

**BOTSCHAFT Nr. ...  
des Staatsrats an den Grossen Rat  
zum Gesetzesentwurf zur Anpassung des Gesetzes vom 25.  
November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates an das  
neue harmonisierte Rechnungslegungsmodell für die  
Kantone und Gemeinden**

Wir unterbreiten Ihnen hiermit einige Änderungen des Gesetzes vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates (FHG), die zumeist durch die Umsetzung des neuen harmonisierten Rechnungslegungsmodells für die Kantone und Gemeinden auf Kantonsebene nötig geworden sind.

Diese Botschaft ist wie folgt gegliedert:

1. Kontext und Gegenstand der Botschaft
  2. Das neue harmonisierte Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden
    - 2.1. Ausgangslage
    - 2.2. Zielsetzungen
    - 2.3. Wichtigste Neuerungen
    - 2.4. Umsetzungsmodalitäten
  3. Die Änderungen des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Staates
    - 3.1. Wesentliche Änderungen aufgrund des HRM2
    - 3.2. Weitere Änderungen
    - 3.3. Kommentar der einzelnen Artikel
  4. Auswirkungen des Entwurfs
    - 4.1. Praktische Auswirkungen
    - 4.2. Finanzielle und personelle Folgen
    - 4.3. Auswirkungen auf die Aufgabenteilung Staat-Gemeinden
    - 4.4. Verfassungsmässigkeit, Übereinstimmung mit dem Bundesrecht und Europaverträglichkeit
    - 4.5. Unterstellung unter das Gesetzes- oder Finanzreferendum
  5. Schluss
- Anhänge

**1 KONTEXT UND GEGENSTAND DER BOTSCHAFT**

In Anbetracht der Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesen in den letzten Jahrzehnten erliess die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und -direktoren (FDK) den Auftrag, ein neues harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden zu erarbeiten, das das ab 1977 nach und nach eingeführte Harmonisierte Rechnungsmodell HRM ersetzen sollte. Die FDK hat mit Beschluss vom 25. Januar 2008 die Fachempfehlungen zum Harmonisierten Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2 verabschiedet und den Kantonen und Gemeinden empfohlen, diese Empfehlungen so rasch wie möglich umzusetzen.

Der Staatsrat möchte diesen Empfehlungen möglichst rasch Folge leisten und bereits die Jahresrechnung 2011 des Staates erstmals nach den Vorgaben des HRM2 aufstellen. Die Anwendung des neuen Rechnungsmodells durch die Gemeinden und Gemeindeverbände wird später im Rahmen einer separaten Vorlage geregelt.

Diese Botschaft zeigt die Hauptmerkmale des HRM2 auf und geht anschliessend auf die vom Staatsrat beantragten Änderungen des kantonalen FHG ein. Nebst den mit der Umsetzung des HRM2 erforderlichen Änderungen nimmt der Staatsrat auch gewisse Anpassungen und Ergänzungen vor, die aus anderen Gründen notwendig sind. So enthält der Entwurf die Schaffung eines Infrastrukturfonds, die Einführung einer Definition des Begriffes «Anlage» und verschiedene gesetzestechnische Anpassungen aufgrund jüngerer Änderungen in der kantonalen Gesetzgebung. Die Botschaft behandelt schliesslich auch die verschiedenen Auswirkungen des Entwurfs.

## **2 DAS NEUE HARMONISIERTE RECHNUNGSLEGUNGSMODELL FÜR DIE KANTONE UND GEMEINDEN HRM2**

Das HRM2 ist das Ergebnis intensiver Reflexionen und komplexer Arbeiten auf interkantonaler Ebene. Es führt wichtige Neuerungen für die Gemeinwesen ein, wobei diese bei der Umsetzung des neuen Systems jedoch über einen gewissen Handlungsspielraum verfügen.

### **2.1 Ausgangslage**

Die ersten Bemühungen zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens für die öffentliche Hand gehen auf die 50er-Jahre des vorigen Jahrhunderts zurück. 1950 planten Bund, Kantone und Gemeinden eine Harmonisierung, die aber nicht zustande kam, so dass während weiteren zwanzig Jahren sehr uneinheitliche Systeme nebeneinander weiterbestanden. 1970 nahm die FDK einen neuen Anlauf für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, und 1977 erschienen das «Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte» in seiner ersten Ausgabe und das harmonisierte «Neue Rechnungsmodell», heute HRM1 genannt. 1981 wurde eine zweite, erweiterte Auflage des Handbuchs veröffentlicht. Obwohl die Einführung des HRM1 immer freiwillig war, wurde es nach und nach in allen Schweizer Kantonen und Gemeinden eingeführt. Im Kanton Freiburg wird es seit 1996 angewendet, also seit dem Jahr, in dem das kantonale FHG vom 25. November 1994 in Kraft ist.

Seit der Einführung des HRM1 ist die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens weiter vorangeschritten. Zu diesen Entwicklungen gehören etwa das Aufkommen des Konzepts des New Public Management, die Entwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung, bedeutend leistungsstärkere Finanz- und Buchhaltungssoftware und ein gesteigertes Interesse an vergleichenden Finanzstatistiken. Nicht zu vergessen ist in diesem Zusammenhang auch die Entstehung internationaler Rechnungslegungsstandards, der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), die sich stark an betriebsbuchhalterischen Ansätzen orientieren. Das Aufkommen solcher Standards erklärt übrigens teilweise auch den Entscheid des Bundes, eine Totalrevision seiner Finanzgesetzgebung durchzuführen und ab dem Voranschlag 2007 auf ein neues Rechnungsmodell (NRM) umzustellen.

In Anbetracht dieser Entwicklungen erteilte die Finanzdirektorenkonferenz im September 2003 der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen (FkF) den Auftrag, das HRM1 zu überarbeiten. Dazu wurde eine Arbeitsgruppe eingesetzt. Neben Mitgliedern der FkF, die hauptsächlich aus Kantonsverwaltungen stammen, wirkten in dieser Arbeitsgruppe auch Vertreter von Städten und Gemeinden, der kantonalen Finanzkontrollen und des Bundes mit. Diese Arbeiten überschneiden sich zeitlich teilweise mit den Arbeiten für das NRM, was zum Anlass genommen wurde, diese

beiden auf kantonaler und eidgenössischer Ebene angewandten Systeme einander anzunähern. Die Vorschläge der Arbeitsgruppe folgen in weiten Teilen den Regelungen des Finanzhaushaltsgesetzes (FHG) vom 7. Oktober 2005 und der Finanzhaushaltsverordnung (FHV) vom 5. April 2006 des Bundes. Eine optimale Abstimmung des HRM2 auf das NRM drängt sich insbesondere aus Gründen der Finanzstatistiken auf.

Am 25. Januar 2008 hat die FDK das «Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2» verabschiedet, in dem das neue System beschrieben wird und das zwanzig Fachempfehlungen mit Erläuterungen sowie ein Musterfinanzhaushaltsgesetz enthält, an das sich die Kantone für die Anpassung ihrer Gesetzgebung anlehnen können.

## **2.2 Zielsetzungen**

Die Weiterentwicklung des HRM2 verfolgte hauptsächlich die folgenden Ziele:

- Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem NRM des Bundes harmonisiert werden.
- Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden.
- Den neuen Anforderungen in Bezug auf die Kosten- und Leistungsrechnung soll besser Rechnung getragen werden.
- Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den IPSAS-Richtlinien.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die in verschiedenen Kantonen bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt.
- Es wird mehr Transparenz geschaffen, insbesondere hinsichtlich der ausserordentlichen Finanzvorfälle (zusätzliche Abschreibungen, Rückstellungen usw.), um eine Rechnungsablage nach dem Grundsatz «True and Fair View» zu ermöglichen.

## **2.3 Wichtigste Neuerungen**

Neu ist im HRM2 gegenüber dem HRM1 Folgendes:

- Es gibt einen neuen Kontenrahmen, der sich vom bisherigen insbesondere durch die wesentlich geänderte Sachgruppengliederung mit neu 4- statt wie bisher 3-stelligen Kontonummern unterscheidet. Änderungen sind auch bei der Bezeichnung und im Inhalt der Sachgruppen vorgenommen worden, beispielsweise beim Transferaufwand und den Subventionen (Beiträgen).
- Es wird eine neue funktionale Gliederung vorgeschlagen, die mit der internationalen Nomenklatur («Classification of Functions of Government» oder «COFOG») kompatibel ist. Diese Gliederung ist von einer Expertengruppe erarbeitet worden und beruht auf der Vernehmlassung, die bei der FkF, der Aufsichtsstelle für Gemeindefinanzen, der Konferenz der regionalen statistischen Ämter der Schweiz (Korstat), dem Bundesamt für Statistik, dem Bundesamt für Sozialversicherungen sowie der Eidgenössischen Finanzverwaltung durchgeführt wurde.

