktober 2005 über den eidgenössischen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz, FHG); SR 611.0.

⁴ Finanzhaushaltsverordnung vom 5. April 2006 (FHV); SR 611.01.

⁵ Schweiz. Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, www.srs.ch/HRM2/Einführung.

⁶ Gemeindegesetz vom 16. März 1998 (GG); BSG 170.11.

⁷ Öffentlich-rechtliche Körperschaften des Kantons Bern gemäss Art. 2 Abs. 1 GG.

⁸ Einführung des harmonisierten Rechnungslegungsmodells 2 (HRM2) in den öffentlich-rechtlichen Körperschaften des Kantons Bern, Amt für Gemeinden und Raumordnung, 2010.

⁹ Gemeindeverordnung vom 16. Dezember 1998 (GV); BSG 170.111.

¹⁰ Direktionsverordnung vom 23. Februar 2005 über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHDV); BSG 170.511.

¹¹ Handbuch Gemeindefinanzen des Kantons Bern, Ausgabe 2001, Amt für Gemeinden und Raumordnung.

Wie bisher umfasst das HRM2 für Gemeinden eine Bilanz, eine Erfolgsrechnung und eine Investitionsrechnung. Die Erfolgsrechnung wird neu in drei Stufen dargestellt und zeigt das operative Ergebnis, das ausserordentliche Ergebnis und das Gesamtergebnis. Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen sowie Rückstellungen werden konsequent vorgenommen. Für Investitionen (Ausgaben des Verwaltungsvermögens mit mehrjähriger Nutzungsdauer) wird eine abgestufte Aktivierungsgrenze vorgegeben. Anlagen des Verwaltungsvermögens werden nach dieser Nutzungsdauer abgeschrieben. Für das Verwaltungsvermögen und die Sachanlagen des Finanzvermögens wird eine Anlagebuchhaltung eingeführt. Finanzvermögen wird periodisch neu bewertet und zum Verkehrswert bilanziert. Ein weiteres neues Instrument ist die Geldflussrechnung, welche die Herkunft und Verwendung von Geldmitteln und deren Nettozu- oder -abfluss per Ende Jahr zeigt. Zur Schaffung eines finanziellen Gesamtüberblicks über alle mit der Gemeinde verflochtenen Einheiten, ist als Mindeststandard ein Beteiligungsspiegel im Anhang zur Jahresrechnung zu führen. Der Anhang zur Jahresrechnung wird u.a. um einen Eigenkapitalnachweis, einen Anlagespiegel und einen Rückstellungsspiegel erweitert. Bewährte Bestandteile des HRM1, wie die Verpflichtungskreditkontrolle und die Nachkreditabelle, werden weitergeführt, ebenso die an das HRM2 angepassten Finanzkennzahlen. Das Eigenkapital wird neu detailliert ausgewiesen und ein bei der Einführung entstehender Aufwertungsgewinn aus der Neubewertung des Finanzvermögens wird im Kanton Bern einer Neubewertungsreserve zugewiesen.

Diese Vorgaben des HRM2 führen zu der Darstellung der Jahresrechnung nach dem "True-and-Fair-View"-Prinzip, also einer wahrheitsgetreuen und transparenten Aufzeichnung der finanziellen Lage der Gemeinde. Mit rund 1200 öffentlich-rechtlichen Körperschaften ist die Einführung von HRM2 für das Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR) eine grosse Aufgabe.

Das AGR dankt den Testgemeinden¹² für die wertvolle Mitarbeit und für die Unterlagen, die in dieser Arbeitshilfe verwendet werden dürfen, um Ihnen als Anwender und Anwenderinnen ein praxisnahes und mit Beispielen ergänztes Dokument zur Verfügung stellen zu können.

Die vorliegende Arbeitshilfe zum HRM2 wird bereits während der Einführung laufend erarbeitet und kapitelweise publiziert. Neben der umfassenden Schulung und den im Internet publizierten Unterlagen¹³ unterstützt die Arbeitshilfe die Gemeinden bei der Umstellung und künftigen Führung der Gemeinderechnung.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg bei der Umsetzung von HRM2 in Ihrer Gemeinde!

Amt für Gemeinden und Raumordnung

Kanton Bern

¹² Bern, Herzogenbuchsee, Kappelen, Mörigen, La Neuveville, Pieterlen, Sonceboz-Sombeval, Studen, Trubschachen, Wattenwil, Ev.-ref. KG Belp-Belpberg-Toffen, Röm.-kath. GKG Bern, Röm.-kath. KG Langenthal, Ev.-ref. GKG Thun.

¹³ www.be.ch/HRM2.

