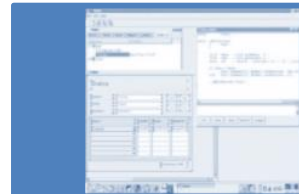




Amt für Gemeinden Graubünden
Uffizzi da vischnancas dal Grischun
Ufficio per i comuni dei Grigioni

HRM2

Harmonisiertes
Rechnungslegungsmodell 2
für die Bündner Gemeinden



Praxisempfehlung Nr. 1

Übersicht über das

Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2

Fassung vom 1. Juli 2018

Inhaltsverzeichnis

1. Grundsätzliches	4
1.1 Gesetzliche Grundlagen.....	4
1.2 Praxisempfehlungen	6
2. Rechnungslegung	7
2.1 Kontorahmen	7
2.2 Finanzvermögen	7
2.3 Verwaltungsvermögen.....	7
2.4 Spezialfinanzierungen.....	8
2.5 Zusätzliche Abschreibungen	8
2.6 Vorfinanzierungen.....	8
3. Jahresrechnung	9
3.1 Bilanz	9
3.2 Erfolgsrechnung.....	9
3.3 Investitionsrechnung	9
3.4 Anhang zur Jahresrechnung	10
3.5 Geldflussrechnung	11
3.6 Verpflichtungskreditkontrolle	11
3.7 Finanzstatistik, Finanzkennzahlen.....	11
4. Steuerung, Controlling.....	12
4.1 Budget	12
4.2 Finanzplan	13
4.3 Internes Kontrollsystem.....	13
5. Kreditrecht.....	14
5.1 Grundsätzliches	14
5.2 Verpflichtungskredit.....	14
5.3 Brutto- und Nettokredit	14
5.4 Zusatzkredit	15
5.5 Nachtragskredit.....	15

Herausgeber

Amt für Gemeinden Graubünden

Grabenstrasse 1

7001 Chur

1. Grundsätzliches

1.1 Gesetzliche Grundlagen

Das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) stützt sich auf folgende Erlasse:

- Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (Finanzhaushaltsgesetz; FHG; BR 710.100)
- Finanzhaushaltsverordnung für die Gemeinden (FHVG; BR 710.200)

Die Bestimmungen des FHG gelten für die politischen Gemeinden, soweit nicht abweichende kantonale Bestimmungen gelten oder das Gesetz ausdrücklich kantonale Tatbestände regelt (vgl. Art. 1 Abs. 3 FHG). Für die Regionen und die Bürgergemeinden gilt das Finanzhaushaltsgesetz sinngemäss, soweit nicht besondere Bestimmungen gelten (vgl. Art. 1 Abs. 4 FHG). Mit der sinngemässen Geltung des Finanzhaushaltsgesetzes ist keine Pflicht zur Einführung eines Finanzplanes, einer Geldflussrechnung oder einer Anlagenbuchhaltung verbunden.

Die politischen Gemeinden können weiterhin eigene finanzhaushaltsrechtliche Bestimmungen erlassen, bzw. beibehalten. Diese dürfen aber dem kantonalen Recht nicht widersprechen.

In folgenden Bereichen steht den Gemeinden beispielsweise ein Ausgestaltungsspielraum zu:

- Ausgabenkompetenz der Exekutive für die Nachtragskreditbefreiung (vgl. Art. 20 FHG);
- Zuständigkeiten für die Bewilligung von Mehrausgaben gegenüber bewilligten Verpflichtungs- und Budgetkrediten (vgl. Art. 8 FHVG);
- Ausgestaltung des internen Kontrollsystems (vgl. Art. 31 FHG; Art. 28 FHVG);
- Verzicht auf zusätzliche Abschreibungen (vgl. Art. 28 FHG);
- Festlegung von mehr als drei Finanzplanungsjahren (vgl. Art. 3 FHVG);
- Festlegung Wesentlichkeitsgrenze (vgl. Art. 14 FHVG);
- Festlegung der Ansätze für die internen Verrechnungen (vgl. Art. 16 FHVG);
- Festlegung des Bewertungsrythmusses für Grundstücke und Gebäude, wenn der Abstand weniger als zehn Jahre betragen soll (vgl. Art. 20 FHVG);
- Definition der Berechnungsmethode des Marktwertes von Anlagen im Finanzvermögen (vgl. Art. 26 FHG).