- Die bisherige Laufende Rechnung wird durch eine Erfolgsrechnung im Sinne des True and Fair View-Prinzips ersetzt. Die Erfolgsrechnung trennt klar die betriebliche Tätigkeit von den ausserordentlichen Finanzvorfällen. Ihr Abschluss erfolgt in drei Stufen: operatives Ergebnis, ausserordentliches Ergebnis und Gesamtergebnis.
- Die bisherige Verwaltungsrechnung als Zusammenfassung von Laufender Rechnung und Investitionsrechnung gibt es nicht mehr. Man bezieht sich künftig auf einen weiter gefassten Begriff der Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Geldflussrechnung sowie Anhang.
- Die (aktiven und passiven) Rechnungsabgrenzungskonten sollen konsequenter und systematischer genutzt werden als bisher. Diese Konten, die in gewisser Weise die bisherigen transitorischen Aktiven bzw. Passiven ersetzen, werden bilanziert. Die aktiven Rechnungsabgrenzungen umfassen insbesondere vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben oder Aufwände, die der folgenden Rechnungsperiode zu belasten sind. Darunter fallen auch Einnahmen oder Erträge, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden. Unter die passiven Rechnungsabgrenzungen fallen vor dem Bilanzstichtag fakturierte Einnahmen oder Erträge, die der folgenden Rechnungsperiode gutzuschreiben sind. Darunter fallen auch vor dem Bilanzstichtag bezogenen Leistungen (Ausgaben oder Aufwände), die erst in der neuen Rechnungsperiode in Rechnung gestellt werden.
- Besonderen Wert wird im HRM2 darauf gelegt, dass sich Ist- und Buchwert des Vermögens entsprechen. Hinsichtlich des Verwaltungsvermögens haben die Kantone relativ freie Hand, für das Finanzvermögen wird hingegen eine periodische Neubewertung nach oben oder unten dringend empfohlen. Die Wertberichtigungen werden über die entsprechenden Konten in der Erfolgsrechnung verbucht.
- Das HRM2 gibt mehr Aufschluss über die Spezialfinanzierungen und sieht auch die Bildung von Vorfinanzierungen vor. Unter Spezialfinanzierung wird die vollständige oder teilweise Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden (zweckgebundene Einnahmen). Sie müssen durch eine gesetzliche Grundlage abgestützt werden. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden. Die Vorfinanzierung, die als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen wird, ist eine Reservebildung für noch nicht beschlossene Vorhaben, die budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden kann.
- Das HRM2 misst der Bilanz einen besonderen Stellenwert zu. Aufbau und Gliederung sind teilweise geändert worden. Die Passiven werden in Fremdkapital und Eigenkapital gegliedert. Anders als nach der bisherigen Praxis wird ein allfälliger Bilanzfehlbetrag nicht aktiviert, sondern bleibt auf der Passivseite, mit negativem Vorzeichen.
- Das HRM2 befasst sich auch mit der Frage des Konsolidierungskreises oder anders gesagt der Frage, welche Verwaltungseinheiten in Staatsrechnung und -voranschlag miteinzubeziehen sind. Es gibt drei Konsolidierungskreise. Der erste umfasst das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung. Der zweite setzt sich aus der Rechtspflege und den weiteren eigenständigen kantonalen Behörden zusammen. Der dritte Kreis besteht aus den Institutionen und weiteren Organisationen, die vom Staat subventioniert werden oder an denen er beteiligt ist oder denen gegenüber er sonstwie verpflichtet ist. Es gibt Kriterien, nach denen bestimmt wird, ob eine Organisation in Kreis 3 eingestuft werden soll. Für Organisationen, die in den Kreis 3 fallen, ist keine obligatorische Konsolidierung vorgegeben. Werden sie nicht konsolidiert, so sind sie zumindest im Anhang transparent darzustellen. Der Kanton Freiburg hat wie die meisten anderen Kantone beschlossen, den Kreis 3 nicht in der Staatsrechnung zu konsolidieren.

- Um die Geldflüsse innerhalb des Rechnungsjahres aufzuzeigen, sieht das HRM2 eine Geldflussrechnung vor. Diese gilt als Bestandteil der Jahresrechnung und stellt den Cash Flow des Gemeinwesens gestuft dar: Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit, Cash Flow aus Investitionstätigkeit und Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit.
- Das Eigenkapital wird im Rahmen des HRM2 detaillierter dargestellt als im HRM1. So soll auch jedes Jahr ein «Eigenkapitalnachweis» als Teil des Anhangs angeführt werden, der die Ursachen der Veränderung des Eigenkapitals aufzeigt.
- Im Bestreben um mehr Transparenz soll mit dem HRM2 schliesslich der Anhang wesentlich ausgebaut werden und insbesondere Folgendes offenlegen: das auf die Rechnungslegung nach HRM2 anzuwendende Regelwerk sowie Begründungen zu Abweichungen davon, die Rechnungslegungsgrundsätze (einschliesslich der Grundsätze zur Bilanzierung und Vermögensbewertung), den Eigenkapitalnachweis, den Rückstellungsspiegel, den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, den Anlagespiegel sowie zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage des Gemeinwesens von Bedeutung sind.

## 2.4 Umsetzungsmodalitäten

Gleichzeitig mit der Verabschiedung des Handbuchs HRM2 am 25. Januar 2008 hat die FDK auch die Fachempfehlung an die Kantone und Gemeinden abgegeben, das neue Rechnungsmodell «so rasch wie möglich, d.h. innerhalb der kommenden 10 Jahre, umzusetzen». Die Empfehlung ist nicht verbindlich. Jedem Kanton steht es frei, das HRM2 einzuführen oder nicht, und gegebenenfalls den diesbezüglichen Zeitplan festzusetzen. Es zeichnet sich jedoch ab, dass der Grossteil der Kantone der Fachempfehlung der FDK folgen und in den kommenden Jahren auf das neue Rechnungsmodell umstellen wird. Die Kantone Basel-Landschaft und Nidwalden dürften das HRM2 als Erste ab Januar 2010 anwenden. Mit den Kantonen Glarus und Thurgau werden auch weitere Kantone folgen und ab 2011 auf das HRM2 umstellen.

Das HRM2 ist nicht als unveränderliches System konzipiert, das tel quel übernommen werden muss. In verschiedenen Punkten können die Kantone gemäss Handbuch zwischen verschiedenen Möglichkeiten wählen. So können die Kantone namentlich Empfehlungen des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-DSPCP) berücksichtigen. Das SRS-CSPCP, dessen Träger die FDK und das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) sind, wurde 2008 geschaffen mit dem Ziel, die einheitliche, vergleichbare und transparente Rechnungslegung der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz zu fördern. Es beobachtet insbesondere die Tendenzen bei der Umsetzung der Fachempfehlungen zum Harmonisierten Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2 sowie die Rechnungslegung des Bundes und erarbeitet Empfehlungen für Praxisfragen von grundlegender Bedeutung im Zusammenhang mit der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor.

Der Staatsrat hat wie in seiner Antwort vom 30. Oktober 2007 auf eine Anfrage von Grossrat Stéphane Peiry (QA 3073.07) angekündigt, die formelle Verabschiedung des Handbuchs HRM2 durch die FDK abgewartet, um die Arbeiten zur Umsetzung des neuen harmonisierten Rechnungsmodell in der Kantonsverwaltung konkret zu lancieren. Im Frühjahr 2008 baute die Finanzverwaltung (FinV) eine Projektorganisation auf. Sie setzte sich aus einem Steuerungsausschuss unter der Leitung des Staatsschatzverwalters, einem Projektausschuss unter der Leitung der Chefbuchhalterin und sechs Arbeitsgruppen zusammen, die folgende Themenbereich behandelten: Kontenplan und Kontentechnik, Publikationen und Statistiken, Software, Gesetz und Reglement, Auswirkungen auf Finanzplanung und leistungsorientierte Führung, Information und Kommunikation. Im Steuerungsausschuss waren namentlich ein von der

Generalsekretärenkonferenz bezeichneter Vertreter und die Vorsteherin des Finanzinspektorats vertreten. Im Steuerungsausschuss und in den Arbeitsgruppen waren nebst den Mitarbeitenden der FinV verschiedene Vertreterinnen und Vertreter der Direktionen und Anstalten des Staates beteiligt.

