



Departement für Finanzen und Gemeinden Graubünden
Departament da finanzas e vischnancas dal Grischun
Dipartimento delle finanze e dei comuni dei Grigioni

Erläuternder Bericht

betreffend

**Einführung des Harmonisierten
Rechnungslegungsmodells HRM2
für den Kanton Graubünden
und dessen Gemeinden**

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Abkürzungsverzeichnis..... | 3 |
| 1 Ausgangslage | 4 |
| 1.1 Würdigung des harmonisierten Rechnungslegungsmodells HRM1 | 4 |
| 1.2 Entwicklungen im Rechnungswesen | 4 |
| 1.3 Zielsetzungen für die Weiterentwicklung des HRM..... | 5 |
| 1.4 Empfehlung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren | 5 |
| 1.5 Ausgangslage im Kanton Graubünden | 6 |
| 1.5.1 Stand und Entwicklung der Rechnungslegung im Kanton Graubünden..... | 6 |
| 1.5.2 Auftrag des Grossen Rates | 6 |
| 2 Die neuen Elemente des Rechnungslegungsmodells HRM2..... | 6 |
| 2.1 Fachempfehlungen | 9 |
| 2.2 Kontenrahmen HRM2..... | 9 |
| 2.3 Mehrstufiger Ausweis der Erfolgsrechnung | 9 |
| 2.4 Anhang zur Jahresrechnung | 9 |
| 3 Wesentliche Punkte der Gesetzesrevision | 10 |
| 3.1 Allgemeines | 10 |
| 3.2 Bilanz | 12 |
| 3.3 Erfolgsrechnung/Investitionsrechnung..... | 12 |
| 3.4 Rechnungslegungsstandards für subventionierte Institutionen..... | 13 |
| 3.5 Anhang..... | 14 |
| 3.6 Schluss- und Übergangsbestimmungen | 14 |
| 4 Einführung HRM2 bei den Gemeinden, Bürgergemeinden, Regional- und Gemeindeverbänden..... | 15 |
| 4.1 Ausgangslage | 15 |
| 4.2 Revisionsbedarf | 16 |
| 4.3 Nutzen..... | 17 |
| 4.4 Umsetzungsfahrplan | 17 |
| 5 Finanzielle und personelle Auswirkungen..... | 18 |
| 5.1 Auswirkungen beim Kanton..... | 18 |
| 5.1.1 Eigenkapital | 18 |
| 5.1.2 Erfolgsrechnung | 18 |
| 5.1.3 Projektaufwendungen..... | 19 |
| 5.1.4 Personelle Auswirkungen..... | 19 |
| 5.2 Auswirkungen bei den Gemeinden..... | 19 |
| 6 Umsetzung und Inkrafttreten | 20 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|----------------|---|
| FDK | Finanzdirektorenkonferenz |
| FFG | Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (BR 710.100) |
| FHG | Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz, SR 611.0) |
| FHV | Finanzhaushaltsverordnung des Bundes (SR 611.01) |
| HRM1 | Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für Kantone und Gemeinden, 1. Version 1981 |
| HRM2 | Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für Kantone und Gemeinden, 2. Version vom 25. Januar 2008 |
| IAS | International Accounting Standards |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IKS | Internes Kontrollsysteem |
| IPSAS | International Public Sector Accounting Standards |
| IPSASB | International Public Sector Accounting Standards Board |
| KKAG | Konferenz der Kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen |
| KMU | Kleine und mittlere Unternehmen |
| MFHG | Musterfinanzhaushaltsgesetz |
| nFHG | Neues Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden |
| NFA | Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen |
| NPM | New Public Management |
| NRM | Neues Rechnungsmodell des Bundes |
| Swiss GAAP FER | Fachempfehlungen zur Rechnungslegung |

1 Ausgangslage

1.1 Würdigung des harmonisierten Rechnungslegungsmodells HRM1

Die Bemühungen zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens für die öffentliche Hand gehen mehr als 50 Jahre zurück. 1970 nahm die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) das Nebeneinander von unterschiedlichen Rechnungssystemen zum Anlass, um einen Anlauf für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung einzuleiten. 1977 erschien die erste Ausgabe und im 1981 die zweite Ausgabe des „Handbuchs des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte“. Das Modell dieses Handbuchs, das so genannte „Neue Rechnungsmodell“ (heute: „Harmonisiertes Rechnungsmodell HRM1“), wurde ab 1977 nach und nach in allen schweizerischen Kantonen und Gemeinden eingeführt, obwohl die Einführung freiwillig war, bzw. das Handbuch nur eine unverbindliche Empfehlung an die Kantone und Gemeinden darstellte. Es führte in der Folge zu einer weitgehenden Harmonisierung der Rechnungslegung.

1.2 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)]. 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 NRM.

Die Rechnungslegungssysteme sind trotz einer mittlerweile integralen Verwendung des alten HRM1 immer noch – oder wegen der zunehmenden Entharmonisierung

wieder – sehr verschieden. Der Bund hat keine Kompetenz, die Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden zu regeln. Die Harmonisierung der Rechnungslegung bei Kantonen und Gemeinden kann also nur Schritt für Schritt und auf freiwilliger Basis vor sich gehen. Das Mustergesetz der FDK bietet dabei einen wichtigen Beitrag und eine Orientierungshilfe, die möglichst einheitlich ist und dennoch auf die individuellen Bedürfnisse der vielfältigen öffentlichen Aufgabenbereiche und unterschiedlichen Formen von Gemeinwesen Rücksicht nimmt.