Welches Organ der Gemeinde diesen Ausgestaltungsspielraum ausfüllen kann und in welcher Form dies zu geschehen hat, kann nicht pauschal beantwortet werden; teilweise ergibt sich dies aus der kantonalen Gesetzgebung. Dazu die folgenden Beispiele:

- In den Grundzügen hat die Gemeinde ihre Organisation und die Zuständigkeiten ihrer Organe in der Gemeindeverfassung zu regeln, wozu auch die Finanzkompetenzen gehören (vgl. Art. 5 des Gemeindegesetzes des Kanton Graubünden [GG; BR 175.050]). Häufig erlaubt eine Gemeinde der Exekutive, im Rahmen derer Finanz- bzw. Ausgabe-kompetenzen den Nachtragskredit zu bewilligen. Die Gemeinden könne jedoch bspw. auch in einem kommunalen Haushaltsgesetz zu einer in der Gemeindeverfassung enthaltenen allgemeinen Finanzkompetenz der Exekutive, differenziertere Regelungen in Bezug auf Art. 20 Abs. 3 lit. e FHG statuieren.
- Art. 8 FHVG hält fest, dass die Gemeinden in Ergänzung zum kantonalen Finanzhaushaltsgesetz die Zuständigkeit für die Bewilligung von Mehrausgaben gegenüber bewilligten Verpflichtungs- und Budgetkrediten in einem Gesetz regeln können. Art. 8 FHVG verlangt somit für abweichende Regelungen explizit die Gesetzesform, für dessen Erlass die Gemeindelegislative zuständig ist.
- Für das interne Kontrollsystem ist die Executive (d. h. der Gemeindevorstand) zuständig, welche unter anderem die hierfür notwendigen Weisungen (sog. Dienstanweisungen bzw. Verwaltungsverordnungen) zu erlassen hat (vgl. Art. 31 FHG i.V.m. Art. 28 FHVG).
- Für die Rechnungslegung und die Verwaltung des Gemeindevermögens ist typischerweise die Exekutive zuständig. Dem Gemeindevorstand wird diese Kompetenz durch die Gemeindeverfassung meist ausdrücklich zugewiesen oder ihm kommt diese Kompetenz aufgrund der subsidiären Generalkompetenz (vgl. Art. 37 Abs. 1 GG) zu. In diesen Bereichen kann ein bestehender Handlungsspielraum (vgl. Art. 28 FHG, Art. 3 Abs. 1, 14 Abs. 1 lit. d, 16, 20 Abs. 1 lit. h FHVG) – auch ohne kommunale Normierungen – vollzugsweise durch den Gemeindevorstand ausgefüllt werden. Den Gemeinden bleibt es hingegen unbenommen, anhand eigener finanzhaushaltsrechtlicher Bestimmungen diese Regelungsbereiche gesetzgeberisch zu normieren.

1.2 Praxisempfehlungen

In Ergänzung zu den gesetzlichen Grundlagen (FHG, FHVG) wurden bislang folgende HRM2-Praxisempfehlungen (PE) publiziert:

