

Rechnungslegung und Bewertungsgrundsätze

Rechtsgrundlagen

- > Harmonisierter Kontenrahmen für gemeinderechtliche Körperschaften
- > Muster-Finanzreglemente für gemeinderechtliche Körperschaften

Musterdokumente und -tabellen

- > Anlagenbuchhaltung
- > Anlagenspiegel

Ein fester Kontenrahmen

Der HRM2-Kontenrahmen ist von den Gemeinwesen anzuwenden, die der Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden (GFHG) unterstehen. Der Kontenrahmen ist Gegenstand einer eigenständigen Weisung, die im Juni 2019 veröffentlicht wurde.

Der Kontenrahmen muss folgende Normen einhalten:

- > Unterscheidung zwischen Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung
- > die Rechnungslegung erfolgt:
 - nach der funktionalen Gliederung (nach Aufgaben)
 - und nach der Artengliederung (nach Natur)
- > Bilanz

Zur Erinnerung: Die Problematik des Kontenrahmens von Mehrzweckgemeindeverbänden und Agglomerationen wird in der *Weisung 03 – Buchhaltung von Gemeindeverbänden, Agglomerationen und Gemeindeübereinkünften* behandelt.

Präsentation der Ergebnisse auf drei Stufen

Artikel 15 GFHG befasst sich mit der Struktur der Erfolgsrechnung (zuvor Laufende Rechnung). Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des Vermögens aus.

Zur Unterscheidung der verschiedenen Buchungsvorgänge wird das Ergebnis nach drei Stufen präsentiert:

- 1° Die **erste Stufe** der Erfolgsrechnung zeigt den operativen Erfolg, der sich aus folgenden Bestandteilen zusammensetzt:
 - dem Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit, das als strukturelles Ergebnis zusammengefasst werden kann
 - und dem Ergebnis aus Finanzierung.

- 2° Die **zweite Stufe** zeigt das sogenannte ausserordentliche Ergebnis. Dabei ist hervorzuheben, dass diese ausserordentlichen Buchungsvorgänge selten sind und in der Regel auf Aktivitäten zurückzuführen sind, die vom Gemeinwesen nicht näher bestimmt werden konnten.
- 3° Das Gesamtergebnat, **die dritte Stufe**, ist die Summe des operativen Ergebnisses und des ausserordentlichen Ergebnisses. Es verändert das Eigenkapital.

Les collectivités publiques qui ont effectué des imputations internes peuvent indiquer, à titre informatif, les totaux des comptes 39 et 49 (par définition identiques) en-dessous du résultat final.

Die öffentlichen Körperschaften, die interne Verrechnungen vornehmen, können informationshalber das (per Definition) ausgeglichene Total der Konten 39 und 39 nach dem Gesamtergebnis aufführen.

Die Gliederung erfolgt gemäss diesem Schema:

<i>Betrieblicher Aufwand</i>		
30	Personalaufwand	
31	Sach- und übriger Betriebsaufwand	
33	Abschreibungen Verwaltungsvermögen	
35	Einlagen Fonds/Spezialfinanzierungen	
36	Transferaufwand	
37	Durchlaufende Beiträge	
<i>Betrieblicher Ertrag</i>		
40	Fiskalertrag	
41	Regalien und Konzessionen	
42	Entgelte	
43	Verschiedene Erträge	
45	Entnahmen Fonds/Spezialfinanzierungen	
46	Transferertrag	
47	Durchlaufende Beiträge	
ERGEBNIS AUS BETRIEBLICHER TÄTIGKEIT		
34	Finanzaufwand	
44	Finanzertrag	
ERGEBNIS AUS FINANZIERUNG		
OPERATIVES ERGEBNIS		STUFE 1
38	Ausserordentlicher Aufwand	
48	Ausserordentlicher Ertrag	
AUSSERORDENTLICHES ERGEBNIS		+/- STUFE 2
GESAMTERGEBNIS ERFOLGSRECHNUNG		= STUFE 3
<i>Zur Information</i>		
39	Interne Verrechnungen - Aufwand	
49	Interne Verrechnungen - Ertrag	

Anlagenbuchhaltung

Laut Artikel 53 GFHG erfasst die Anlagenbuchhaltung Anlagengüter, die über mehrere Jahre genutzt werden. Artikel 27 GFHV listet die Elemente auf, die in der Anlagenbuchhaltung für jedes Objekt aufgezeigt werden müssen:

- die Erwerbs- oder Baukosten
- die Aufwertung oder Wertminderung
- der Verkauf
- die Vermögensübertragung
- die planmässige Abschreibung
- der Restwert.

In der Anlagenbuchhaltung können die Investitionen des Gemeinwesens detailliert dargelegt werden. Der Anlagenspiegel gibt einen Überblick darüber. Er ist der Jahresrechnung anzuhängen (vgl. *Weisung 06 – finanzielle Steuerung und neue Instrumente*) und gibt einen Gesamtüberblick über das Vermögen.

Aktivierungsgrenze von Gütern

Das Gemeinwesen muss für Güter, deren Nutzungsdauer sich über mehrere Jahre hinaus auswirkt, eine Aktivierungsgrenze festlegen, ab der das Gut aktiviert, das heisst in der Aktivseite der Bilanz aufgenommen werden muss (Art. 42 GFHG).