1.3 Zielsetzungen für die Weiterentwicklung des HRM

Am 19. September 2002 erliess die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) 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.

1.4 Empfehlung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren

In der Plenarsitzung vom 25. Januar 2008 verabschiedete die FDK das Handbuch „Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2“ einstimmig. Das Handbuch beinhaltet auch ein Musterfinanzhaushaltsgesetz HRM2, das für die Kantone und Gemeinden als Basis für ein eigenes Finanzhaushaltsgesetz verwendet werden kann. Die FDK empfiehlt den Kantonen und Gemeinden, HRM2 so rasch wie möglich umzusetzen, spätestens innert 10 Jahren.

1.5 Ausgangslage im Kanton Graubünden

1.5.1 Stand und Entwicklung der Rechnungslegung im Kanton Graubünden

- Der Kanton Graubünden stellte im Jahr 1988 die Rechnungslegung nach den HRM-Grundsätzen um. In diesem Rahmen wurde das erste Finanzhaushaltsgesetz (FHG 1988) erlassen.
- Seither erfolgten im Rahmen von mehreren Teil- oder Totalrevisionen punktuelle Anpassungen.
- Im Jahr 1998 wurde das Rechnungswesen-System Carat/Heimer eingeführt, welches eine Kosten- und Leistungsrechnung pro Dienststelle bzw. Rechnungsrubrik erlaubte.
- Die Rechnungslegung wurde ab der Staatsrechnung 2005 mit den Rechnungslegungsgrundsätzen und dem erweiterten Eigenkapital ergänzt. Dadurch wurde der Informationsgehalt des Anhangs stark verbessert und der neue Standard von HRM2 betreffend Anhang zum Teil schon vorweg genommen.
- In der Zeitspanne von 1986 bis heute haben mit einer Ausnahme alle Gemeinden das HRM1 eingeführt. Die Einführung erfolgte auf freiwilliger Basis.
- Für die Bürgergemeinden, Regional- und Gemeindeverbände war HRM1 bislang kein Thema.

1.5.2 Auftrag des Grossen Rates

Die Harmonisierung der Rechnungslegung der öffentlichen Gemeinwesen ist der Regierung ein wichtiges Anliegen. Es ist geplant, HRM2 in der kantonalen Verwaltung im Jahr 2012 (Budgetjahr 2013) einzuführen. Die Regierung schloss sich in ihrer Antwort zum Auftrag Wettstein betreffend Einführung von HRM2 der Auffassung der Geschäftsprüfungskommission des Grossen Rates an, wonach **die neuen Standards „möglichst umfassend, prinzipientreu und zeitnah umgesetzt“** werden sollen. Der Grosse Rat überwies den Auftrag Wettstein am 27. August 2009.

2 Die neuen Elemente des Rechnungslegungsmodells HRM2

Die Einführung von HRM2 bringt in verschiedenen Bereichen der Rechnungslegung neue Elemente. Die nachstehende Zusammenstellung gibt eine grobe Übersicht über die wesentlichen Neuerungen bei der Einführung von HRM2.

Übersicht über die wesentlichen Neuerungen

| | HRM1 | HRM2 |
|---|---|---|
| Bilanzstruktur | Bestehender Kontenplan, sachliche und funktionale Gliederung | Neuer Kontenplan, mit dem Bund harmonisiert. Bisherige Struktur mit Finanz- und Verwaltungsvermögen |
| Bewertung Finanzvermögen | Verkehrswerte: Max. 70% (Wertschriften) bzw. 90% (Liegenschaften) | Neubewertung zu Verkehrswerten (100%) |
| Bewertung Verwaltungsvermögen | Beschaffungs-/Herstellwerte abzüglich Abschreibungen | Beschaffungs-/Herstellwerte abzüglich Abschreibungen, Neubewertung fakultativ |
| Abschreibungen | Vom Restbuchwert (degressiv, summarisch ohne Anlagenbuchhaltung), zusätzliche, ergebnisorientierte Abschreibungen | Nach Nutzungsdauer (linear, mit Anlagenbuchhaltung), keine zusätzlichen, ergebnisorientierten Abschreibungen |
| Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten | Kein Regelwerk, hingen Begriffsdefinitionen | Regelwerk, Prüfung Vollständigkeit und Bewertung |
| Steuererträge | Sollprinzip | Sollprinzip (Minimum) oder Steuerabgrenzungsprinzip |
| Anhang | Nicht vorgegeben | Vorgegeben, u.a. mit Geldflussrechnung, Eigenkapitalnachweis, Anlage-, Beteiligungs- und Rückstellungsspiegel |
| Konsolidierung | Keine Konsolidierung | Neu, Konsolidierung 1. und 2. Kreis (unselbstständige Anstalten, Bsp. Arbeitslosenkasse) |
| Erfolgsrechnung | Einstufig | Mehrstufig (betriebliches, operatives, a.o. Ergebnis, Gesamtergebnis) |