PE Nr.	Thema
1	Übersicht über das HRM2
2	Unterscheidung zwischen Finanzvermögen und Verwaltungsvermögen
3	Bewertung Finanzvermögen Bewertung / Abschreibungen Verwaltungsvermögen
4	Grundsätze der Haushaltsführung, Budgetierung, Rechnungslegung und Buchführung
6	Budget
7	Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung
8	Spezialfinanzierungen, Vorfinanzierungen, Legate, Vermächtnisse, Fonds
9	Stromversorgung
10	Ausserordentliche Geschäftsfälle
11	Periodenabgrenzung, Sollprinzip, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungen, Eventualverbindlichkeiten
12	Jahresrechnung
13	Anhang zur Jahresrechnung
14	Geldflussrechnung
15	Grundstücke und Gebäude (Liegenschaften) im Finanz- und Verwaltungsvermögen
16	Darlehen, Beteiligungen, Investitionsbeiträge
20	Finanzstatistik, Finanzkennzahlen
25	Rechnungslegung Bürgergemeinde

2. Rechnungslegung

2.1 Kontorahmen

Der Bündner HRM2-Kontenrahmen gibt die Gliederung für die Erstellung der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung für das Verwaltungsvermögen vor (vgl. Art. 9 FHVG). Wichtig ist, dass sich die Gemeinden an den Bündner HRM2-Kontenrahmen halten, da dieser direkt mit der kantonalen Finanzstatistik verknüpft ist.

2.2 Finanzvermögen

Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben veräussert werden können (vgl. Art. 2 Abs. 1 FHG).

Das Finanzvermögen wird jeweils per Bilanzstichtag nach kaufmännischen Grundsätzen bewertet. Ausgenommen sind Grundstücke und Gebäude, deren Bewertung mindestens alle 10 Jahre erfolgt (vgl. Art. 26 FHG, Art. 20 FHVG).

2.3 Verwaltungsvermögen

Das Verwaltungsvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die unmittelbar und auf längere Zeit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen (vgl. Art. 2 Abs. 2 FHG).

Das Verwaltungsvermögen, das durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegt, wird ordentlich je Anlagekategorie nach der angenommenen Nutzungsdauer linear abgeschrieben (vgl. Art. 22 und 23 FHVG). Die Abschreibungen der Anlagen im Verwaltungsvermögen beginnen mit der Nutzung der Anlage. Anlagen im Bau sind nicht abzuschreiben (vgl. Art. 22 FHVG).

2.4 Spezialfinanzierungen

Spezialfinanzierungen werden geführt, wenn Mittel gesetzlich zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden sind (vgl. Art. 22 Abs. 1 FHG). Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht. Sie dürfen nicht für eine andere Aufgabe eingesetzt werden.

Die öffentlichen Aufgaben Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung sowie Abfallwirtschaft werden meistens als Spezialfinanzierungen geführt.

Die Vorschüsse, bzw. Verpflichtungen der Spezialfinanzierungen sind kalkulatorisch zu verzinsen. Der Zinssatz wird jährlich vom Departement für Finanzen und Gemeinden festgelegt (vgl. Art. 17 FHVG).

2.5 Zusätzliche Abschreibungen

Die Gemeinden können Ertragsüberschüsse in der Erfolgsrechnung für zusätzliche Abschreibungen verwenden (vgl. Art. 28 FHG). Diese finanzpolitisch motivierten Abschreibungen dürfen nur vorgenommen werden, wenn kein Bilanzfehlbetrag vorhanden ist und dadurch kein Aufwandüberschuss in der Erfolgsrechnung entsteht (vgl. Art. 24 FHVG). Zusätzliche Abschreibungen gelten als ausserordentlicher Aufwand (vgl. Art. 12 Abs. 2 FHG).

2.6 Vorfinanzierungen

Vorfinanzierungen sind zweckgebundene Mittel für Investitionsvorhaben. Die finanzielle Belastung wird damit auf mehrere Jahre verteilt. Vorfinanzierungen für Aufwendungen der Erfolgsrechnung sind nicht erlaubt. Vorfinanzierungen können nur dann gebildet werden, wenn die vorgeschriebenen Abschreibungen nach Nutzungsdauer gedeckt sind, ein allfälliger Bilanzfehlbetrag abgetragen wurde und sie in der Erfolgsrechnung nicht zu einem Aufwandüberschuss führen (vgl. Art. 18 Abs. 2 FHVG). Vorfinanzierungen gelten als ausserordentlicher Aufwand (vgl. Art. 12 Abs. 2 FHG).