### **3 DIE ÄNDERUNGEN DES GESETZES ÜBER DEN FINANZHAUSHALT DES STAATES**

Die Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen und in der Verwaltungsführung, ein erhöhtes Transparenz- und Informationsbedürfnis sowie die Ansprüche der Finanzstatistik haben den Staatsrat zur raschen Annahme des HRM2 bewogen. Dies erfordert mehrere Anpassungen des Gesetzes vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates (FHG). Auf diese Anpassungen wird in den Kapiteln 3.1 und 3.3 näher eingegangen. Der Staatsrat will bei dieser Gelegenheit auch einige Änderungen am FHG vornehmen, die nicht in direktem Zusammenhang mit dem HRM2 stehen, ohne jedoch das FHG einer Totalrevision zu unterziehen. Diese Änderungen werden in Kapitel 3.2 behandelt. Das Ausführungsreglement vom 12. März 1996 zum Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates (FHR) wird zu einem späteren Zeitpunkt entsprechend der vom Grossen Rat bezüglich FHG gefassten Beschlüsse revidiert.

#### **3.1 Wesentliche Änderungen aufgrund des HRM2**

In Kapitel 2.3 ist auf die Neuerungen des HRM2 im Allgemeinen eingegangen worden. Für den Kanton Freiburg hat der Wechsel zum neuen Rechnungsmodell im Besonderen hauptsächlich folgende Änderungen am FHG zur Folge:

- Die gegenwärtige Laufende Rechnung wird durch eine mehrstufige Erfolgsrechnung ersetzt, in der dank genauer Definitionen die betriebliche Tätigkeit besser von den ausserordentlichen Finanzvorfällen getrennt wird, was den interkantonalen Vergleich erleichtern dürfte.
- Der Begriff der Verwaltungsrechnung, in der gegenwärtig die Laufende Rechnung und die Investitionsrechnung zusammengefasst sind, fällt weg. Es ist nur noch die Rede vom weiter gefassten Begriff der Staatsrechnung, bestehend aus Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Bilanz, Geldflussrechnung sowie verschiedenen Anhängen.
- Die Passiven werden neu gegliedert und in zwei Hauptkategorien unterteilt, nämlich das Fremdkapital und das Eigenkapital, wobei das Eigenkapital künftig ausdrücklich ausgewiesen wird. Es setzt sich zusammen aus den Spezialfinanzierungen, den Fonds, den Vorfinanzierungen sowie dem Bilanzüberschuss oder -fehlbetrag.
- Die Geldflussrechnung, die im HRM2 eine grosse Rolle spielt, wird in einem separaten Gesetzesartikel behandelt, und sie wird künftig im Sonderdruck der Staatsrechnung veröffentlicht.
- Ins Gesetz aufgenommen wird auch der Grundsatz, wonach das Finanzvermögen periodisch neu zu bewerten ist.
- Im FHG wird die Möglichkeit der Bildung von Vorfinanzierungen eingeführt, die sich von den Rückstellungen insbesondere dadurch unterscheiden, dass sie für noch nicht beschlossene Vorhaben gebildet werden.

Auf diese Änderungen sowie die geringfügigen und terminologischen Anpassungen des FHG wird im Kommentar der einzelnen Artikel (Kapitel 3.3) näher eingegangen.

Das HRM2 spricht die Frage der Finanzkontrolle nicht direkt an. Nach FDK-Handbuch sollte diese Problematik in einem separaten Gesetz und nicht im Finanzhaushaltsgesetz geregelt sein. Es könnte auf die Dauer gesehen nämlich sinnvoll sein, die Bestimmungen über die Finanzkontrolle (7. Kapitel) aus dem FHG auszugliedern und sie in ein neues besonderes Gesetz zu integrieren. Bevor diesbezüglich ein Beschluss gefasst wird, braucht es aber noch weitreichende zusätzliche Überlegungen und Abklärungen.

### **3.2 Weitere Änderungen**

Der Staatsrat möchte auch einige Anpassungen am FHG vornehmen, die nicht in direktem Zusammenhang mit dem HRM2 stehen, die sich aufgrund der jüngeren Entwicklungen und Erfahrungen jedoch aufdrängen, und zwar hauptsächlich auf den folgenden vier Ebenen:

Erstens: Mit dem auf der neuen Verfassung des Kantons Freiburg fussenden Grossratsgesetz vom 6. September 2006 (GRG, 6. Kapitel) wurden Änderungen in Bezug auf die Form der Erlasse des Grossen Rates vorgenommen. Seit dem 1. Januar 2007 gibt es keine allgemeinverbindlichen Dekrete mit Gesetzeskraft mehr. Es gibt nur noch das nicht allgemeinverbindliche Dekret, dessen Verwendung in Artikel 88 GRG geregelt ist und das einem Verwaltungsakt gleichgestellt ist, während es nach dem geltenden FHG implizit noch als Gesetzgebungsakt galt. Da es künftig keine allgemeinverbindlichen Dekrete mehr gibt und nicht allgemeinverbindliche Dekrete einem Verwaltungsakt gleichgestellt sind, müssen einige Grundsatzbestimmungen des FHG (s. insbes. Art. 4) entsprechend angepasst werden.

Zweitens: Es hat sich gezeigt, dass es nicht immer einfach ist zu bestimmen, ob eine Vorlage dem Finanzreferendum unterstellt werden muss. Insbesondere geht aus den diesbezüglichen Diskussionen hervor, dass es zuweilen zu Verwechslungen bei den Begriffen «Ausgabe» und «Anlage» kommt. Deshalb soll im FHG ein neuer Artikel eingeführt werden, der sich ausdrücklich mit dem Begriff der Anlage befasst, was bisher nicht der Fall war. Die geltenden Bestimmungen zum Ausgabenbegriff sind etwas anders strukturiert, materiell aber nicht geändert worden. Überdies scheint es sinnvoll, im FHG ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass für die Unterstellung unter das Finanzreferendum die Summe der einmaligen und wiederkehrenden Ausgaben des entsprechenden Erlasses massgebend ist.

Drittens: Die Bestimmungen über die Verpflichtungskredite müssen ergänzt werden. Nach geltendem Gesetz müssen Verpflichtungskredite nur für Investitionen und Subventionen eingeholt werden. Künftig müssen Verpflichtungskredite auch für kostenintensive Projekte (Informatik, Verwaltungsreorganisation usw.) beantragt werden.

Viertens: Es wird die Schaffung eines Infrastrukturfonds vorgeschlagen, der geäuft werden könnte, wenn die Jahresrechnung mit einem Finanzierungsüberschuss abschliesst, und zur Finanzierung künftiger Grossinvestitionen des Staates (siehe Kommentar zu Art. 42a<sup>bis</sup> unten) dienen würde.

### **3.3 Kommentar der einzelnen Artikel**

Die Änderungen des FHG geben Anlass zu folgenden zusätzlichen Kommentaren der einzelnen Artikel:

#### **Art. 4**

Der Staatsrat möchte weiterhin Ausgabenverpflichtungen auf Dekretsbasis (nicht allgemeinverbindliches Dekret) eingehen können. Dazu muss in Anbetracht der jüngsten Änderungen in Bezug auf Typ und Art der Dekrete (siehe Kapitel 3.2) Artikel 4 ergänzt werden. Dort wird künftig unter Buchstabe b ausdrücklich festgehalten, dass das Dekret im Sinne des FHG eine ausreichende Rechtsgrundlage für alle staatlichen Ausgaben und Einnahmen bildet. Diese Änderung ist nicht durch das HRM2 begründet.

#### **Art. 5**

Der geltende Artikel 5 FHG hat folgenden Wortlaut: *«Der Voranschlag der Laufenden Rechnung muss ausgeglichen sein»*. Da es den Begriff *«Voranschlag der Laufenden Rechnung»* nach HRM2 nicht mehr gibt, muss Artikel 5 umformuliert werden. Es handelt sich um eine rein formelle Änderung, die zu keinerlei materiellen Änderungen gegenüber den geltenden Bestimmungen führt. Das Erfordernis der Ausgeglichenheit bezieht sich auf den ordentlichen und ausserordentlichen Aufwand und Ertrag insgesamt.

#### **Art. 11 Abs. 1**

Es handelt sich um rein redaktionelle Änderungen. Die Detailanpassungen haben keinerlei Auswirkungen auf die gegenwärtigen Rechnungslegungsgrundsätze im FHG. Es werden auch Anpassungen der Grundsätze im FHR nötig sein, die die Einzelheiten regeln. Diese werden vom Staatsrat zu einem späteren Zeitpunkt beschlossen.