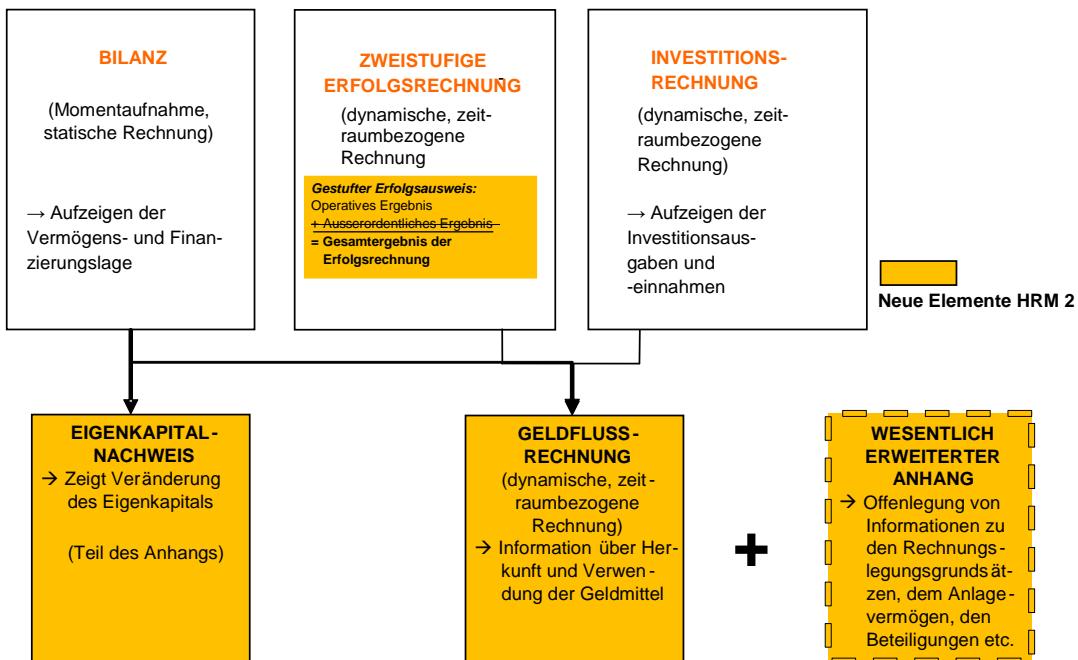
Während HRM1 drei Hauptelemente (Bestandesrechnung, Laufende Rechnung und Investitionsrechnung) aufweist, wobei die Laufende Rechnung und die Investitionsrechnung die Verwaltungsrechnung darstellen, werden unter HRM2 drei weitere Bereiche hinzugefügt. Mit einem gestuften Erfolgsausweis (als Teil der Erfolgsrech-

Abb. 1: Schematischer Vergleich HRM1 und HRM2

Bisheriges Rechnungsmodell HRM1



Neues Rechnungsmodell HRM2



Quelle: Handbuch HRM2: S. 25

2.1 Fachempfehlungen

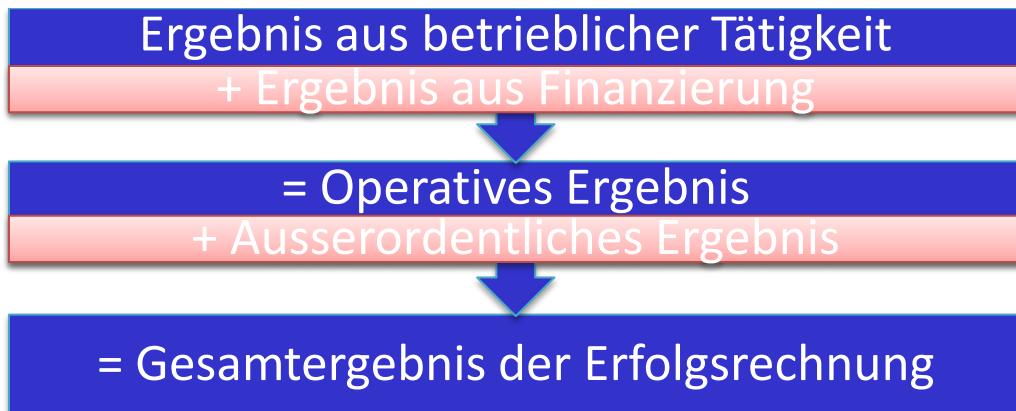
Im Handbuch HRM2 sind insgesamt 20 Fachempfehlungen enthalten, die Mindeststandards darstellen, welche alle öffentlichen Gemeinwesen erfüllen sollten. Abweichungen von diesen sind möglich, müssen aber im Anhang offen gelegt werden.

2.2 Kontenrahmen HRM2

Der Kontenrahmen HRM2 ist mit demjenigen des Bundes harmonisiert und unterscheidet sich in Bezug auf die Sachgruppengliederungen aller Rechnungsteile wesentlich von HRM1.