1 Einleitung

1.1 Entwicklung des Rechnungswesens der öffentlichen Hand

1.1.1 Generelle Entwicklungen im Rechnungswesen

Rechnungslegungsvorschriften dienen dazu, Qualität und Einheitlichkeit der Finanzberichterstattung zu gewährleisten. Sie dienen dem Schutz der Gläubiger und legen Grundsätze der Rechnungslegung, wie die Prinzipien der Periodenabgrenzung, der Stetigkeit, der Verständlichkeit, der Wesentlichkeit und der Vergleichbarkeit, fest. Sie sollen zudem sicherstellen, dass verlässliche Rechnungsabschlüsse publiziert werden und damit das Vertrauen in die Unternehmung, die sie anwendet, zu erhöhen.

Nebst den rechtlichen Vorgaben des internationalen Rechnungslegungsgremiums für den privaten Sektor¹⁴ existieren auch Rechnungslegungsnormen für den öffentlichen Sektor. Diese werden als International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) bezeichnet. Darauf basieren die Rechnungslegungsvorgaben für die Schweiz, welche die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren im Handbuch "Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2" (im Folgenden als Handbuch bezeichnet)¹⁵ herausgegeben hat. Dabei handelt es sich einerseits um verbindliche Vorgaben und andererseits um Vorschläge mit Auswahlmöglichkeiten. Damit soll den unterschiedlichen gesetzlichen Vorgaben der Kantone Rechnung getragen werden. Die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren empfiehlt die Umsetzung des HRM2 in den Kantonen und Gemeinden bis spätestens 2018. Text

1.1.2 Entwicklung im Kanton Bern

Für die Gemeinden im Kanton Bern wird bereits seit langem eine einheitliche Rechnungslegung vorgeschrieben. Ab 1992 löste das neue Rechnungslegungsmodell – damals unter dem Titel NRM, nun als HRM1 bezeichnet – das geltende "Schema C" ab. Die ursprünglich massgebenden Bestimmungen wurden im Jahr 2001 durch das Handbuch Gemeindefinanzen ersetzt¹⁶, das zusammen mit dem Anhang für die Finanzverwaltung und den übrigen Anhängen bis zur Einführung des HRM2 gilt.

Das HRM2 ist eine Weiterführung des HRM1 und baut auf den bestehenden Haushaltsgrundsätzen für die öffentliche Hand auf.

Das HRM1 beinhaltet folgende Grundsätze, die auch heute noch Gültigkeit haben:

1. Harmonisierung des kantonalen und kommunalen Haushaltrechts
2. Einheitlicher Ausgabenbegriff der Verwaltungsrechnung
3. Zweiteilung der Verwaltungsrechnung (Laufende Rechnung und Investitionsrechnung)
4. Einheitlicher Kontenrahmen der öffentlichen Haushalte
5. Gliederung der Laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung nach Institutionen und nach dem Kontenrahmen
6. Förderung des Kostendenkens durch interne Verrechnungen von Aufwand und Ertrag
7. Konsolidierung von Sonderbuchhaltungen mit der Verwaltungsrechnung
8. Statistischer Finanzierungsausweis (Mittelherkunft/Mittelverwendung)
9. Statistische Gliederung der Verwaltungsrechnung nach Aufgaben (Funktionen)

¹⁴ Das International Accounting Standard Board (IASB) legt die International Financial Reporting Standards (IFRS) fest.

¹⁵ Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, Herausgeber: Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, Ausgabe 2008 vom 25. Januar 2008, im Folgenden als „Handbuch“ bezeichnet.

¹⁶ Handbuch Gemeindefinanzen des Kantons Bern, Herausgeber: Amt für Gemeinden und Raumordnung, Ausgabe 2001, im Folgenden als „Handbuch Gemeindefinanzen“ bezeichnet.

Im Handbuch wird denn auch zuerst das HRM1 gewürdigt: Das erste "Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte" wurde 1977 durch die Finanzdirektorenkonferenz publiziert, nachdem frühere Harmonisierungsversuche zwischen Bund und Kantonen gescheitert waren. Die Einführung des "Neuen Rechnungslegungsmodells" war freiwillig. Nach und nach übernahmen es jedoch alle Kantone und deren Gemeinden.

Das HRM2 bringt grosse Veränderungen in der Rechnungslegung bezüglich der Bewertung und Darstellung des Jahresergebnisses. Die unter HRM1 praktizierte Bildung von stillen Reserven ist nicht mehr unbeschränkt möglich und es gilt der Grundsatz "True and Fair View". Die Darstellung der Bilanz erfolgt unter HRM2 nach realen Werten.

1.1.3 Geltungsbereich für die Gemeinden im Kanton Bern

Im Gemeindegesetz (GG)¹⁷ sind in Art. 2 alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften genannt, die diesem und damit auch den Rechnungslegungsvorschriften der öffentlichen Hand unterstehen.