#### **Art. 12**

Artikel 12 FHG hat gegenwärtig folgenden Wortlaut: *«Die Staatsrechnung setzt sich aus der Bestandesrechnung und der Verwaltungsrechnung zusammen»*. Dieser Artikel muss angepasst werden (im Deutschen ausserdem *«Bilanz»* anstelle von *«Bestandesrechnung»*, da es keine Verwaltungsrechnung mehr gibt und nach HRM2 die Jahresrechnung künftig aus Bilanz, Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Geldflussrechnung sowie erweitertem Anhang besteht. Der genaue Inhalt des Anhangs wird später im Rahmen des FHR geregelt. Das Handbuch HRM2 sieht folgende Bestandteile des Anhangs vor: das auf die Rechnungslegung anzuwendende Regelwerk, sowie Begründungen zu

Abweichungen davon, die Rechnungslegungsgrundsätze, der Eigenkapitalnachweis, der Rückstellungsspiegel, der Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, der Anlagespiegel mit detaillierten Angaben zu den Kapitalanlagen, zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

#### **Art. 13 Abs. 1**

Der geltende Artikel 13 Abs. 1 hat folgenden Wortlaut: *«Die Bestandesrechnung gibt Auskunft über das Vermögen und die Verpflichtungen sowie das Eigenkapital oder den Finanzfehlbetrag»*. Im Bestreben des HRM2 um Annäherung an die betriebswirtschaftliche Terminologie wird vorgeschlagen, im Französischen den Begriff *«capital propre»* einzuführen, der im deutschen Text bereits verwendet wird.



Es ist nicht mehr nötig, den Bilanzfehlbetrag in Artikel 13 Abs. 1 ausdrücklich zu erwähnen, da er nach Handbuch HRM2 als negatives Eigenkapital zu gelten hat. Das heisst, dass der Begriff «Eigenkapital» alles umfasst, was nicht Fremdkapital ist, also auch den in Artikel 13 angeführten Bilanzfehlbetrag, so dass dieser nicht mehr eigens erwähnt werden muss.

#### **Art. 14 Abs. 1 und Abs. 4**

Die Änderungen von Artikel 14 Abs. 1 und 4 ergeben sich ebenfalls daraus, dass der Bilanzfehlbetrag, der bisher auf der Aktivseite bilanziert werden musste, im Rahmen des HRM2 nicht mehr gesondert behandelt werden muss. Jeglicher Fehlbetrag gilt künftig als negatives Eigenkapital und wird mit negativem Vorzeichen auf der Passivseite bilanziert.

#### **Art. 15**

Die Passiven werden neu strukturiert und in zwei Hauptkategorien unterteilt, nämlich das Fremdkapital und das Eigenkapital. Welche Bestandteile diese beiden Kategorien umfassen, wird in den Absätzen 2 bzw. 3 ausgeführt.

Unter das Fremdkapital fallen nach geltendem FHG noch die transitorischen Passiven, die nun durch die passiven Rechnungsabgrenzungen ersetzt werden. Dieser Begriff, der in der Buchhaltungspraxis beim Staat bereits verwendet wird, ist weiter gefasst. Er beinhaltet nämlich nebst den transitorischen Passiven im engeren Sinn, die von der Staatsbuchhaltung direkt verbucht werden können, auch die Kreditübertragungen, für die es einen Beschluss der Finanzdirektion oder des Staatsrates braucht (siehe auch Kommentar zu Art. 37).

#### **Art. 16**

Die Änderungen in Artikel 16 sind vorwiegend terminologischer Art. So wird im Bestreben um terminologische Übereinstimmung mit dem HRM2 in den Absätzen 1, 3 und 4 der gegenwärtige Begriff «Spezialfonds» durch das Synonym «Spezialfinanzierungen» ersetzt. Mit dieser Änderung ist keinerlei materielle Änderung verbunden.

Der neue Absatz 2 hält überdies in Übereinstimmung mit den Fachempfehlungen zum HRM2 fest, dass Hauptsteuern nicht zweckgebunden werden dürfen. Es handelt sich dabei um einen der Grundsätze der öffentlichen Haushaltsführung, der im Kanton Freiburg in der Praxis bisher immer eingehalten wurde, aber nicht ausdrücklich in einer gesetzlichen Grundlage verankert war.

Im neuen Absatz 5 wird schliesslich bestimmt, dass der Saldo der Spezialfinanzierungen auf der Passivseite bilanziert werden muss. Er wird nach Artikel 15 Abs. 3 dem Eigenkapital zugeordnet.

#### **Art. 18 Abs. 7**

Das Handbuch HRM2 empfiehlt die periodische Neubewertung des Vermögens der öffentlichen Haushalte. Der Staatsrat wird dieser Empfehlung folgen für die Elemente des Finanzvermögens, die veräussert werden können, und schlägt dementsprechend die Einführung einer besonderen Bestimmung ins FHG vor. Er ist jedoch der Auffassung, dass eine Neubewertung des Vermögensvermögens nicht sinnvoll wäre. Da die Vermögenswerte im Vermögensvermögen definitionsgemäss nicht veräussert werden können, wäre eine Aufwertung irreführend, da sie bloss den Eindruck eines grösseren Staatsvermögens erwecken würden, während sich die Finanzkraft des Staates in Wirklichkeit gar nicht verändert hätte. Das FHG verankert den Grundsatz, wonach die

Vermögenswerte im Finanzvermögen periodisch neu bewertet werden können. Die genauen Modalitäten dieser Neubewertung werden später im Rahmen des FHR festgesetzt.

### **3. Kapitel**

Da es den Begriff der Verwaltungsrechnung nicht mehr gibt, muss die 3. Überschrift des 3. Kapitels vor Artikel 19 angepasst werden.

#### **Art. 19**

Der neue Artikel 19 über die Erfolgsrechnung ersetzt die Bestimmungen über die Verwaltungsrechnung, die es also solche nicht mehr gibt.

Absatz 1 beschreibt die Zusammensetzung der Erfolgsrechnung, die sich genau mit derjenigen der gegenwärtigen Laufenden Rechnung deckt. Änderungen gibt es hingegen beim Ergebnisausweis.

Absatz 2 hält fest, dass die Erfolgsrechnung künftig dreistufig abgeschlossen wird. Auf der ersten Stufe wird das operative Ergebnis aus der betrieblichen Tätigkeit des Staates ausgewiesen. Auf der zweiten Stufe wird das ausserordentliche Ergebnis ausgewiesen, das ausserordentliche Aufwendungen und Erträge umfasst. Diese werden also viel transparenter sein, denn bisher sind sie in der Botschaft an den Grossen Rat zwar ausführlich beschrieben, aber nicht direkt in der eigentlichen Staatsrechnung ausgewiesen worden. Die dritte Stufe umfasst das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung, das sich aus dem operativen und dem ausserordentlichen Ergebnis zusammensetzt. Das Gesamtergebnis ist über die Veränderung des Eigenkapitals bilanzwirksam.

Da die ausserordentlichen Finanzvorfälle künftig separat ausgewiesen werden, gewinnt ihre Definition im Rahmen des HRM2 an Bedeutung. Die Kriterien zur Unterscheidung der ausserordentlichen von den ordentlichen Finanzvorfällen aus der betrieblichen Tätigkeit des Staates müssen offengelegt werden. Absatz 3 listet allgemeine Kriterien auf, mit denen der Interpretationsspielraum eingeschränkt werden kann und sich die entsprechenden allfälligen Diskussionen kanalisieren lassen. Es handelt sich dabei um kumulative Kriterien. Absatz 4 nennt ausserdem ausdrücklich drei ausserordentliche Vorfälle. Dazu gehören namentlich die zusätzlichen Abschreibungen, die weiter vorgenommen werden können. Sie werden wie bisher in der Botschaft erläutert und darüber hinaus in der Erfolgsrechnung selber klar ausgewiesen.

#### **Art. 20**

Im Gegensatz zur Laufenden Rechnung wird die Investitionsrechnung nach HRM1 auch im HRM2 beibehalten. Der Wortlaut von Artikel 20 Abs. 1 und 2 stimmt genau mit dem Wortlaut des geltenden Artikels 21 FHG überein. Der neue Absatz behandelt den neuen Begriff der ausserordentlichen Investitionen. Zur Unterscheidung der ordentlichen und ausserordentlichen Vorfälle in der Investitionsrechnung gelten dieselben Kriterien wie für die Erfolgsrechnung in Artikel 19 Abs. 3. So wird in Entsprechung zur Erfolgsrechnung auch die Investitionsrechnung dreistufig abgeschlossen, mit dem operativen, dem ausserordentlichen und dem Gesamtergebnis. Investitionen, die als ausserordentlich einzustufen sind, werden in der Praxis jedoch selten vorkommen.

#### **Art. 21**

Im HRM2 gewinnt die Geldflussrechnung an Bedeutung und wird ein eigenständiger Bestandteil der Staatsrechnung. Dies rechtfertigt es, im FHG einen besonderen Artikel zur Geldflussrechnung

einzuführen. Dazu eignet sich Artikel 21, in dem die gegenwärtigen Bestimmungen über die Investitionsrechnung, die neu in Artikel 20 aufgeführt sind, ersetzt werden. Nach Absatz 1 des neuen Artikels 21 gibt die Geldflussrechnung Auskunft über die Herkunft und Verwendung der Mittel. Absatz 2 präzisiert, dass zwischen dem Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit unterschieden wird.