2.3 Mehrstufiger Ausweis der Erfolgsrechnung

Der Ausweis der Erfolgsrechnung erfolgt neu in mehreren Stufen, wobei das Betriebsergebnis, das operative Ergebnis sowie das ausserordentliche Ereignisse separat ausgewiesen und dann zu einem Gesamtergebnis verdichtet werden:



2.4 Anhang zur Jahresrechnung

Der Rechnungsanhang wird mit zusätzlichen Informationen ausgebaut, was ein einfacheres Verständnis, eine höhere Transparenz und eine verbesserte Vergleichbarkeit der Rechnung gewährleisten sollte.

Der Anhang zur Jahresrechnung legt offen:

- die Rechnungslegungsgrundsätze einschliesslich der wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung (insbesondere Abschreibungsmethoden und -sätze);
- den Eigenkapitalnachweis;
- den Rückstellungsspiegel;
- den Beteiligungsspiegel;
- den 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).

3 Wesentliche Punkte der Gesetzesrevision

Grundlage für die vorliegende Revision des geltenden Gesetzes über den Finanzaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG; BR 710.100) bildet das Musterfinanzaushaltsgesetz der FDK (MFHG). Von der Revision ist die Mehrheit der Bestimmungen im FFG betroffen, weshalb eine Totalrevision vorzunehmen ist. Mit dieser Revision verbunden werden soll auch eine punktuelle Anpassung des Gemeindegesetzes, des Wasserrechtsgesetzes sowie des Strassengesetzes. Diese Teilrevisionen sind inhaltlich eng mit der HRM2-Revision verbunden. Die Erläuterungen dazu befinden sich in der synoptischen Darstellung des Gesetzesentwurfes unter Artikel 37 Änderung von Erlassen.

Die separate synoptische Darstellung der Gesetzesrevision zeigt den Vergleich der bisherigen mit den neuen gesetzlichen Bestimmungen. Die neuen Bestimmungen sind in Bezug auf die Änderungen gegenüber dem geltenden Recht erläutert.

3.1 Allgemeines

- **Geltungsbereich:** Bislang bestand eine gewisse Unsicherheit, wie die „sinngemässe“ Geltung des FFG bei den politischen Gemeinden anzuwenden sei. Mit der neuen Regelung wird statuiert, dass das Gesetz für die politischen Gemein-

den gilt, sofern nicht abweichende kantonale Bestimmungen vorliegen oder das Gesetz selbst Ausnahmen vorsieht. Für die Bürgergemeinden sowie die Regionalverbände gelten die Vorgaben über die Führung des Finanzaushaltes sinngemäß (vgl. hierzu Ziff. 4.2.).

Die Bestimmungen über die Finanzaufsicht (Art. 38 bis 57 FFG) sollen im Zuge der Botschaftsvorlage zuhanden des Grossen Rates in ein eigenes Gesetz überführt werden. Das bestehende „Doppelgesetz“ entspricht nicht dem Standard.

Das neue Gesetz erhält – in Anlehnung an das MFHG – wieder die ursprüngliche Bezeichnung Finanzaushaltsgesetz (nFHG).

- **Internes Kontrollsyste (IKS):** Bisher gibt es nur eine Bestimmung auf Verordnungsstufe. Die Bedeutung des IKS rechtfertigt eine verbindlichere Festlegung auf Stufe Gesetz im formellen Sinne.
- **Legate und Stiftungen:** Neu ist die Möglichkeit zur Zusammenlegung von unselbständigen Stiftungen mit geringfügigen Mitteln vorgesehen. Zusätzlich wird die Kompetenz zur Errichtung einer selbständigen Sammelstiftung durch den Kanton erteilt.
- **Rechnungslegungsstandards für subventionierte Institutionen:** Die Regierung bzw. der Gemeindevorstand kann subventionierten Institutionen neu Standards für die Rechnungslegung vorgeben. Dabei muss es sich um allgemein anerkannte Regelwerke handeln (z.B. Swiss GAAP FER).
- **Kontenrahmen HRM2:** Im Unterschied zu HRM1 haben die Sachgruppengliederungen aller Rechnungsteile (Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung) wesentlich geändert. Einige Sachgruppen wurden beibehalten, jedoch mit geänderten Kontonummern versehen. Der Kontenrahmen ist weitgehend mit dem Bund harmonisiert. Er ist wegen der Abdeckung zusätzlicher, insbesondere finanziostatistischer Bedürfnisse, neu 4-stellig.
- **Konsolidierung:** HRM2 schreibt neu eine konsolidierte Betrachtungsweise vor. Der Kanton Graubünden wird die Kreise 1 und 2 konsolidieren. Der Kreis 1 umfasst das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung. Der Kreis 2 beinhaltet die Rechtspflege sowie die unselbständigen Anstalten. Auf eine weitergehende Konsolidierung inklusive selbständige öffentlich-rechtliche Anstalten wird verzichtet. Stattdessen soll die Transparenz der Beteiligungen mit zusätzlichen Informationen im Anhang verbessert werden.