3. Jahresrechnung

3.1 Bilanz

In der Bilanz werden die Aktiven und die Passiven einander gegenübergestellt (vgl. Art. 10 FHVG). Die Aktiven werden in Finanz- und Verwaltungsvermögen, die Passiven in Fremd- und Eigenkapital gegliedert. Weist die Bilanz einen Bilanzfehlbetrag aus, ist dieser jährlich um mindestens 20 Prozent des Restbuchwertes abzutragen. Die entsprechenden Beträge sind im Budget zu berücksichtigen (vgl. Art. 7 FHG).

3.2 Erfolgsrechnung

Die Erfolgsrechnung weist für das Kalenderjahr die Aufwände und Erträge aus (vgl. Art. 11 FHVG). Das Ergebnis der Erfolgsrechnung soll mittelfristig ausgeglichen sein (vgl. Art. 6 FHG).

Die Erfolgsrechnung ist dreistufig. Sie zeigt auf der ersten Stufe den operativen, auf der zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg je mit Aufwand- oder Ertragsüberschuss und auf der dritten Stufe den Gesamterfolg, welcher den Bilanzüberschuss oder den Bilanzfehlbetrag verändert (vgl. Art. 11 Abs. 2 FHVG).

3.3 Investitionsrechnung

Die Investitionsrechnung enthält die Ausgaben für Verwaltungsvermögen sowie die damit zusammenhängenden Einnahmen (vgl. Art. 12 Abs. 1 FHVG). Sie sind über die Investitionsrechnung zu buchen, wenn der Bruttobetrag folgende Aktivierungsgrenze übersteigt:

- | | | |
|---|-----|---------|
| • Gemeinden bis 1'000 Einwohner | CHF | 25'000 |
| • Gemeinden über 1'000 bis 5'000 Einwohner | CHF | 50'000 |
| • Gemeinden über 5'000 bis 10'000 Einwohner | CHF | 75'000 |
| • Gemeinden über 10'000 Einwohner | CHF | 100'000 |

Im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, das der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dient und eine Ausgabe darstellt, wird für das Finanzvermögen keine Investitionsrechnung erstellt. Der Zugang (Kauf, Erstellung, wertvermehrende Sanierungen, Umbauten) sowie der Abgang (Verkauf, Übertragung in das Verwaltungsvermögen) von Anlagen im Finanzvermögen wird direkt in der Bilanz verbucht und auch nicht budgetiert.

3.4 Anhang zur Jahresrechnung

Der Anhang (vgl. Art. 13 FHG) enthält:

- a. die Rechnungslegungsgrundsätze einschliesslich der wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung
- b. den Eigenkapitalnachweis
- c. den Rückstellungsspiegel
- d. den Beteiligungs- und den Gewährleistungsspiegel sowie ein Verzeichnis der grossen Beitragsempfänger
- e. den Anlagespiegel
- f. zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

Im Beteiligungsspiegel aufzuführen sind alle öffentlich-rechtlichen Anstalten, deren Träger das öffentliche Gemeinwesen ist. Zusätzlich sind alle Organisationen aufzuführen, an denen eine massgebliche Beteiligung besteht oder die in massgeblicher Weise beeinflusst werden können.

Im Gewährleistungsspiegel sind alle Organisationen aufzuführen, denen gegenüber wesentliche Verpflichtungen der öffentlichen Hand bestehen.

