

Fachempfehlung 02

Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung

Empfehlung

- 1 Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.
- 2 Das HRM1 wird ersetzt. Die Rechnungslegung richtet sich inskünftig nach dem HRM2. Abweichungen von diesem Standard sind im Anhang zur Jahresrechnung anzugeben und zu begründen. Das HRM2 wird sich allerdings weiterentwickeln. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, das Bund und Kantone eingesetzt haben, soll die Weiterentwicklung koordinieren und periodisch ergänzende Empfehlungen abgeben.
- 3 Die Rechnungslegung richtet sich nach den Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung, der Fortführung, der Wesentlichkeit, der Verständlichkeit, der Zuverlässigkeit, der Vergleichbarkeit und der Stetigkeit.
- 4 Gemäss dem Grundsatz der Bruttodarstellung sind Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.
- 5 Gemäss dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen, in welcher sie verursacht werden. Die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip.
- 6 Gemäss dem Grundsatz der Fortführung ist bei der Rechnungslegung von einer Fortführung der Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft auszugehen.
- 7 Gemäss dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind sämtliche Informationen für den Nutzer offen zu legen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Nicht relevante Informationen sollen ausgelassen werden.
- 8 Gemäss dem Grundsatz der Verständlichkeit müssen die Informationen klar und verständlich sein.
- 9 Gemäss dem Grundsatz der Zuverlässigkeit sollen die Informationen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden (Vollständigkeit).
- 10 Gemäss dem Grundsatz der Vergleichbarkeit sollen die Rechnungen des öffentlichen Gemeinwesens und der Verwaltungseinheiten sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.

- 11 Gemäss dem Grundsatz der Stetigkeit sollen die Grundsätze der Rechnungslegung so weit als möglich und über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

- 12** Ziffer 1 regelt grundsätzlich die Art und Weise, wie ein Rechnungsabschluss der öffentlichen Hand präsentiert werden soll. Damit wird der Zweck der Rechnungslegung definiert. Die Präsentation soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage möglichst weitgehend entspricht. Dieses grundsätzliche Prinzip ist an das „True and Fair View-Prinzip“ der IPSAS-Normen angelehnt.
- 13** Aus der teilweisen Übernahme des „True and Fair View-Prinzips“ der IPSAS-Normen (siehe Ziffer 15 Unterschiede zu IPSAS) ergeben sich nachstehende Folgen:
- Die Bildung von stillen Reserven über zusätzliche Abschreibungen, Einlagen in Vorfinanzierungen u.a. ist im Anhang auszuweisen. Wesentliche Konti der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung wie Personalaufwand, Transfers, Abschreibungen oder Finanzaufwand, sowie Investitionsausgaben, Investitionsbeiträge usw. sind im Anhang zu erläutern.
 - Bewertungen und Abschreibungen richten sich nach der betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauer.
 - Das Finanzvermögen wird zu Verkehrswerten bewertet; vorbehalten bleiben anderweitige Fachempfehlungen zu einzelnen Positionen des Finanzvermögens (siehe auch Fachempfehlung 11 betreffend die Bilanz).
 - Die Bildung von Rückstellungen und die Auflösung nicht beanspruchter Rückstellungen sind über die Erfolgsrechnung zu buchen (siehe auch Fachempfehlung 04 betreffend die Erfolgsrechnung). Die Beanspruchung von Rückstellungen wird über die Erfolgsrechnung gebucht (vgl. Beispiel Tabelle 09-1 der Fachempfehlung 09).
 - Rechnungsabgrenzungen, d.h. die richtige Abgrenzung von Aufwänden und Erträgen zwischen aufeinanderfolgenden Perioden, werden konsequent vorgenommen,. Diese haben entsprechende Auswirkung auf die Erfolgsrechnung (siehe auch Fachempfehlung 05 betreffend die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen).
 - Der Anhang der Jahresrechnung legt die Bewertungs- und Abgrenzungsgrundsätze offen und erläutert wesentliche Bilanz- und Erfolgskonti. Er enthält zudem wichtige ergänzende Elemente wie den Eigenkapitalnachweis, den Anlagenspiegel, die Eventualverbindlichkeiten sowie die Liste der offenen Verpflichtungskredite. Zudem sind im Anhang die wichtigen Finanzdaten von Beteiligungen (siehe auch Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung) auszuweisen.

- Die vollständige Geldflussrechnung erlaubt eine Sicht auf die Liquiditätsentwicklung, die Investitionsvorgänge sowie die Finanzierungsmassnahmen (siehe auch Fachempfehlung 14 Geldflussrechnung).
- Zudem beinhaltet die Jahresrechnung einen gestuften Erfolgsausweis, mittels dem ein operatives und ein ausserordentliches Ergebnis aufgezeigt werden können (siehe auch Fachempfehlung 04 betreffend die Erfolgsrechnung).