3.2 Bilanz

- **Zuteilung Finanz-/Verwaltungsvermögen:** Im Zusammenhang mit der Bewertung ist auch die Zugehörigkeit von Vermögenswerten zum Finanz- oder Verwaltungsvermögen zu überprüfen.
- **Bewertung Verwaltungsvermögen:** Das Restatement des Verwaltungsvermögens ist im Sinne einer konsequenten Umsetzung von HRM2 und des True-and-fair-View-Ansatzes folgerichtig. Von der Neubewertung abgesehen werden soll bei den Strassen, da diese als Teil der Spezialfinanzierung Strassen anderen Finanzierungs- und Abschreibungsmechanismen folgen. Ebenfalls nicht neu bewertet werden Investitionsbeiträge, da trotz (Mit-)Finanzierung in Anlehnung an den zivilrechtlichen Eigentumsbegriff kein Eigentum entsteht. Die Gemeinden nehmen keine Neubewertung des Verwaltungsvermögens vor.
- **Bewertung Finanzvermögen:** Das Finanzvermögen wird unter HRM2 zu Marktwerten (100%) bewertet. Bisher wurden Wertschriften zu 70% und Liegenschaften zu 90% der Verkehrswerte in der Bilanz geführt.
- **Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten:** HRM1 definiert nur die Begriffe. HRM2 gibt ein Regelwerk mit Prüfung auf Vollständigkeit und Vorgaben zur Bewertung vor.
- **Verbuchung der Steuern und des kantonalen Anteils an den Wasserzinsen:** Mit der Einführung von HRM2 wird bei der Verbuchung der Steuererträge vom Soll-Prinzip zum Steuerabgrenzungsprinzip gewechselt. Für die Gemeinden ist das Soll-Prinzip weiterhin zulässig. Beim Soll-Prinzip werden die Steuererträge im Zeitpunkt der Rechnungsstellung verbucht. Die Erträge des Steuerjahres n werden damit im Rechnungsjahr n+1 verbucht. Beim Steuerabgrenzungsprinzip werden diejenigen Steuererträge verbucht, die für das betreffende Jahr effektiv geschuldet wären (Steuerjahr n = Rechnungsjahr n). Im Übergangsjahr werden Steuererträge von zwei Jahren ausgewiesen. Der sich daraus ergebende Mehrertrag wird in das Eigenkapital eingebucht und beeinflusst das Ergebnis der Erfolgsrechnung nicht. Das gleiche Verfahren gilt auch für die Ermittlung und periodengerechte Verbuchung der Wasserzinsen.

3.3 Erfolgsrechnung/Investitionsrechnung

- **Mehrstufige Erfolgsrechnung:** Die Erfolgsrechnung besteht neu aus mehreren Stufen, wobei das Betriebsergebnis, das operative sowie das ausserordentliche Ergebnis separat ausgewiesen und dann zu einem Gesamtergebnis verdichtet werden.
- **Abschreibungen:** HRM2 verlangt die Führung einer Anlagenbuchhaltung. Als Abschreibungsmethode wird die lineare Abschreibung vom Anschaffungswert nach der Nutzungsdauer festgelegt. Zusätzliche, finanzpolitische Abschreibungen sind nicht mehr zulässig. Beim Kanton werden die Nettoinvestitionen der Spezialfinanzierung Strassen sowie Investitionsbeiträge wie bisher zu 100% abgeschrieben.
- **Transferzahlungen:** Transferzahlungen (Beiträge) wurden bisher erst im Zeitpunkt der Auszahlung erfasst (Ausnahme vom Soll-Prinzip Art. 7 Abs. 3 FFG). Zugesicherte Beiträge wurden im Anhang zur Jahresrechnung als offene Beitragsverpflichtungen ausgewiesen. Neu werden Transferzahlungen im Zeitpunkt der Zusicherung verbucht, in dem die rechtlich verbindliche Verpflichtung für den Kanton entsteht. Dies entspricht dem Soll-Prinzip.

3.4 Rechnungslegungsstandards für subventionierte Institutionen

Das Departement für Finanzen und Gemeinden erliess in den Jahren 2006 und 2007 verschiedene Weisungen an die selbstständigen öffentlich-rechtlichen Anstalten bzw. subventionierten Institutionen für die Erstellung der Jahresrechnungen sowie Vorgaben für die Rechnungslegung. Ziel war u. a. eine verbesserte Transparenz und Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen sowie die Abstimmung der Kantonsbeiträge in den Jahresrechnungen der Anstalten und subventionierten Institutionen mit der Staatsrechnung. Die Grundsätze zur Vorgabe von Rechnungslegungsstandards sollen mit der Einführung von HRM2 geregelt werden. Zusätzliche Vorgaben können in den Spezialgesetzen aufgenommen werden. Grundlage dafür ist in Art. 23 Abs. 2 nFHG vorgesehen. Gestützt auf Art. 33 FFG kann die Regierung bereits heute bei Empfängern von wesentlichen Beiträgen die Einhaltung bestimmter Rechnungslegungsvorschriften verlangen (z. B. Swiss GAAP FER). Diesbezügliche Vorgaben sollen in Zukunft geprüft werden. In der Botschaft betreffend die Umsetzung der Public Corporate Governance (Heft Nr. 6/2010-2011, Seite 458) hat die Regierung den Grundsatz betreffend

Rechnungslegungsstandard für subventionierte Institutionen wie folgt festgehalten:

- **Grundsatz Nr. 18: Rechnungslegungsvorschriften**

Die Regierung bezeichnet vorbehältlich von spezialgesetzlichen bzw. privatrechtlichen Vorschriften das für die Beteiligungen anzuwendende Regelwerk. Sie kann die Gewährung von Beiträgen von der Einhaltung bestimmter Rechnungslegungsvorschriften abhängig machen.