3.5 Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung (vgl. Art. 13 FHVG) zeigt, wie sich die flüssigen Mittel und die kurzfristigen Geldanlagen (Fonds "Geld") aufgrund von Ein- und Auszahlungen in der Berichtsperiode verändert haben. Die Geldflussrechnung wird in drei Teilen präsentiert. Der erste Teil stellt den Geldfluss aus operativer Tätigkeit dar. Der zweite Teil stellt den Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit dar. In diesem Teil wird ausdrücklich zwischen dem Geldfluss aus Investitionstätigkeit ins Verwaltungsvermögen einerseits und demjenigen aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen andererseits unterschieden. Der dritte Teil stellt den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit dar. Die Veränderung des Gesamtsaldos der Geldflussrechnung zeigt die Veränderung des Fonds "Geld" auf.

3.6 Verpflichtungskreditkontrolle

Es sind Kontrollen über die eingegangenen Verpflichtungen, die Beanspruchung der Kredite, die erfolgten Zahlungen sowie die Aufteilung von Rahmenkrediten auf die Einzelvorhaben zu führen (vgl. Art. 7 FHVG). Die Verpflichtungskreditkontrolle ist im Anhang zur Jahresrechnung zu publizieren.

3.7 Finanzstatistik, Finanzkennzahlen

Die Jahresrechnung enthält einen finanzstatistischen Ausweis. Dieser umfasst einen Zeitreihenvergleich und muss auf die Vorgaben der eidgenössischen Finanzstatistik abgestimmt sein. Die Gemeinden sind verpflichtet, dem Kanton die für eine zweckmässige Finanzstatistik benötigten Daten zu liefern (vgl. Art. 32 FHG). Es werden die nachfolgenden Kennzahlen ermittelt (vgl. Art. 30 FHVG):

- Selbstfinanzierungsgrad
- Zinsbelastungsanteil
- Nettoschuld in Franken pro Einwohner
- Selbstfinanzierungsanteil
- Kapitaldienstanteil
- Bruttoverschuldungsanteil
- Investitionsanteil

4. Steuerung, Controlling

4.1 Budget

Das Budget bildet die Grundlage für die Festlegung des Steuerfusses und die Bewilligung von Ausgaben. Die Exekutive hat jährlich ein Budget zu erarbeiten und dem für die Budgetgenehmigung zuständigen Organ bis zum 31. Dezember des Vorjahres zur Genehmigung zu unterbreiten (vgl. Art. 10 FHG). Das Budget ist in erster Linie eine übersichtliche Darstellung sämtlicher Aufwände und Erträge in der Erfolgsrechnung sowie der Ausgaben und Einnahmen in der Investitionsrechnung (vgl. Art. 4 FHVG).

Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit (vgl. Art. 5 Abs. 1 FHG) verlangt, dass sämtliche Ausgaben in das Budget aufzunehmen sind, welche die Gemeinde in der massgebenden Rechnungsperiode rechtlich verpflichtet ist zu tätigen. Das Budget umfasst deshalb jeweils zum einen die gebundenen Ausgaben und zum anderen die frei bestimmbaren Ausgaben, für die das zuständige Gemeindeorgan den Verpflichtungskredit (vgl. Art. 5 Abs. 1 FHVG) gesprochen hat.

Voraussehbare Aufwände oder Ausgaben, für die bei der Beschlussfassung über das Budget die rechtskräftige Genehmigung noch aussteht, sind mit einem Sperrvermerk ins Budget aufzunehmen (vgl. Art. 19 FHG). Sie bleiben gesperrt, bis die Rechtsgrundlage in Kraft ist. Die rechtskräftige Genehmigung (Rechtsgrundlage) kann dabei anlässlich der Budgetversammlung mit einer separaten Traktandierung erfolgen.

Mit dem Budgetkredit bzw. der Genehmigung des Budgets wird der Gemeindevorstand vom Budgetorgan ermächtigt, die Jahresrechnung für den angegebenen Ausgabenzweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten. Nicht beanspruchte Budgetkredite verfallen am Ende des Rechnungsjahres (vgl. Art. 18 Abs. 3 FHG).

