

MESSAGE N° 203 6 juillet 2010
du Conseil d'Etat au Grand Conseil
accompagnant le projet de loi modifiant la loi
sur les finances de l'Etat (adaptation au nouveau
modèle comptable harmonisé)

Nous avons l'honneur de vous soumettre diverses modifications de la loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (LFE) rendues pour la plupart nécessaires par la mise en œuvre, au niveau de l'Etat, du nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes.

Ce message est structuré de la manière suivante:

- 1. Contexte et objet du message**
- 2. Le nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes**
 - 2.1 *Historique*
 - 2.2 *Objectifs*
 - 2.3 *Principales nouveautés*
 - 2.4 *Modalités de mise en œuvre*
- 3. Les modifications de la loi sur les finances de l'état**
 - 3.1 *Les principales modifications induites par le MCH2*
 - 3.2 *Autres modifications*
 - 3.3 *Consultation*
 - 3.4 *Commentaire des articles*
- 4. Les conséquences du projet**
 - 4.1 *Conséquences pratiques*
 - 4.2 *Conséquences financières et en personnel*
 - 4.3 *Influence du projet sur la répartition des tâches Etat-communes*
 - 4.4 *Constitutionnalité, conformité au droit fédéral et eurocompatibilité*
 - 4.5 *Soumission au referendum*
- 5. Conclusion**

Annexes

1. CONTEXTE ET OBJET DU MESSAGE

Eu égard aux évolutions constatées en matière de comptabilité et de gestion publiques durant les dernières décennies, la Conférence des Directeurs cantonaux des finances (CDF) a estimé nécessaire d'élaborer un nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes destiné à remplacer celui qui avait été appliqué progressivement à partir de 1977. Les recommandations techniques se rapportant à ce nouveau modèle, intitulé MCH2, ont été adoptées le 25 janvier 2008. A la même date, les cantons et les communes ont été invités par la CDF à mettre en œuvre ces recommandations aussi rapidement que possible.

Le Conseil d'Etat souhaite donner rapidement suite à ces recommandations et établir les comptes de l'Etat selon les dispositions du MCH2 pour la première fois en 2011 déjà. L'application du nouveau modèle comptable aux communes et aux associations de communes sera réglée ultérieurement, dans le cadre d'un projet séparé.

Le présent message met tout d'abord en évidence les principales caractéristiques du MCH2. Il présente ensuite les modifications de la LFE proposées par le Conseil d'Etat. Au-delà des adaptations rendues nécessaires par le MCH2, l'occasion est saisie de procéder à certains ajustements et compléments dus à d'autres raisons. L'instauration d'un fonds d'infrastructures, l'ajout d'une définition de la notion de placement et divers ajustements d'ordre technique découlant de modifications récentes de la législation cantonale sont proposés. Le message traite enfin des conséquences diverses du projet.

2. LE NOUVEAU MODÈLE COMPTABLE HARMONISÉ POUR LES CANTONS ET LES COMMUNES

Le MCH2 est le fruit d'une longue réflexion et de travaux complexes au niveau intercantonal. Il induit d'importantes nouveautés pour les collectivités publiques. Ces dernières disposent cependant d'une certaine marge de manœuvre dans la mise en œuvre du nouveau système.

2.1 Historique

En Suisse, les premières initiatives visant à une certaine harmonisation de la comptabilité des collectivités publiques datent du milieu du siècle dernier. En 1950, la Confédération, les cantons et les communes lancèrent un projet commun, qui n'aboutit cependant pas. Les trois niveaux de gouvernement continuèrent alors pendant plus de vingt ans à appliquer des systèmes très hétérogènes. En 1970, la CDF décida de relancer les travaux d'harmonisation. Ils aboutirent à la publication en 1977 de la première édition d'un manuel intitulé «Recueil de comptabilité publique» et l'adoption d'un «Nouveau modèle comptable» harmonisé, appelé aujourd'hui MCH1. En 1981, une seconde version étendue du manuel fut publiée. Le MCH1, qui a toujours gardé un caractère facultatif, a été introduit progressivement dans tous les cantons et toutes les communes de Suisse. L'Etat de Fribourg l'applique depuis 1996, année d'entrée en vigueur de la LFE du 25 novembre 1994.

Depuis l'introduction du MCH1, la comptabilité publique a connu d'importantes évolutions. Elles se sont inscrites dans un contexte marqué notamment par l'apparition de nouveaux modes de gestion publique, le développement de la comptabilité analytique, la mise sur le marché de logiciels comptables beaucoup plus puissants ou encore un intérêt accru pour les statistiques financières comparatives. L'apparition au niveau international de normes comptables pour le secteur public (International Public Sector Accounting Standards ou IPSAS), s'inspirant largement de celles appliquées à l'économie privée, est également un élément important à signaler. Elle explique d'ailleurs en partie la décision de la Confédération de procéder à une révision totale de sa législation sur les finances et de passer, à partir du budget 2007, à un nouveau modèle comptable (NMC).