#### **Art. 22**

Die allgemeinen Bestimmungen zum Ausgabenbegriff werden im Anschluss an die Einführung des HRM2 etwas anders strukturiert, aber nicht grundlegend geändert. Die Definition in Artikel 22 Abs. 1 entspricht derjenigen im geltenden Artikel 19 Abs. 3 FHG. Aufgrund dessen werden die Unterscheidung zwischen neuer und gebundener Ausgabe von Absatz 1 dieses Artikels neu und ohne inhaltliche Änderung in Absatz 2 verschoben.

#### **Art. 25 Abs. 3**

Im Bestreben um mehr Klarheit und zur Vermeidung von Kontroversen bei der Anwendungen der Gesetzes- und Verfassungsbestimmungen in Bezug auf das Finanzreferendum wird vorgeschlagen, Artikel 25 mit einem 3. Absatz zu ergänzen. Dieser bestimmt ausdrücklich, dass für die Unterstellung eines Erlasse unter das Finanzreferendum die Summe der einmaligen und wiederkehrenden Ausgaben, die dieser Erlass nach sich zieht, massgebend ist. Diese Ergänzung begründet keine Änderung der geltenden Praxis, die darin besteht, dass zu einer allfälligen einmaligen ursprünglichen Ausgabe (Erwerb der notwendigen Ausstattung, Räumlichkeiten usw.) die daraus entstehenden wiederkehrenden Aufwendungen (Personal, Energiekosten usw.) für die ersten fünf Projektumsetzungsjahre hinzugerechnet werden.

#### **Art 25a**

In den letzten Jahren gaben verschiedene Projekte Anlass zu Diskussionen, bei denen sich die Frage stellte, ob es sich bei den für den Staat anfallenden Kosten um eine Ausgabe oder eine Anlage handle. Diese Unterscheidung ist insofern von Bedeutung, als nur die Ausgaben dem obligatorischen oder fakultativen Finanzreferendum unterstellt sind (Art. 45 und 46 der Kantonsverfassung).

Der Staatsrat möchte hier Klarheit schaffen, auch wenn die Frage nicht direkt mit dem HRM2 zusammenhängt, und mit dem neuen Artikel 25a den Begriff der Anlage ins FHG einführen. Eine Anlage ist ein Finanzvorfall, dem ein frei realisierbarer Wert gegenübersteht, der nicht für die öffentliche Aufgabenerfüllung vorgesehen ist. Die Ausgabe hingegen, so wie sie gegenwärtig in Artikel 19 Abs. 3 und künftig in Artikel 22 Abs. 1 FHG definiert ist, dient ausdrücklich der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe. Ihr steht ausserdem kein Gegenwert gegenüber, der sich später veräussern liesse. Diese Unterscheidung zwischen Ausgabe und Anlage stimmt mit der bisherigen kantonalen Praxis und der diesbezüglichen Rechtsprechung überein.

#### **Art. 27 Abs. 3**

Wie im Kommentar zu Artikel 19 erwähnt sind im Rahmen des HRM2 zusätzliche Abschreibungen möglich, müssen jedoch klar als ausserordentlicher Aufwand in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden. Die Erläuterungen in der Botschaft zur Staatsrechnung reichen nicht mehr aus. Nach HRM2 müssen die zusätzlichen Abschreibungen jedoch nicht in den Voranschlag eingestellt

werden, sie können auch mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Artikel 27 Abs. 3 wird entsprechend diesen Entwicklungen angepasst.

Zusätzliche Abschreibungen sind insbesondere zur Abschwächung der Auswirkungen der vom Staat seit Inkrafttreten des FHG angewendeten Abschreibungsmethode möglich. Nach dieser Methode wird der Restbuchwert des Verwaltungsvermögens zu einem festen Satz auf der Basis der jeweiligen theoretischen Nutzungsdauer abgeschrieben. In der Praxis zeigt sich aber, dass der Abschreibungsaufwand im letzten Abschreibungsjahr jeweils markant höher ist als in den Vorjahren. Je nach Anschaffungswert kann es sich um grosse Abschreibungsbeträge handeln, die sich überdies bei schlechten Wirtschafts- und Finanzprognosen nur schwer vollumfänglich in ein einziges Budget einbeziehen lassen. Es kann also sinnvoll sein, im Rahmen des Möglichen Abschreibungen vorwegzunehmen, um diese Schwierigkeiten zu umgehen.

#### **Art. 28a**

Mit dem neuen Artikel 28a wird die Möglichkeit der Bildung von Vorfinanzierungen ins FHG eingeführt. Bei der Vorfinanzierung geht es darum, einen Betrag «zur Seite zu legen», der für die volle oder teilweise Finanzierung noch nicht beschlossener Vorhaben verwendet werden kann. Vorfinanzierungen können budgetiert oder, wenn die Finanzlage dies erlaubt, mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Vorfinanzierungen gelten als ausserordentlicher Aufwand und sind als solcher in der Staatsrechnung auszuweisen. Sie sind nur für grosse Ausgaben, die nicht ohne weiteres über das ordentlich Budget des Staates laufen können, gerechtfertigt.

Absatz 4 präzisiert, dass die Vorfinanzierung als solche nicht als Rechtsgrundlage im Sinne von Artikel 4 FHG gelten kann. Es handelt sich dabei bloss um ein Instrument, mit dem verfügbare Beträge für eine künftige Verwendung reserviert werden können. Diese Beträge können jedoch erst nach der formellen Verabschiedung der für die Realisierung des entsprechenden Projekts notwendigen Rechtsgrundlagen durch den Grossen Rat (Gesetz oder Dekret) freigegeben werden. Es gibt also ein zweistufiges Beschlussverfahren. In einem ersten Schritt genehmigt der Grosse Rat bei der Annahme des Voranschlags oder der Staatsrechnung die Bildung einer Vorfinanzierung. In einem zweiten Schritt und in einem späteren Rechnungsjahr genehmigt er dann die entsprechenden Rechtsgrundlagen, die gegebenenfalls dem Finanzreferendum unterstellt sind, die die tatsächlich Verwendung der entsprechenden Mittel ermöglichen.

Die Vorfinanzierung unterscheidet sich von der Rückstellung hauptsächlich dadurch, dass sie für ein noch nicht beschlossenes Vorhaben gebildet wird. Die Rückstellung nach Artikel 28 FHG, die es auch weiterhin gibt, wird ihrerseits für die Finanzierung einer bereits beschlossenen Ausgabe, deren Ausführungsmodalitäten aber noch nicht feststehen, gebildet. Nach HRM2 gehört die Rückstellung übrigens zum Fremdkapital, während die Vorfinanzierung zum Eigenkapital gehört.

#### **Art. 29**

Artikel 29 enthält die für die Verpflichtungskredite geltenden Grundsätze, und die Änderungen an diesem Artikel betreffen zwei Aspekte.

Absatz 1 wird dahingehend ergänzt, dass für Projekte, die sich über ein oder mehrere Jahre erstrecken und die die Voraussetzungen nach Artikel 30 FHG erfüllen, künftig ausdrücklich ein Verpflichtungskredit eingeholt werden muss. Unter den Begriff «Projekt» fallen beispielsweise grosse Entwicklungsprojekte in der Informatik oder umfangreiche externe Gutachten.

Damit es bei der Umsetzung dieser Bestimmungen nicht zu Auslegungsproblemen kommt, soll ein neuer Absatz 5 zur Angabe der Berechnungsgrundlage eingeführt werden. Als Bezugsgrösse dient

das Total der Ausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung, das heisst die Summe des Aufwands der Erfolgsrechnung und der Ausgaben der Investitionsrechnung. Diese Referenzbeträge sollen veröffentlicht werden.

#### **Art. 30**

Die Ergänzung des Begriffs «Projekt» in Artikel 29 hat zur Folge, dass Artikel 30 Abs. 1 um einen neuen Buchstaben b<sup>bis</sup> ergänzt werden muss. Für die Projekte werden die gleichen Regeln gelten wie für die Investitionen und die Investitionsbeiträge. Für Projekte, die einmalige oder wiederkehrende Ausgaben nach sich ziehen, die 1/8 % der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigen, muss künftig ein Verpflichtungskredit eingeholt werden.

#### **Art. 37**

Im Rahmen des HRM2 bleibt die Möglichkeit zu Kreditübertragungen ohne eigentliche Änderungen der Voraussetzungen bestehen. Im FHG wird im Zuge der entsprechenden Ergänzungen in den Artikeln 29 und 30 auch in Artikel 37 Abs. 1 explizit der Begriff «Projekt» eingefügt.