3.5 Anhang

- **Anhang:** HRM1 hat keinen Anhang zur Jahresrechnung vorgegeben. HRM2 verlangt einen detaillierten Anhang mit Rechnungslegungsgrundsätzen, Eigenkapitalnachweis, Beteiligungs-, Gewährleistungs- und Anlagespiegel sowie weiteren Angaben.

3.6 Schluss- und Übergangsbestimmungen

- **Änderung Gesetz über den Grossen Rat (GRG; BR 170.100):** Art. 62 GRG soll im Einklang mit den Begriffen des FHG redaktionell einfacher und präziser gefasst werden.
- **Änderung Gemeindegesetz des Kantons Graubünden (BR 175.050):** Der Geltungsbereich des nFHG für die Gemeinden, Bürgergemeinden sowie die Regional- und Gemeindeverbände soll auch im Gemeindegesetz Erwähnung finden.
- **Änderung Strassengesetz des Kantons Graubünden (BR 807.100):** Neu soll der gesamte Anteil an der Leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe (LSVA) direkt der Strassenrechnung zugewiesen werden. Dafür wird der Beitrag aus allgemeinen Staatsmitteln reduziert. Diese Verschiebung erfolgt haushaltsneutral.
- **Änderung Wasserrechtsgesetz des Kantons Graubünden (BR 810.100):** Die Kraftwerkbeteiligungen werden mit der Inkraftsetzung des nFHG vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen überführt. Über die Anlage und Veräusserung von Finanzvermögen entscheidet die Regierung. Dies soll auch für Beteiligungen an Kraftwerkgesellschaften gelten. Die bisherigen Aufteilung (erstmalige Beteiligung Grosser Rat und Aufstockungen Regierung) ist nicht mehr sachgerecht.

- **Neubewertung:** Das Finanzvermögen wird mit dem Übergang auf HRM2 auf Basis der Marktwerte neu bewertet. Das Verwaltungsvermögen des Kantons wird mit Ausnahme der Strassen und Investitionsbeiträge neu bewertet, wobei als Obergrenze der Anschaffungswert gilt. Auch bei den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen wird eine vollständige Neubewertung vorgenommen. Die Neubewertung der Bilanzpositionen des Finanzvermögens hat bei den Gemeinden, Bürgergemeinden sowie Regional- und Gemeindeverbänden erst im Zeitpunkt der vollumfänglichen Implementierung von HRM2 zu erfolgen, welche innerhalb 5 Jahren (vgl. Art. 35) vorzunehmen ist. Eine Neubewertung des Verwaltungsvermögens findet hier nicht statt.

4 Einführung HRM2 bei den Gemeinden, Bürgergemeinden, Regional- und Gemeindeverbänden

4.1 Ausgangslage

Das geltende FFG gilt nach der Legaldefinition von Art. 1 Abs. 3 FFG sinngemäss auch für die Gemeinden und die selbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalten. Der besseren Transparenz und Klarheit halber wird präzisiert, dass die sinngemässen Geltung auch für die Bürgergemeinden, Regional- und Gemeindeverbände Anwendung findet. Damit wird dem in Art. 1 Gemeindegesetz (GG; BR 175.050) festgelegten Geltungs- und Regelungsbereich transparent Nachachtung verschafft. Gemäss Art. 1 GG unterstehen dem Gesetz die politischen Gemeinden, die Bürgergemeinden sowie die Regional- und Gemeindeverbände. Zum wesentlichen Regelungsbereich des Gemeindegesetzes gehört gemäss Art. 1 Abs. 2 GG neben den Grundzügen der Organisation auch die Finanzordnung.

Vor diesem Hintergrund stand der Kanton Pate bei der Herausgabe des Handbuchs über das Rechnungswesen der Bündner Gemeinden durch den Verband der Bündner Gemeindeangestellten (1. Ausgabe 1986, 2., angepasste und erweiterte Ausgabe 1994 mit Anpassung einzelner Kapitel im Jahr 2000). Es enthält im Wesentlichen den HRM-Kontenplan, dessen Kommentierung und eine Musterverordnung für den Finanzhaushalt. Das Handbuch diente als Grundlage für die Einführung des NRM (HRM1) auf freiwilliger Basis. Mit einer Ausnahme haben in der Zeitspanne von 1986

bis heute alle Gemeinden das NRM eingeführt. Verschiedene grössere Gemeinden verfügen auch über HRM1-konforme eigene Haushaltsordnungen.

Die bisherige Harmonisierung der Rechnungslegung hat sich bewährt. Sie gewährleistet erst die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen der Gemeinden und ist für eine wirksame Finanzaufsicht unerlässlich.