Grundsätzlich sind die Gemeinden (resp. die Gemeinderäte) selber für ihren Finanzhaushalt verantwortlich. Sie sorgen für die sorgfältige Bewirtschaftung und sparsame Verwendung der öffentlichen Gelder, für den Schutz vor Misswirtschaft und für ein aussagekräftiges und vergleichbares Rechnungswesen. Damit die Vergleichbarkeit gewährleistet ist, erlässt der Regierungsrat Vorschriften über den Finanzhaushalt und orientiert sich dabei am HRM2.

Präzisiert werden die Grundsätze der Rechnungsführung durch den Regierungsrat in der Gemeindeverordnung (GV)¹⁸ sowie in der Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHDV)¹⁹.

Die Gemeinde ist zudem verantwortlich, die dazu notwendige Organisation sowie entsprechende Kontrollmechanismen (Internes Kontrollsystem) einzusetzen. In dieser Arbeitshilfe wird auf die einzelnen gesetzlichen Vorgaben eingegangen und gleichzeitig wird die Rechnungslegung mit Praxisbeispielen erläutert.

1.1.4 Abgrenzungen und Ausnahmen

In den folgenden Bereichen gelten für die erwähnten Körperschaften besondere Vorschriften resp. Ausnahmen von der Anwendbarkeit des HRM2

- Kleinstkörperschaften, Gesamtkirchengemeinden und Kirchgemeinden, welche die Erfordernisse nach Art. 64a GV erfüllen, müssen keine Geldflussrechnung erstellen (Art. 79b Abs. 3 GV und Art. 32a Abs. 3 FHDV).
- Burgergemeinden und andere steuerpflichtige öffentlich-rechtliche Körperschaften, die eine Bewertung der Aktiven nach Steuerrecht vornehmen, unterstehen nicht den Abschreibungsvorschriften nach HRM2. Sie werden auch keine Neubewertung des Finanzvermögens bei Übergang auf HRM2 vornehmen (Übergangsbestimmungen Ziffer 4.3.1 und Ziffer 3.3.1 GV).
- Wasserversorgungen und Abwasserentsorgungen, die nach privatem Recht (Genossenschaft, AG) organisiert sind, unterstehen nicht dem HRM2. Für sie gelten jedoch die kantonalen Bestimmungen betreffend Einlagen in den Werterhalt nach Vorschriften des Wasserversorgungsgesetzes (WVG)²⁰ und des Kantonalen Gewässerschutzgesetzes (KGSchG)²¹
- Den besonderen Bedürfnissen der Kirchgemeinden und der Regionalkonferenzen wurde im Kontext HRM2 Rechnung getragen.

¹⁷ Gemeindegesetz vom 16. März 1998 (GG); BSG 170.11.

¹⁸ Gemeindeverordnung vom 16. Dezember 1998 (GV); BSG 170.111.

¹⁹ Direktionsverordnung vom 23. Februar 2005 über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHDV); BSG 170.511.

²⁰ Wasserversorgungsgesetz vom 11. November 1996 (WVG); BSG 752.32.

²¹ Kantonales Gewässerschutzgesetz vom 11.11.1996 (KGSchG), BSG 821.0.

- Gemeindeverbände, die ein Altersheim betreiben, wenden den Kontenrahmen nach CURAVIVA Schweiz an.

1.2 Fachempfehlungen und Kontenrahmen HRM2

1.2.1 Fachempfehlungen

Die Umsetzung des HRM2 basiert auf 20 Fachempfehlungen, die im Handbuch mit Erläuterungen, Grafiken und Beispielen sowie einem Musterfinanzhaushaltsgesetz ergänzt wurden. Ebenfalls dazu gehört der Kontenrahmen.

Die Fachempfehlungen nehmen zu folgenden Themen Stellung:

Nr. 01 Elemente des Rechnungsmodells für die öffentlichen Haushalte

Nr. 02 Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung

Nr. 03 Kontenrahmen und funktionale Gliederung

Nr. 04 Erfolgsrechnung

Nr. 05 Aktive und passive Rechnungsabgrenzung

Nr. 06 Wertberichtigungen

Nr. 07 Steuererträge

Nr. 08 Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen

Nr. 09 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Nr. 10 Investitionsrechnung

Nr. 11 Bilanz

Nr. 12 Anlagegüter/Anlagenbuchhaltung

Nr. 13 Konsolidierte Betrachtungsweise

Nr. 14 Geldflussrechnung

Nr. 15 Eigenkapitalnachweis

Nr. 16 Anhang zur Jahresrechnung

Nr. 17 Finanzpolitische Zielgrößen und Instrumente

Nr. 18 Finanzkennzahlen

Nr. 19 Vorgehen beim Übergang zu HRM2

Nr. 20 Musterfinanzhaushaltsgesetz

In der Arbeitshilfe wurde darauf verzichtet, die Fachempfehlungen wiederzugeben. Sämtliche Themen werden jedoch unter Berücksichtigung der rechtlichen Grundlagen des Kantons Bern spezifisch für die Gemeinden des Kantons Bern erläutert.