Es kommt ein neuer Absatz 2 hinzu, der bestimmt, dass Kreditübertragungen als passive Rechnungsabgrenzungen verbucht und bilanziert werden. Diese Ergänzung bringt mehr Transparenz und ist die Folge daraus, dass im HRM2 mehr Gewicht auf die Rechnungsabgrenzungen gelegt wird.

Die Kreditübertragungen bilden eine besondere Kategorie von passiven Rechnungsabgrenzungen. Im FHR werden die Kriterien für ihre Unterscheidung von den anderen passiven Rechnungsabgrenzungen festgelegt, die als transitorische Passiven im engeren Sinn gelten und für die die Staatsbuchhaltung die Buchungen direkt und ohne ausdrückliche Bewilligung der Finanzdirektion oder gegebenenfalls des Staatsrats vornehmen kann (siehe auch Kommentar zu Art. 15).

### **5. Kapitel**

Es handelt sich um eine terminologische Anpassung.

#### **Art. 38**

Hier geht es um eine terminologische Anpassung dadurch, dass die Laufende Rechnung durch die Erfolgsrechnung ersetzt wird (siehe Kommentar zu Art. 19).

#### **Art. 39**

Hier geht es um eine terminologische Anpassung, da es die Verwaltungsrechnung als solche nicht mehr gibt (siehe Kommentar zu Art. 12).

#### **Art. 40a, 40b, 40c, 40d und 41**

Hier geht es ebenfalls um terminologische Anpassungen, wobei jeweils der Begriff «Laufende Rechnung» durch den Begriff «Erfolgsrechnung» ersetzt wird.

#### *Art. 42*

Artikel 42 FHG behandelt gegenwärtig die Verwaltungsrechnung. Da es diese aber nicht mehr geben wird, geht es in diesem Artikel künftig um den weiter gefassten Begriff der Staatsrechnung, zu der namentlich die Bilanz (im deutschen Text anstelle des Begriffs «Bestandesrechnung») und die Geldflussrechnung gehören. Absatz 2 ist im Bestreben um Kontinuität der geltenden Praxis formuliert worden. Zur Staatsrechnung werden also weiterhin eine Botschaft und ein Dekretsentwurf, das Fondsverzeichnis und der Fondsausweis, der Stand der Verpflichtungskredite und das Verzeichnis der Nachtragskredite gehören. Dazu kommen auch noch umfassendere Anhänge als bisher (siehe auch Kommentar zu Artikel 12).

In Absatz 3 wurde der Ausdruck «Verwaltungsrechnung und Bilanz» durch «Staatsrechnung» ersetzt und damit eine rein terminologische Anpassung vorgenommen, was zu keinerlei grundlegenden Änderung der geltenden Praxis führt.

#### *Art. 42a*

Bei den Änderungen in Artikel 42a handelt es sich um rein terminologische Anpassungen. Dabei wird der bisherige Begriff der Laufenden Rechnung durch den neuen Begriff der Erfolgsrechnung ersetzt. Hier wird Bezug genommen auf die 3. Stufe der Erfolgsrechnung, das Gesamtergebnis, das sich aus der Summe des operativen Ergebnisses aus der betrieblichen Tätigkeit des Staates und des ausserordentlichen Ergebnisses ergibt. Die terminologischen Anpassungen haben keinerlei materielle Änderungen von Artikel 42a zur Folge.

#### *Art. 42a<sup>bis</sup>*

Die Verfassungsvorschrift des ausgeglichenen Haushalts und die diesbezüglichen Bestimmungen des Finanzhaushaltgesetzes leisten einen wichtigen Beitrag zur Kontrolle der Kantonsfinanzen, und diese Vorgaben dürfen in keiner Weise gelockert werden. Der Kanton wird sich in den kommenden Jahren mit grossen Herausforderungen in Bezug auf die für seine Entwicklung notwendigen Infrastrukturen konfrontiert sehen. Die neue Bestimmung ermächtigt den Staatsrat, bei einem allfälligen Finanzierungsüberschuss einen Teil davon einem Infrastrukturfonds zuzuweisen. Dieser Fonds dient der Finanzierung wichtiger Investitionsvorhaben oder von Investitionsbeiträgen im Prinzip in den Bereichen Bildung und öffentlicher Verkehr. Damit dem Fonds ein Betrag zugewiesen werden kann, muss die Staatsrechnung mit einem Finanzierungsüberschuss schliessen. Das heisst, dass die Selbstfinanzierung in der Jahresrechnung (Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen plus Ertrags- oder minus Aufwandüberschuss der Erfolgsrechnung) über dem für die Finanzierung der Nettoinvestitionen erforderlichen Betrag liegen muss. Es ist nämlich nicht vertretbar, dem Infrastrukturfonds einen Betrag zuzuweisen, wenn ein Finanzierungsfehlbetrag vorliegt, der eine Verschuldung zur Folge hat. Dank der dem Fonds zugewiesenen Mittel können die künftigen Budgets entlastet und dennoch die Finanzierung von für die Entwicklung des Kantons unabdingbaren Infrastruktureinrichtungen gewährleistet werden. Damit wird es auch einfacher, das vorgeschriebene Haushaltsgleichgewicht zu erreichen.

Die Fondsmittel sollen auch zur einfacheren Finanzierung von Investitionen oder Investitionsprogrammen mit Gesamtinvestitionskosten von mindestens 20 Millionen Franken dienen. Sie können auch für die Deckung von Investitionsbeiträgen eingesetzt werden. Die Entnahmen aus dem Fonds müssen sich im Prinzip auf die zwei prioritären Bereiche Bildung und öffentlicher Verkehr konzentrieren. Die Mittel sollen nämlich nicht nach dem Giesskannenprinzip auf zu viele Bereiche verteilt werden. Der Staatsrat wird die Einzelheiten dieses Fonds,

insbesondere die Obergrenze, die Regeln der Mittelverwendung sowie die Buchungsvorschriften auf dem Verordnungsweg regeln.

#### **Ar. 42 c**

Der Begriff «Laufende Rechnung» ist durch den Begriff «Erfolgsrechnung» zu ersetzen, was in der Praxis nichts am bisherigen Verfahren ändert.

#### **Art. 43**

Die Änderungen in den Buchstaben c, g und h sind rein terminologischer Art. Bei den Berechnungen ist die 3. Stufe der Erfolgsrechnung heranzuziehen (Gesamtergebnis), das Gesamtergebnis, das sich aus der Summe des operativen Ergebnisses aus der betrieblichen Tätigkeit des Staates und des ausserordentlichen Ergebnisses ergibt.

#### **Art. 44**

Die Änderungen in den Buchstaben c, f und g sind rein terminologischer Art. Bei den Buchstaben f und g ist für die Berechnungen die 3. Stufe der Erfolgsrechnung heranzuziehen (Gesamtergebnis), das Gesamtergebnis, das sich aus der Summe des operativen Ergebnisses aus der betrieblichen Tätigkeit des Staates und des ausserordentlichen Ergebnisses ergibt.

In Buchstabe j, der sich bisher auf die Rückstellungen bezog, wird der im FHG (Art. 28) neu eingeführte Begriff der Vorfinanzierung hinzugefügt. Die Einzelheiten der Voraussetzungen und der Modalitäten der Verwendung von Vorfinanzierungen werden im FHR geregelt.

#### **Art. 46**

Wie in Kapitel 2.3 ausgeführt, befasst sich das HRM2 auch mit der Frage nach dem Konsolidierungskreis, den die Jahresrechnung von öffentlichen Gemeinwesen zu umfassen hat, und zeigt verschiedene Möglichkeiten auf, unter denen eine Wahl getroffen werden muss. In diesem Zusammenhang muss Artikel 46 Abs.1 im Hinblick auf die entsprechende Zuständigkeit ergänzt werden. Es wird vorgeschlagen, dass die Finanzdirektion für die Festlegung des Konsolidierungskreises zuständig sein soll.

Da insbesondere die Jahresrechnung des freiburger Spitals und der Universität in die Staatsrechnung integriert sind, umfasste die konsolidierte Staatsrechnung bisher bereits die ersten zwei Konsolidierungskreise nach HRM2, was im interkantonalen Vergleich ein guter Konsolidierungsgrad ist. Es ist nicht geplant, die Konsolidierung auf den dritten Kreis (Anstalten und weitere vom Staat subventionierte Einrichtungen oder Organisationen, an denen er beteiligt ist oder denen gegenüber sonstige Verpflichtungen bestehen) auszudehnen. Eine solche Konsolidierung wäre sehr problematisch und komplex, sowohl was die technischen Aspekte (Buchhaltung und Informatik) als auch die Fristen für die Übermittlung der Informationen zu einem bestimmten Rechnungsjahr betrifft. Ausserdem muss gesagt werden, dass die meisten dieser Einrichtungen eine eigene Rechtsform mit eigenen Verantwortlichkeiten sowie insbesondere weitreichende Freiheiten in ihrer Haushaltsführung haben. Erläuterungen zu den Organisationen, die in den dritten Kreis fallen, werden jedoch in den Anhängen geliefert.