Aufgrund der Auswirkung auf die Erfolgsrechnung untersteht dieser Schwellenwert dem Gesetz und muss im Finanzreglement festgelegt werden. Er muss die Fähigkeit des Gemeinwesens widerspiegeln, auf der Grundlage der finanziellen Situation alle Ausgaben unter diesem Schwellenwert übernehmen zu können.

Gemäss dem Grundsatz der Stetigkeit soll dieser Schwellenwert langfristig stabil bleiben; nur objektive Gründe wie eine beträchtliche Entwicklung des Gemeinwesens sollten zu einer Änderung der Aktivierungsgrenze führen.

Anhänge 1-4 der GFHV legen die Aktivierungsgrenze fest, falls im Finanzreglement ein solcher Schwellenwert nicht vorgesehen sein sollte.

Sach- und Wertinventar (Finanz- und Verwaltungsvermögen)

Mit Blick auf den Grundsatz der Bilanzwahrheit, der durch die HRM2-Normen eingeführt wird (vgl. Punkt unten), ist eine der ersten Aufgaben des Gemeinwesens die Errichtung des Inventars der Vermögenswerte. Artikel 54 GFHG führt die Modalitäten dazu aus und unterscheidet zwischen zwei Kategorien.

- 1° Das Wertinventar enthält alle Güter, das heisst Bestände und Vorräte sowie alle beweglichen und unbeweglichen Sachen, die gemäss der im Finanzreglement festgelegten Aktivierungsgrenze in der Bilanz geführt werden.
- 2° Das Sachinventar enthält alle beweglichen und unbeweglichen Sachen, die eine gewisse Bedeutung haben, die aber nicht oder nicht mehr in der Bilanz geführt werden.

In diesem Sinne bleiben nur bewertete Güter in der Bilanz. Werte, die «zur Erinnerung» mit 1 Franken in der Bilanz geführt wurden, gibt es unter HRM2 nicht mehr. Bestehende, aber abgeschriebene Sachen «nähren»

hingegen die Datenbank des Sachinventars. Beide Inventare sind regelmässig am Bilanzstichtag zur Kontrolle und gegebenenfalls bei der Übertragung einer Sache vom Wert- ins Sachinventar nachzuführen.

Das Wertinventar entspricht zwar der Grundanforderung der Bilanzwahrheit, das Sachinventar ist aber im Hinblick auf die Bestimmung der Güter im Eigentum des Gemeinwesens nicht weniger zentral, gerade wenn es um Sachen geht, die zwar keinen Marktwert, aber für das Gemeinwesen einen kulturellen Wert aufweisen.

So ist der Anlagenspiegel, der Teil des Anhangs der Jahresrechnung ist, das ideale Dokument zur Führung der Inventare von Finanz- und Verwaltungsvermögen.

True and fair view und Bilanzwahrheit

Die Vorschriften zur Rechnungslegung und die Bewertungsgrundsätze sind das Herzstück der HRM2-Normen. Der Grundsatz *true and fair view*, d.h. die Anforderung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, verdeutlicht die Forderung nach einem möglichst realitätstreuen Abbild der Vermögenslage, der Finanzlage und der Ergebnisse des Gemeinwesens. Die Kapitel 4 *Rechnungslegung* und 5 *Finanzielle Führung auf der Verwaltungsebene* des GFHG sehen vor, wie diese Anforderungen umzusetzen sind.

Als logische Folge eines realitätsgetreuen Abbilds räumt das HRM2 der Bilanzwahrheit einen grossen Stellenwert ein. So werden nicht nur das Finanzvermögen und das Verwaltungsvermögen klar unterschieden und definiert (Art. 3 GFHG und Art. 2 GFHB), sondern die Bedeutung ihrer jeweiligen Bewertung bzw. Neubewertung wird klar betont. Die Modalitäten und Verfahren zur Bewertung und Neubewertung des Vermögens sind in der *Weisung 8 – Übergang zum HRM2* dargelegt.

Finanzplan

Seit 2007 besteht für die Gemeinden gemäss Artikel 132 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Freiburg vom 16. Mai 2004 (KV, SGF 10.1) die Pflicht, einen Finanzplan zu erstellen. Die Gesetzgebung über den Finanzhaushalt der Gemeinden weitet diese Pflicht auf die weiteren gemeinderechtlichen Körperschaften nach Artikel 2 GFHG aus.

Der Finanzplan ist ein unverzichtbares Instrument für jedes Gemeinwesen, da er in finanzieller Hinsicht einen mittelfristigen Blick ermöglicht, der über das Budgetjahr hinausgeht. Da der Finanzplan für einen mehrjährigen Zeithorizont aufgestellt wird, dient er auch als Warn- und Steuerungsmechanismus. Der Finanzplan kann aber seinen Nutzen nur voll entfalten, wenn er regelmässig auf der Grundlage der Bedürfnisse, neuer Daten oder sich ändernder finanzieller Umstände aktualisiert wird. Er muss mindestens einmal jährlich nachgeführt und vorgelegt werden (Art. 6 GFHG).

Das Amt für Gemeinden schreibt keine einheitliche Gestaltung des Finanzplans vor. In Artikel 6 GFHV sind hingegen die wesentlichen Elemente aufgelistet, die er zwingend enthalten muss.

Die Erstellung des Finanzplans wird im Rahmen einer späteren Schulung der Verwaltung der Gemeinwesen im Detail behandelt.