1.2.2 Kontenrahmen

Das Herzstück des HRM2 bildet der neue Kontenrahmen. Die Fachempfehlung 03 des Handbuchs hält fest, dass es sich dabei um die Klassifizierung für die Erstellung der Bilanz (Rubriken 1-2), der Erfolgsrechnung (Rubriken 3-4) und der Investitionsrechnung (Rubriken 5-6) handelt und dass ein finanzstatistischer Ausweis nach der Funktionalen Gliederung zu erstellen ist. Dabei sind für die Funktionale Gliederung drei Stellen verbindlich und für die Nationale Statistik von Bedeutung. Alle gemeinderechtlichen Körperschaften, welche eine eigene Rechnung führen, müssen einen finanzstatistischen Ausweis nach der Funktionalen Gliederung erstellen. Die Finanzstatistik wurde bereits auf HRM2 umgestellt. Gewisse Sachgruppen sind für spezielle Auswertungen reserviert und dürfen von den Gemeinden nicht verwendet werden. Der Kontenrahmen beinhaltet eine Sektorisierung nach wirtschaftlichen Akteuren, wie sie ebenfalls in der Finanz- und Wirtschaftsstatistik verwendet wird: Die Aufteilung in Bund, Kantone und Konkordate, Gemeinden und Gemeindeverbände, öffentliche Sozialversicherungen, Kapitalgesellschaften, private Haushalte sowie private Organisationen ohne Erwerbszweck. Diese Einteilung unterscheidet sich im HRM2 vom HRM1, das eigene Anstalten und gemischtwirtschaftliche Unternehmungen vorsah.

Das Handbuch enthält die Konto-Nummern sowie Hinweise und Stichworte, die präzisieren, welche Geschäftsfälle in die entsprechende Sachgruppe zu verbuchen sind. Es wurde auf der unter dem HRM1 bestehenden Konten-Struktur aufgebaut.

Aus den Vorgaben des Handbuches hat die Konferenz über die kantonalen Aufsichtsstellen Gemeindefinanzen (KKAG) einen interkantonalen Kontenrahmen für die Gemeinden entwickelt. Dieser bildet die Basis für den Kontenrahmen für die bernischen Gemeinden. Es wurde darauf geachtet, die speziell auf die bernische Gesetzgebung abgestimmten Konten zu ergänzen und diejenigen Konten, die nur Bund oder Kantone benutzen, wegzulassen. Ziel war es, den Gemeinden einen ihren Bedürfnissen entsprechenden Kontenrahmen zur Verfügung zu stellen. Der für die bernischen Gemeinden verbindliche Kontenrahmen ist im Anhang der FHDV vorgegeben.

Bei der Funktionalen Gliederung können neu die freien Positionen (4. Stelle der Funktionalen Gliederung) für die Feingliederung nach den Bedürfnissen der Gemeinden verwendet werden, was zu mehr Flexibilität für die Gemeinden führt. Sonst sind die Gemeinden angehalten, sich strikt an die Vorgaben gemäss Anhang der FHDV²² zu halten.

Der Kontenplan wird im Kapitel 3 detailliert erläutert.

1.3 Übergangsbestimmungen vom HRM1 zum HRM2

Die Übergangsbestimmungen werden im Kapitel 8 detailliert erläutert. Da sich das HRM2 in einigen Punkten grundlegend von HRM1 unterscheidet, verzichtet der Kanton Bern darauf, den Gemeinden vorzuschreiben, Budget und Jahresrechnung der Jahre vor Einführung von HRM2 umzuschlüsseln. Den Gemeinden ist freigestellt, diese Umschlüsselung vorzunehmen, wenn sie Vergleichszahlen auswerten möchten.

Geregelt wird der Einführungszeitpunkt des HRM2 (Übergangsbestimmung Ziffer 1 GV), die Testgemeinden (Übergangsbestimmung Ziffer 2 GV), die Neubewertung des Finanzvermögens (Übergangsbestimmung Ziffer 3 GV) und die Bewertung und Abschreibung des bestehenden Verwaltungsvermögens (Übergangsbestimmung Ziffer 4 GV). Dabei wird auf die Neubewertung (Restatement) des Verwaltungsvermögens verzichtet. Die Gemeinden haben die Möglichkeit, die Abschreibungsdauer für das bestehende Verwaltungsvermögen zwischen 8 bis 16 Jahren festzulegen (Übergangsbestimmung Ziffer 4.1.2 GV). Das wird dazu führen, dass während einer längeren Übergangszeit die Vergleichbarkeit der Gemeinden und mit den Vorjahreswerten erschwert wird.

²² Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHDV, BSG 170.511).