14 *Unterschied zum HRM1:* Im HRM1 war der Zweck der Rechnungslegung in Art. 9 (Grundsätze) Mustergesetz HRM1 wie folgt definiert: „Die Rechnungslegung vermittelt eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Haushalt, das Vermögen und die Schulden. Zu diesem Zweck werden die Finanzplanung, der Voranschlag, die Bestandesrechnung, die Verwaltungsrechnung, die Verpflichtungskreditkontrolle und die Finanzstatistik geführt.“ Das HRM1 spricht also nicht von der „tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“, sondern definiert die Rechnungslegung als eine Übersicht, welche nach den Grundsätzen der Klarheit, Vollständigkeit und wahrheitsgetreuen Darstellung erstellt werden soll. Dabei ist anzumerken, dass der Begriff „wahrheitsgetreue Übersicht“ weniger klar ist als der Begriff „tatsächliche Verhältnisse“. Des Weiteren sollten diese Ziele, welche eigentlich nicht direkt zum Rechnungsabschluss gehören, auch durch die Finanzplanung, das Budget, die Verpflichtungskreditkontrolle und die Finanzstatistik erreicht werden. Das HRM1 ist somit eher finanzpolitisch ausgerichtet. Im HRM2 hingegen erhalten die Haushaltsführung, die Budgetierung, die Rechnungslegung und die Buchführung in der Form von Grundsätzen, welche präzisere Definitionen beinhalten, einen anderen Charakter.

Materiell bringt das HRM2 gegenüber dem HRM1 einige weitere wesentliche Änderungen, wie die Unterscheidung von Spezialfinanzierungen im Eigenkapital und solchen im Fremdkapital, die Verbuchung des baulichen Unterhalts des Finanzvermögens im Finanzaufwand, die Abschreibung der Investitionsbeiträge im Transferaufwand, die Wertberichtigungen auf Forderungen, die Neubewertung des Finanzvermögens.

15 *Unterschied zu den IPSAS-Normen:* Die Formulierung ist ähnlich wie bei den IPSAS-Normen, weist jedoch Freiheitsgrade auf (vgl. auch FHG Bund). Das Prädikat einer Rechnungsablage unter dem Gesichtspunkt „True and Fair View“ kann nur bei vollständiger Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards erteilt werden. Da gewisse Abweichungen unumgänglich sind, wird die Definition der IPSAS-Normen nicht eins zu eins übernommen, sondern folgende Formulierung gewählt: „Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.“ Damit wird wie in Art. 47 des FHG des Bundes ein Zielzustand beschrieben. Die IPSAS-Normen sprechen hingegen von „vermittelt eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung“. Somit kommt Ziffer 1 dem Grundgedanken der IPSAS-Normen möglichst nahe, ohne dass damit Abweichungen davon verunmöglicht würden.

Zu Ziffer 2

- 16** Die Rechnungslegung soll prinzipienbasiert sein, d.h. sie soll sich nach diesem allgemein anerkannten Standard richten.

Zu Ziffer 3

- 17** In Ziffer 3 werden die Rechnungslegungsgrundsätze aufgezählt. Daneben beinhaltet das HRM2 auch Haushaltsführungs-, Budgetierungs- und Buchführungsgrundsätze. Diese werden klar auseinander gehalten.
- 18** Die Grundsätze der Bruttodarstellung, Periodenabgrenzung und das Fortführungsprinzip bilden die grundsätzlichen Postulate der Rechnungslegung, während die Grundsätze der Wesentlichkeit, Verständlichkeit, Zuverlässigkeit, Vergleichbarkeit und Stetigkeit die qualitativen Charakteristiken der Rechnungslegung darstellen.
- 19** *Unterschied zum HRM1:* Im HRM1 wurde nicht klar zwischen Rechnungslegungs-, Buchführungs-, Haushaltsführungs- und Budgetierungsgrundsätzen unterschieden. Es gab lediglich Grundsätze der Haushaltsführung und Grundsätze der Rechnungslegung. Die Rechnungslegungsgrundsätze bestanden aus dem Zweckartikel (Vgl. Ziffer 1) und den Grundsätzen der Jährlichkeit, Vollständigkeit, Klarheit, Genauigkeit, Wahrheit, Brutto- und Sollverbuchung sowie der qualitativen, quantitativen und zeitlichen Spezifikation der im Voranschlag eingestellten Beträge und der Vorherigkeit des Voranschlags.

Zu Ziffer 4

- 20** Der Grundsatz der Bruttodarstellung existiert auch bei der Budgetierung. Alle Aufwände und Erträge sind in voller Höhe abzubilden, da sonst die Darstellung verzerrt werden kann. Die Nettobeträge zeigen nicht unbedingt an, wie umfangreich ein Projekt in Wirklichkeit ist. Unterschieden werden muss dieser Grundsatz von der Brutto- oder Nettomethode zur Ermittlung des Kredites beim Finanzreferendum. Hier kann unter gewissen Bedingungen die Nettosumme berücksichtigt werden. Ein Verpflichtungskredit kann als Saldo zwischen Ausgaben und Einnahmen beschlossen werden, wenn die Beiträge Dritter in ihrer Höhe rechtskräftig zugesichert sind oder wenn er vorbehältlich bestimmter Leistungen Dritter bewilligt wird.