Das Handbuch HRM2 bedarf hinsichtlich der Bedürfnisse der Gemeinden einer weitergehenden Koordination und Interpretation. Die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen (KKAG) hat sich deshalb auf der Grundlage des Handbuchs HRM2 der FDK der Aufgabe angenommen, Empfehlungen für die Schweizer Gemeinden abzugeben.

4.2 Revisionsbedarf

Die bestehende Finanzhaushaltsgesetzgebung des Kantons gilt, wie oben dargestellt, sinngemäss auch für die Gemeinden, die Bürgergemeinden und die Träger der interkommunalen Zusammenarbeit. Deshalb hat die HRM2-Einführung beim Kanton auch Auswirkungen auf die entsprechenden Gemeinwesen.

Bislang bestand eine gewisse Unsicherheit, wie die "sinngemässe" Geltung des FFG bei den politischen Gemeinden anzuwenden sei. Mit der vorgesehenen Regelung in Abs. 3 des Art. 1 nFHG wird statuiert, dass die kantonale Finanzhaushaltsgesetzgebung generell auch für die politischen Gemeinden zu gelten hat, wodurch diese Rechtsunsicherheit eliminiert werden kann. Diese generelle Geltung wird lediglich durchbrochen, falls im Gesetz selber oder in anderen kantonalen Gesetzen abweichende bzw. ergänzende Bestimmungen für die politischen Gemeinden statuiert sind. Von diesem Gesetz abweichende kommunale Bestimmungen treten spätestens nach Ablauf der fünfjährigen Übergangsfrist ausser Kraft (vgl. Art. 40 nFHG).

In Bezug auf die Bürgergemeinden sowie die Regional- und Gemeindeverbände belässt es das Gesetz bei einer sinngemässen Geltung. Die sinngemässe Geltung bedeutet, dass die kantonalen Vorgaben für alle vergleichbaren Tatbestände der Haushalts- und Rechnungsführung gelten. Tatbestände, welche nur die politische Gemeinde betreffen, z.B. die Erhebung von Steuern, die funktionale Gliederung des

HRM-Kontenplans, die harmonisierten Finanzkennzahlen, sind für die Bürgergemeinden sowie die Regional- und Gemeindeverbände nicht relevant. Generell dürfen keine überspannten Anforderungen an die Rechnungslegung dieser Körperschaften gestellt werden. Doch sind Mindeststandards wesentlich, gerade auch um eine konsolidierte Betrachtungsweise oder überhaupt aussagekräftige Vergleiche zu ermöglichen.

Die neuen Elemente von HRM2 kommen auch bei den Gemeinden zum Einsatz. Die Führung einer Anlagebuchhaltung wird zur Pflicht. Als Abschreibungsmethode wird die lineare Abschreibungsmethode vom Anschaffungswert nach der Nutzungsdauer festgelegt. Der Anhang erfährt eine wesentliche Aufwertung. Während der Kanton bei der Verbuchung der Steuern einen Systemwechsel zum Steuerabgrenzungsprinzip vornimmt, soll für die Gemeinden nach wie vor das Sollprinzip als Mindeststandard gelten. Die politischen Gemeinden haben beim Übergang keine Neubewertung des Verwaltungsvermögens vorzunehmen. Hingegen soll auch bei den Gemeinden ein zweckmässiges IKS zur Anwendung kommen. Das Gesetz soll durch eine gemeindespezifische Finanzaushaltsverordnung konkretisiert werden.

4.3 Nutzen

Die verbesserte Vergleichbarkeit mit anderen Gemeinden und eine bedeutend höhere Transparenz werden zum besseren Verständnis der *Behörden* und der *Einwohnerschaft* beitragen. Aber auch *Kreditgeber* und *Kontrollbehörden* profitieren von diesen Massnahmen. Da Gemeinden mehrheitlich durch *Milizpolitiker* geführt werden, deren buchhalterische Erfahrungen oftmals durch die Privatwirtschaft geprägt sind, hilft ihnen die Angleichung der Rechnungslegungsmethoden der öffentlichen Hand an jene der Privatwirtschaft. Der grosse Nutzen besteht darin, dass die finanzielle Situation entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen wiedergegeben wird.

4.4 Umsetzungsfahrplan

Der Fahrplan für die Einführung des HRM2 bei den Bündner Gemeinwesen kann sich aus praktischen Gründen nicht am Horizont der Einführung von HRM2 beim Kanton anlehnen. Die Umstellungsarbeiten müssen für eine ungleich höhere Anzahl von Gemeinwesen (Anzahl Gemeinden per 1.1.2011: 178) vorgenommen werden.

Zudem sind den u.a. unterschiedlichen Informatik-Voraussetzungen und der Dreisprachigkeit die nötige Beachtung zu schenken.

Ein gestaffeltes Vorgehen für die Umstellung erweist sich als angezeigt. Es erscheint zum gegenwärtigen Zeitpunkt als sinnvoll, mit Modellgemeinden Erfahrungen zu sammeln. So können bei einer flächendeckenden Umsetzung Fehler vermieden und Kosten gespart werden. Als Modellgemeinden drängen sich die Gemeinden auf, die auf den Umsetzungszeitpunkt von HRM2 fusionieren und ihre Gemeinderechnungen zusammenzuführen haben. Somit kann vermieden werden, dass diese Gemeinden innerhalb weniger Jahre ihre Rechnungen zweimal umstellen müssten. Daneben erweist es sich in der ersten Staffel als zweckmäßig, mit freiwilligen Gemeinden zusammenzuarbeiten. Die flächendeckende Einführung soll jedoch innert fünf Jahren nach der Einführung von HRM2 beim Kanton abgeschlossen werden können. Der Kanton wird die Gemeinwesen bei der Umsetzung fachlich unterstützen.