4.2 Finanzplan

Die Gemeinden haben einen Finanzplan zu erstellen, welcher jährlich im Sinne einer rollenden Planung zu überarbeiten ist. Er dient der mittelfristigen Planung und Steuerung von Leistungen und Finanzen (vgl. Art. 9 FHG). Der Finanzplan ist so zu erstellen, dass er die künftige Entwicklung des Finanzhaushaltes frühzeitig erkennen lässt und dazu beiträgt, eine negative Entwicklung zu vermeiden. Der Finanzplan umfasst mindestens drei dem Budget folgende Jahre (vgl. Art. 3 Abs. 1 FHVG).

Der Finanzplan ist der Gemeindeversammlung oder dem Parlament zur Kenntnis zu bringen (vgl. Art. 3 Abs. 3 FHVG).

4.3 Internes Kontrollsystem

Die Exekutive sorgt, unter der Berücksichtigung der Risikolage und des Kosten-Nutzen-Verhältnisses, für ein zweckmässiges, risikoorientiertes internes Kontrollsystem. Sie trifft die notwendigen Massnahmen, um das Vermögen zu schützen, die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen, Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Buchführung zu verhindern oder aufzudecken sowie die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten (vgl. Art. 28 FHVG). Das interne Kontrollsystem umfasst regulatorische, organisatorische und technische Massnahmen (vgl. Art. 31 FHG).

5. Kreditrecht

5.1 Grundsätzliches

Der Grundsatz des mehrstufigen Bewilligungsverfahrens bedeutet, dass für jede frei bestimmbare Ausgabe sowohl ein Verpflichtungskredit als auch ein Budgetkredit notwendig ist. Der Verpflichtungskredit ist die eigentliche, zentrale Ausgabenbewilligung. Indem das Budgetorgan das Budget beschliesst, bewilligt es auch die darin eingestellte, zuvor mit Verpflichtungskredit gesprochene frei bestimmbare Ausgabe und spricht für diese frei bestimmbare Ausgabe den Budgetkredit.

5.2 Verpflichtungskredit

Der Verpflichtungskredit umfasst alle nach dem Grundsatz der Einheit der Materie zusammengehörenden und in der Finanzbuchhaltung zu erfassenden Aufwände und Erträge (Erfolgsrechnung) oder Ausgaben und Einnahmen (Investitionsrechnung), die nach der Genehmigung zur Realisierung des Vorhabens nötig sind (vgl. Art. 5 Abs. 1 FHVG).

Mit dem Verpflichtungskredit wird die Exekutive ermächtigt, Verpflichtungen einzugehen, nicht aber zur Leistung von Zahlungen. Der jährliche Mittelbedarf aus den Verpflichtungskrediten ist deshalb als Aufwand oder als Investitionsausgabe in das jeweilige Budget (Erfolgs- oder Investitionsrechnung) einzustellen (vgl. Art. 5 Abs. 5 FHVG).

5.3 Brutto- und Nettokredit

Ein Verpflichtungskredit ist in der Regel brutto zu beschliessen. Er kann netto beschlossen werden, wenn Beiträge Dritter in ihrer Höhe rechtskräftig zugesichert sind oder wenn er vorbehaltlich bestimmter Leistungen Dritter beschlossen wird (vgl. Art. 16 FHG).

5.4 Zusatzkredit

Der Zusatzkredit ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Verpflichtungskredites (vgl. Art. 17 Abs. 1 FHG). Zeigt sich vor oder während der Ausführung eines Vorhabens, dass der beschlossene Verpflichtungskredit nicht ausreicht, ist vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen ohne Verzug ein Zusatzkredit anzufordern.

5.5 Nachtragskredit

Der Nachtragskredit ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Budgetkredites (vgl. Art. 20 FHG). Soll eine Aufgabe noch im laufenden Jahr erfüllt werden, fehlt aber ein Budgetkredit oder reicht er nicht aus, ist vor jeder neuen Verpflichtung ein Nachtragskredit anzufordern.