#### **Art. 47**

Es handelt sich um eine terminologische Änderung.

### **Art. 3 des Gesetzesentwurfs zur Anpassung des FHG**

Als Datum für das Inkrafttreten der Änderungen ist der 1. Januar 2011 vorgesehen. Das heisst, dass die neue Rechnungslegung nach HRM2 bei der Aufstellung der Staatsrechnung 2011 erstmals vollumfänglich zum Einsatz kommt und diese dem Grossen Rat in neuer Form unterbreitet wird.

Der Voranschlag 2011 seinerseits wird in einem ersten Schritt nach dem HRM1 aufgestellt und dem Kantonsparlament im Herbst 2010 in seiner gewohnten Form unterbreitet. Im Laufe des Frühjahrs 2011 wird er dann nach den Bestimmungen des HRM2 umgewandelt, damit die Vergleichbarkeit mit der Staatsrechnung 2011 gewährleistet ist. Die neue Version des Voranschlags 2011 wird zu Informations- und Vergleichszwecken ebenfalls im Sonderdruck der Staatsrechnung 2011 abgedruckt, die im Frühjahr 2012 veröffentlicht wird. Der erste nach den Vorgaben des neuen Rechnungsmodells vorgelegte Voranschlag wird derjenige für das Rechnungsjahr 2012 sein.

Damit die üblichen statistischen Vergleiche vorgenommen werden können, werden die nach HRM1 erstellten Staatsrechnungen der letzten Jahre ebenfalls nach den Vorgaben des HRM2 umgewandelt.

## **4 AUSWIRKUNGEN DES ENTWURFS**

### **4.1 Praktische Auswirkungen**

Neben den Änderungen des FHG, des FHR, des Kontenrahmens und der Finanzstatistik hat das HRM2 die folgenden konkreten Auswirkungen in der Kantonsverwaltung:

- Die Finanzpublikationen (Sonderdruck von Voranschlag und Staatsrechnung) müssen vollständig überarbeitet werden, damit sie den neuen Vorgaben für die Rechnungslegung entsprechen und dem grösseren Stellenwert der Anhänge insbesondere zur Staatsrechnung Rechnung tragen.
- Es braucht umfangreiche Anpassungen der Verwaltungssoftware SAP, um den neuen Kontenrahmen darin einzubeziehen und den höheren Ansprüchen an die Rechnungslegungsinformationen zu genügen.
- Die bei den Dienststellen des Staates für Buchhaltungsfragen zuständigen Mitarbeitenden müssen mit den Änderungen des neuen Systems vertraut gemacht und entsprechend geschult werden.

### **4.2 Finanzielle und personelle Folgen**

Am stärksten ins Gewicht fallen die Kosten im Bereich der Informatik. Sie betreffen die Umstellung des Kontenplans und den Datentransfer. Der Kostenvoranschlag des Informatiklieferanten des Staates beläuft sich für die eigentliche Umstellung auf 100 000 Franken. Die Kosten für allfällige weitere Entwicklungsarbeiten belaufen sich schätzungsweise auf maximal 100 000 Franken. Die Informatikkosten sollten also insgesamt 200 000 Franken nicht übersteigen.

Es sind auch zusätzliche Kosten in Zusammenhang mit den notwendigen Anpassungen der Finanzpublikationen vorzusehen, die nach den gegenwärtigen Schätzungen 50 000 Franken nicht übersteigen sollten.

Der Entwurf sollte keine direkten personellen Auswirkungen haben. Mit Ausnahme des Auftrags für den Informatiklieferanten werden die Vorbereitungsarbeiten für den Wechsel zum HRM2 gegenwärtig durch das vorhandene Personal ausgeführt. Für die Umsetzung des neuen Systems braucht aufgrund der verfügbaren Informationen voraussichtlich nicht mehr Personal angestellt zu



werden. Falls es sich bei der konkreten Umstellung auf das neue Modell als nötig erweisen sollte, könnte den Projektverantwortlichen allenfalls eine vorübergehende Unterstützung für die Erfüllung ihrer ordentlichen Aufgaben gewährt werden.

Das heisst also, dass der im Legislaturfinanzplan 2008-2011 eingestellte Gesamtbetrag von rund 700 000 unterschritten wird.

### **4.3 Auswirkungen auf die Aufgabenteilung Staat-Gemeinden**

Der vorliegende Gesetzesentwurf hat keine Auswirkungen auf die Aufgabenteilung zwischen Staat und Gemeinden.

Die kommunale und interkommunale Umsetzung des HRM2 wird gegenwärtig in der Kantonsverwaltung und insbesondere vom Amt für Gemeinden analysiert, und es laufen entsprechende Vorbereitungsarbeiten. Sollte es diesbezüglich namentlich Änderungen des Gesetzes vom 25. September 1980 über die Gemeinden brauchen, werden Ihnen diese zu einem späteren Zeitpunkt unterbreitet.

### **4.4 Verfassungsmässigkeit, Übereinstimmung mit dem Bundesrecht und Europaverträglichkeit**

Der Ihnen unterbreitete Entwurf stimmt mit der Kantonsverfassung und mit dem Bundesrecht überein, und er ist europaverträglich.

### **4.5 Unterstellung unter das Gesetzes- oder das Finanzreferendum**

Der Entwurf untersteht dem Gesetzesreferendum. Die Voraussetzungen für das Finanzreferendum nach Artikel 45 Bst. b und 46 Abs. 1 Bst. b der Verfassung des Kantons Freiburg (obligatorisches Finanzreferendum: neue Nettoausgabe, die 1 % der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, d.h. 31 749 209 Franken; fakultatives Finanzreferendum: neue Nettoausgabe, die ¼ % der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, d.h. 7 937 302 Franken) sind jedoch nicht erfüllt.

## **5 SCHLUSS**

Der Staatsrat beantragt Ihnen hiermit, den Gesetzesentwurf zur Anpassung des Gesetzes vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates an das neue harmonisierte Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden anzunehmen. Der Kanton Freiburg dürfte damit der erste Westschweizer Kanton sein, der sein Finanzhaushaltsgesetz im Hinblick auf die Einführung des neuen Rechnungsmodells ändert.

