

Arbeitshilfe Gemeindefinanzen

Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2

Kapitel 1

Einleitung





Arbeitshilfe Gemeindefinanzen

Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2

Impressum

**Amt für Gemeinden und Raumordnung AGR
Abteilung Gemeinden**

Geschäfts-Nr. 270-15-115

Version 1 vom 1.12.2015

Druckversand an alle Gemeinden
Publikation im Internet unter www.be.ch/HRM2

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	4
1.1	Entwicklung des Rechnungswesens der öffentlichen Hand	4
1.1.1	Generelle Entwicklungen im Rechnungswesen	4
1.1.2	Entwicklung im Kanton Bern.....	4
1.1.3	Geltungsbereich für die Gemeinden im Kanton Bern.....	5
1.1.4	Abgrenzung und Ausnahmen	5
1.2	Fachempfehlungen und Kontenrahmen HRM2.....	6
1.2.1	Fachempfehlungen.....	6
1.2.2	Kontenrahmen.....	6
1.3	Übergangsbestimmungen vom HRM1 zum HRM2	7

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 Sektor¹ 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)² 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.

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 ersetzt³, 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

¹ Das International Accounting Standard Board (IASB) legt die International Financial Reporting Standards (IFRS) fest.

² 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.

³ Handbuch Gemeindefinanzen des Kantons Bern, Herausgeber: Amt für Gemeinden und Raumordnung, Ausgabe 2001, im Folgenden als „Handbuch Gemeindefinanzen“ bezeichnet.

8. Statistischer Finanzierungsausweis (Mittelherkunft/Mittelverwendung)
9. Statistische Gliederung der Verwaltungsrechnung nach Aufgaben (Funktionen)

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)⁴ 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)⁵ sowie in der Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHDV)⁶.

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 Abgrenzung und Ausnahmen

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

- Kleinstkörperschaften, Gesamtkirchgemeinden 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

⁴ Gemeindegesetz vom 16. März 1998 (GG); BSG 170.11.

⁵ Gemeindeverordnung vom 16. Dezember 1998 (GV); BSG 170.111.

⁶ Direktionsverordnung vom 23. Februar 2005 über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHDV); BSG 170.511.

die kantonalen Bestimmung betreffend Einlagen in den Werterhalt nach Vorschriften des Wasserversorgungsgesetzes (WVG)⁷ und des Kantonalen Gewässerschutzgesetzes (KGSchG)⁸

-
- Den besonderen Bedürfnissen der Kirchgemeinden und der Regionalkonferenzen wurde im Kontenrahmen HRM2 Rechnung getragen.
- 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 Anlegegüter/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

⁷ Wasserversorgungsgesetz vom 11. November 1996 (WVG); BSG 752.32.

⁸ Kantonales Gewässerschutzgesetz vom 11.11.1996 (KGSchG), BSG 821.0.

len 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 FHDV⁹ 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.

⁹ Direktionsverordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHDV, BSG 170.511).