Zu Ziffer 5

- 21** Der Grundsatz der Periodenabgrenzung besagt, dass Beträge der richtigen Rechnungsperiode zuzurechnen sind, sonst können die einzelnen finanziellen Vorfälle nicht in ihrer vollen Tragweite erfasst werden. Ein Betrag dem falschen Jahr zuzurechnen, verstösst dies gegen das „True and Fair View-Prinzip“.

22 *Unterschied zum HRM1:* Die Periodenabgrenzung wird im HRM1 nicht explizit genannt. Sie ist aber ein impliziter Grundsatz des Rechnungsmodells. Erwähnt wird das Prinzip der Jährlichkeit, welches ein Teilaspekt der Periodenabgrenzung ist, wie das Prinzip der Sollverbuchung, das einen weiteren Teilaspekt darstellt.

Zu Ziffer 6

23 Das Fortführungsprinzip bedeutet, dass man davon ausgeht, dass das Staatswesen auf Dauer weitergeführt wird. Bei Fusionen von Gemeinden erfasst man die Informationen so, als würde die Gemeinde weiterhin in der bekannten Form bestehen, bis die Fusion vollständig abgeschlossen ist und ein neues Rechnungssystem installiert wird.

24 *Unterschied zum HRM1:* Das HRM1 ging ebenfalls vom Fortführungsprinzip aus. Es wurde jedoch nicht explizit erwähnt.

Zu Ziffer 7

25 Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist Bestandteil des Erfordernisses nach Relevanz der Informationen. Informationen sind wesentlich, wenn ihr Vorhandensein, ihr Fehlen, ihre Korrektur, ihre fehlerhafte Darstellung die Entscheidung des Nutzers beeinflussen können.

26 *Unterschied zum HRM1:* Der Grundsatz der Wesentlichkeit existierte im HRM1 nicht.

Zu Ziffer 8

27 Der Grundsatz der Verständlichkeit verlangt, dass Informationen klar und nachvollziehbar sein sollen. Es sollte also nicht möglich sein, Informationen durch eine unklare Ausdrucksweise zu verstecken, und die Informationen sollten auch für Aussenstehende verständlich sein.

28 *Unterschied zum HRM1:* Der Grundsatz der Verständlichkeit existierte im HRM1 nicht.

Zu Ziffer 9

29 Der Grundsatz der Zuverlässigkeit beinhaltet die Richtigkeit, die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die Neutralität, die Vorsicht und die Vollständigkeit. Damit die Darstellung zuverlässig ist, sollte sie sachlich richtig sein, sich weniger an der rechtlichen Form als an den tatsächlichen wirtschaftlichen Umständen orientieren, neutral sein, d.h. nicht durch Partikulärinteressen oder eine bewertende Beurteilung verzerrt sein, nach dem Vorsichtsprinzip erfolgen und möglichst vollständig die Sachverhalte darstellen. Das Vorsichtsprinzip bedeutet nicht etwa, dass man möglichst niedrig bewerten sollte, sondern eher, dass man alle Risiken beachten sollte, die den eingestellten Wert verändern könnten.

30 *Unterschied zum HRM1:* Der Grundsatz der Zuverlässigkeit existierte im HRM1 nicht in dieser Form. Nur der Grundsatz der Vollständigkeit, welcher im HRM2 im Grundsatz der Zuverlässigkeit ist eingeschlossen ist, war im HRM1 ein eigenständiger Grundsatz und erlangte dadurch mehr Gewicht.

Zu Ziffer 10

- 31** Das Prinzip der Vergleichbarkeit ist wichtig, damit man die Rechnungen des Kantons und der Gemeinden untereinander und auch über die Zeit hinweg vergleichen kann. Dies ist auch im Sinne der Finanzstatistik und der Harmonisierungsbestrebungen.
- 32** *Unterschied zum HRM1:* Der Grundsatz der Vergleichbarkeit wurde nicht explizit im HRM1 genannt. Er wurde aber implizit gegeben, da die Harmonisierung als Leitlinie der Buchhaltungsreform genannt wurde (HRM1, S. 22).

Zu Ziffer 11

- 33** Das Stetigkeitsprinzip besagt, dass die Grundsätze nicht ständig geändert werden sollten, da dies zu Verwirrung und Unbeständigkeit führt.
- 34** *Unterschied zum HRM1:* Der Grundsatz der Stetigkeit war im Grunde genommen im HRM1 implizit enthalten. Gemäss Art. 9 alt MFHG war er aber so umschrieben, dass die Buchführung eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Situation darstellt. Der Grundsatz wurde nicht explizit formuliert.