### **Anhänge:**

1. Abkürzungsverzeichnis
2. Vergleich HRM1 und HRM2
3. Neuer Kontenrahmen
4. Neue funktionale Gliederung

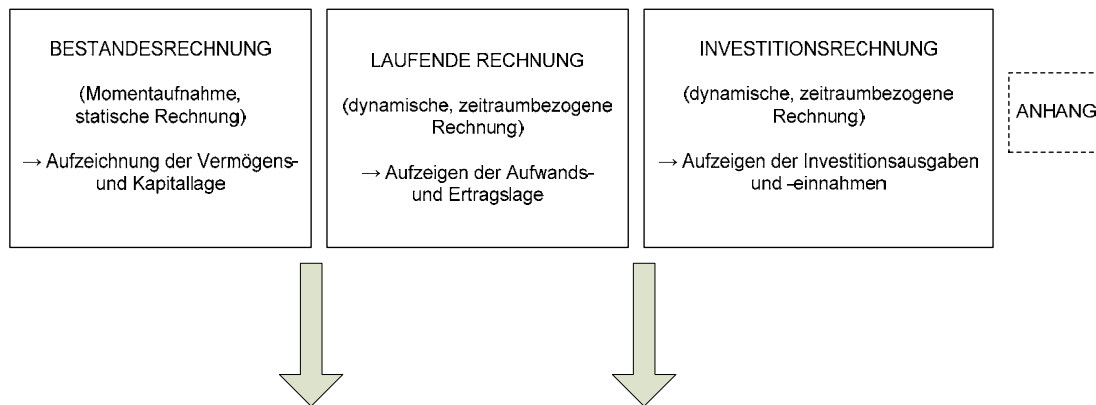


## **Abkürzungsverzeichnis**

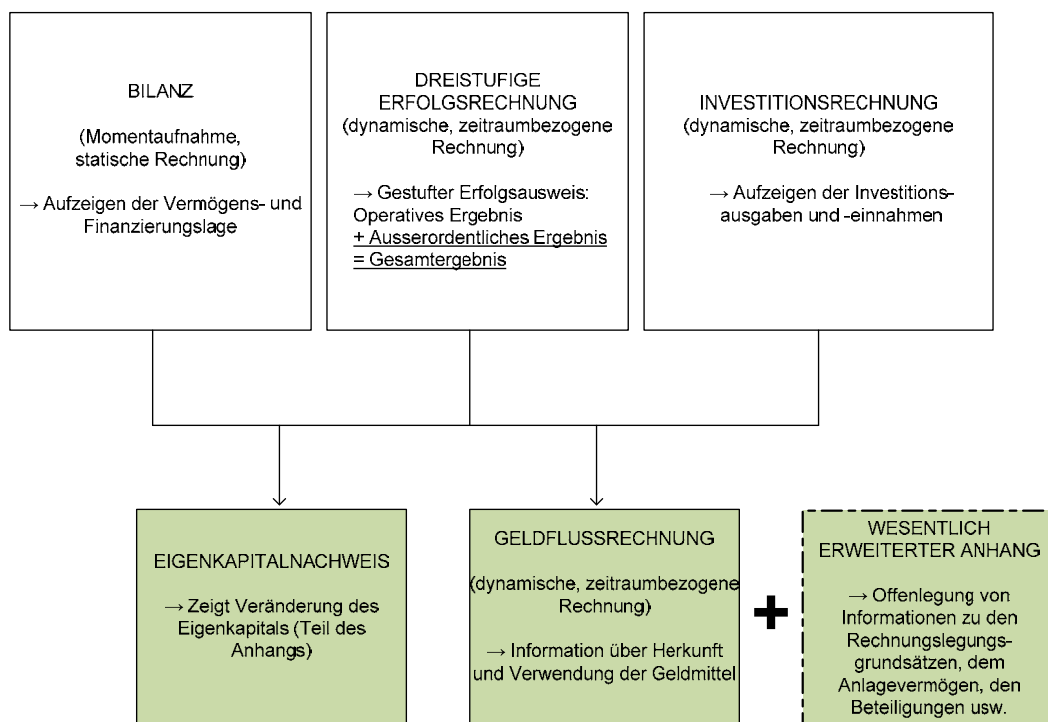
FinV	Finanzverwaltung des Kantons Freiburg
FDK	Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und -direktoren
COFOG	Classification of the Functions of Government
KORSTAT	Konferenz der regionalen statistischen Ämter der Schweiz
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
FkF	Fachgruppe für kantonale Finanzfragen
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
FHG (Bund)	Bundesgesetz vom 7. Oktober 2005 über den eidgenössischen Finanzhaushalt
FHG	Gesetz vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates
GRG	Grossratsgesetz vom 6. September 2006
HRM1	Neues Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden von 1977
HRM2	Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden vom 25. Januar 2008
NRM	Neues Rechnungslegungsmodell des Bundes
FHV	Finanzhaushaltverordnung vom 5. April 2006 des Bundes
FHR	Ausführungsreglement vom 12. März 1996 zum Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates
SRS-CSPCP	Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor

## Vergleich HRM1 und HRM2

### Bisheriges Rechnungsmodell HRM1



### Neues Rechnungsmodell HRM2



Neue Elemente HRM2

Quelle: Handbuch «Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2», S. 25, mit eigenen Anpassungen

## Grobgliederung des Kontenrahmens HRM2

BILANZ				ERFOLGSRECHNUNG				INVESTITIONSRECHNUNG			
1	AKTIVEN	2	PASSIVEN	3	AUFWAND	4	ERTRAG	5	INVESTITIONSAUSBEN	6	INVESTITIONSEINNAHMEN
10	FINANZ- VERMÖGEN	20	FREMD- KAPITAL	30	PERSONALAUFWAND	40	FISKALERTRAG	50	SACHANLAGEN	60	ÜBERTRAGUNG VON SACHANLAGEN IN DAS FINANZVERMÖGEN
				31	SACH- UND ÜBRIGER BETRIEBSAUFWAND	41	REGALIEN UND KONZESSIONEN	51	INVESTITIONEN AUF RECHNUNG DRITTER	61	RÜCKERSTATTUNGEN
				32	RÜSTUNGSAUFWAND (NUR BUND)	42	ENTGELTE	52	IMMATERIELLE ANLAGEN	62	ABGANG IMMATERIELLE ANLAGEN
				33	ABSCHREIBUNGE VER- WALTUNGSVERMÖGEN	43	VERSCHIEDENE ERTRÄGE			63	INVESTITIONSBEITRÄGE FÜR EIGENE RECHNUNG
14	VERWATUNGS- VERMÖGEN			34	FINANZAUFWAND	44	FINANZERTRAG	54	DARLEHEN	64	RÜCKZAHLUNG VON DARLEHEN
				35	EINLAGEN IN FONDS UND SPEZIALFINAN- ZIERUNGEN	45	ENTNAHMEN AUS FONDS UND SPEZIALFINAN- ZIERUNGEN	55	BETEILIGUNGEN UND GRUNDKAPITALIEN	65	ÜBERTRAGUNG VON BETEILIGUNGEN
				36	TRANSFERAUFWAND	46	TRANSFERERTRAG	56	EIGENE INVESTITIONS- BEITRÄGE	66	RÜCKZAHLUNG EIGENER INVESTITIONSBEITRÄGE
				37	DURCHLAUFENDE BEITRÄGE	47	DURCHLAUFENDE BEITRÄGE	57	DURCHLAUFENDE INVESTITIONS- BEITRÄGE	67	DURCHLAUFENDE INVESTITIONSBEITRÄGE
				38	AUSSERORDENTLICHER AUFWAND	48	AUSSER- ORDENTLICHER ERTRAG	58	AUSSERORDENTLICHE INVESTITIONEN	68	AUSSERORDENTLICHE INVESTITIONSEINNAHMEN
		29	EIGEN- KAPITAL	39	INTERNE VERRECH- NUNGEN	49	INTERNE VERECH- NUNGEN	59	ÜBERTRAG AN BILANZ	69	ÜBERTRAG AN BILANZ
										9	ABSCHLUSSKONTEN

Quelle: FDK, 2008, Handbuch «Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und die Gemeinden», S. 33

**Funktionale Grobgliederung nach HRM2**

Funktion	Bezeichnung
0	ALLGEMEINE VERWALTUNG
01	Legislative und Exekutive
02	Allgemeine Dienste
03	Beziehungen zum Ausland
08	F&E in allgemeine Verwaltung
1	ÖFFENTLICHE ORDNUNG UND SICHERHEIT, VERTEIDIGUNG
11	Öffentliche Sicherheit
12	Rechtssprechung
13	Strafvollzug
14	Allgemeines Rechtswesen
15	Feuerwehr
16	Verteidigung
18	F&E in öff. Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
2	BILDUNG
21	Obligatorische Schule
22	Sonderschulen
23	Berufliche Grundbildung
25	Allgemeinbildende Schulen
26	Höhere Berufsbildung
27	Hochschulen
28	Forschung
29	Übriges Bildungswesen
3	KULTUR, SPORT UND FREIZEIT, KIRCHE
31	Kulturerbe
32	Kultur, übrige
33	Medien
34	Sport und Freizeit
35	Kirchen und religiöse Angelegenheiten
38	F&E in Kultur, Sport und Freizeit, Kirche
4	GESUNDHEIT
41	Spitäler, Kranken- und Pflegeheime
42	Ambulante Krankenpflege
43	Gesundheitsprävention
48	F&E in Gesundheit
49	Gesundheitswesen, n.a.g.
5	SOZIALE SICHERHEIT
51	Krankheit und Unfall
52	Invalidität
53	Alter + Hinterlassene
54	Familie und Jugend
55	Arbeitslosigkeit
56	Soziales Wohnungswesen
57	Sozialhilfe und Asylwesen
58	F&E in soziale Wohlfahrt
59	Soziale Wohlfahrt, n.a.g.
6	VERKEHR
61	Strassenverkehr
62	Öffentlicher Verkehr

63	Verkehr, übrige
64	Nachrichtenübermittlung
68	F&E in Verkehr und Nachrichtenübermittlung
7	UMWELTSCHUTZ UND RAUMORDNUNG
71	Wasserversorgung
72	Abwasserbeseitigung
73	Abfallwirtschaft
74	Verbauungen
75	Arten- und Landschaftsschutz
76	Bekämpfung von Umweltverschmutzung
77	Übriger Umweltschutz
78	F&E in Umweltschutz
79	Raumordnung
8	VOLKSWIRTSCHAFT
81	Landwirtschaft
82	Forstwirtschaft
83	Jagd und Fischerei
84	Tourismus
85	Industrie, Gewerbe, Handel
86	Banken
87	Brennstoffe und Energie
88	F&E in Volkswirtschaft
89	Sonstige gewerbliche Betriebe
9	FINANZEN UND STEUERN
91	Steuern
92	Steuerabkommen
93	Finanz- und Lastenausgleich
94	Ertragsanteile an Bundeseinnahmen
95	Ertragsanteile, übrige
96	Vermögens- und Schuldenverwaltung
99	Nicht aufgeteilte Posten

Quelle: FDK, 2008, Handbuch «Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und die Gemeinden», S. 33-35