5 Finanzielle und personelle Auswirkungen

5.1 Auswirkungen beim Kanton

5.1.1 Eigenkapital

Aufgrund der Neuzuordnung des Finanz- und Verwaltungsvermögens sowie deren Neubewertung (ohne Strassen und Investitionsbeiträge), dem Wechsel auf das Steuerabgrenzungsprinzip und einer Neuzuteilung von Vermögen von Spezialfinanzierungen wird das ausgewiesene Eigenkapital in erheblichem Umfang zunehmen. Reduziert wird das Eigenkapital durch die Änderung der Verbuchungspraxis bei den Transferzahlungen (Passivierung der offenen Beitragsverpflichtungen) und allenfalls weitere notwendige Bewertungskorrekturen. Genauere Aussagen sind erst nach Vornahme aller Neubewertungen möglich. Die Zunahme des ausgewiesenen Eigenkapitals ändert an der effektiven Vermögenslage des Kantons nichts.

5.1.2 Erfolgsrechnung

Die Abschreibungen werden künftig linear nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer vorgenommen. Dies führt tendenziell zu tieferen Abschreibungen, so dass die Erfolgsrechnung von Abschreibungen entlastet wird. Durch die 100-Prozent-Abschrei-

bung der Nettoinvestitionen der Spezialfinanzierungen und der Investitionsbeiträge wird dieser Effekt reduziert.

5.1.3 Projektaufwendungen

Für die externe, fachliche Unterstützung der Finanzverwaltung in den Bereichen Bewertungskonzept, Einführung Anlagenbuchhaltung und im Bedarfsfall bei der Umsetzung komplexer Teilbereiche sind im Budget 2011 Fr. 50'000 vorgesehen.

Die Ablösung des zentralen Rechnungswesen-Systems des Kantons ist gleichzeitig mit der Einführung von HRM2 vorgesehen. Das neue System muss „HRM2-tauglich“ sein. Bei der Definition der funktionalen Anforderungen wird dies berücksichtigt. Es ist nicht mit Zusatzkosten zu rechnen, die der Einführung von HRM2 zuzurechnen sind.

Während der Einführung des HRM2 ist mit einer zusätzlichen Belastung der Mitarbeitenden der Finanzverwaltung, der Finanzkontrolle sowie des Departementssekretariates des Departementes für Finanzen und Gemeinden zu rechnen. Auch die Mitarbeitenden im Bereich Finanzen in den Dienststellen werden zusätzlich beansprucht. Das Führen einer Anlagenbuchhaltung sowie die voraussichtlich erhöhte Unterstützungs- und Beratungstätigkeit wird bei der Finanzverwaltung auch nach der Einführung zusätzliche Personalressourcen binden.

5.1.4 Personelle Auswirkungen

Die Umsetzung von HRM2 soll mit den bestehenden Stellen der kantonalen Verwaltung erfolgen.

5.2 Auswirkungen bei den Gemeinden

Die finanziellen Auswirkungen bei den Gemeinden dürften ähnlich wie beim Kanton aussehen. Genauere Aussagen sind auch bei den Gemeinden erst nach Vornahme aller Neubewertungen möglich.

Die Umstellung auf HRM2 wird einen gewissen personellen und finanziellen Aufwand nach sich ziehen. Es handelt sich dabei hauptsächlich um Einführungsaufwand, ein Nachführungsaufwand fällt bereits heute bei HRM1 an. Was die Anpassung der In-

formatikanwendungen betrifft, so ist zu erwähnen, dass aufgrund der schweizweiten Harmonisierung die Informatikanbieter bereits standardmässige Lösungen anbieten können und dass entsprechende Systeme bereits heute im Einsatz stehen (Geldflussrechnung, Anlagenbuchhaltung). Ob und in welchem Umfang eine Gemeinde externe Berater für die Einführung des HRM2 benötigt, hängt vor allem vom Fachwissen des Gemeindepersonals sowie vom möglichen fachlichen Beitrag des Amts für Gemeinden ab.

Das Amt für Gemeinden wird die notwendigen Vorarbeiten für die Einführung bei den Gemeinden, den Bürgergemeinden und den Trägern der interkommunalen Zusammenarbeit leisten (Bereitstellung Kontenplan, Wegleitung, Weisungen, Schulung etc.). Es ist denkbar, dass in den Pilotgemeinden Know-how fokussiert werden kann, damit dieses an andere Gemeinden in der entsprechenden Region weitergegeben werden kann.

6 Umsetzung und Inkrafttreten

Der Kanton plant die Umsetzung von HRM2 mit dem Budget 2013. Für die Gemeinden, Bürgergemeinden, Regional- und Gemeindeverbände ist eine fünfjährige Übergangsfrist vorgesehen.