Compte tenu de ces éléments, la CDF a chargé, en septembre 2003, le groupe de travail pour les finances cantonales (FkF) de remanier le MCH1. Un groupe de réflexion a été instauré à cet effet. Outre les membres du FkF, provenant essentiellement d'administrations cantonales, ont été intégrés des représentants des villes et des communes, des contrôles cantonaux des finances et de la Confédération. Les travaux, qui se sont en partie re-

coupés dans le temps avec ceux relatifs au NMC, ont été menés dans un souci de rapprochement et de coordination des systèmes comptables appliqués aux niveaux cantonal et fédéral. Les propositions du groupe de travail se sont ainsi inscrites dans le prolongement des dispositions de la loi sur les finances de la Confédération (LFC) du 7 octobre 2005 et de l'ordonnance sur les finances de la Confédération (OFC) du 5 avril 2006. Une bonne compatibilité du MCH2 et du NMC s'impose notamment pour des raisons de statistiques financières.

En date du 25 janvier 2008, la CDF a adopté le manuel «Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2», qui décrit le nouveau système, contient vingt recommandations accompagnées de notes explicatives et propose une loi modèle sur les finances dont les cantons peuvent s'inspirer pour adapter leur législation.

2.2 Objectifs

Les principaux objectifs du MCH 2 sont les suivants:

- harmoniser la présentation des comptes des cantons avec le nouveau modèle comptable (NMC) de la Confédération,
- assurer une meilleure cohérence de la présentation des comptes entre les cantons et les communes,
- mieux répondre aux exigences nouvelles en matière de comptabilité analytique,
- se rapprocher autant que possible des normes comptables IPSAS,
- prendre en considération les réformes déjà engagées en la matière par certains grands cantons,
- tenir compte des exigences internationales en matière de statistiques financières,
- accroître la transparence, en particulier en ce qui concerne les opérations extraordinaires (amortissements supplémentaires, provisions, etc...) afin que les comptes publics présentent une situation financière respectant le principe de l'image fidèle («true and fair view»).

2.3 Principales nouveautés

Par rapport au MCH1, le MCH2 présente notamment les nouveautés suivantes:

- Un nouveau plan comptable a été établi. Il se distingue notamment par le fait que la numérotation des comptes par nature reposera désormais sur 4 chiffres, au lieu de trois actuellement. Plusieurs modifications ont également été prévues dans l'intitulé et le contenu des natures comptables, par exemple en ce qui concerne les charges de transfert et le subventionnement en particulier.
- Une nouvelle classification fonctionnelle, compatible avec la nomenclature internationale («Classification of Functions of Government» ou «COFOG») est proposée. Cette classification a été élaborée par un groupe d'experts, en tenant compte de l'avis du FkF, des services de surveillance des finances communales, de la communauté d'intérêts des offices régionaux de statistique de la Suisse (CORSTAT), de l'Office fédéral de la statistique, de l'Office fédéral des assurances sociales et de l'Administration fédérale des finances.

- Le compte de fonctionnement actuel est abandonné au profit d'un compte de résultats permettant de mieux respecter le principe comptable de l'image fidèle («true and fair view»). Le compte de résultats sépare clairement les activités courantes des opérations extraordinaires. Il distingue trois niveaux de résultats, à savoir, le résultat opérationnel, le résultat extraordinaire et le résultat total.
- La notion actuelle de compte administratif, équivalant à la somme des comptes de fonctionnement et d'investissements, n'est plus utilisée. On se réfère désormais à une notion plus large de comptes annuels, composés du bilan, du compte de résultats, du compte des investissements, du tableau des flux de trésorerie et des annexes.
- Une utilisation accrue et systématisée des comptes de régularisation (actifs ou passifs) est préconisée. Ces comptes, qui remplacent en quelque sorte les transitoires actuels, sont portés au bilan. Les actifs de régularisation couvrent notamment les dépenses effectuées avant la date de clôture du bilan ou des charges qui doivent être imputées à la période comptable suivante. Ils s'appliquent également aux recettes ou revenus devant être attribués à la période comptable précédant la date de clôture du bilan, mais qui seront facturés au cours de la période comptable suivante. Les passifs de régularisation s'appliquent quant à eux aux recettes ou revenus facturés avant la date de clôture du bilan mais qui doivent être crédités en tant que revenus de la période comptable suivante. Ils sont également utilisés pour des prestations fournies par des tiers avant la date de clôture du bilan (dépenses ou charges) qui seront facturées seulement au cours de la période comptable suivante.
- Un souci accru est accordé dans le cadre du MCH2 à la correspondance des valeurs réelle et comptable du patrimoine. Si une importante marge de manœuvre est laissée aux cantons en matière de patrimoine administratif, une réévaluation périodique, à la hausse ou à la baisse, est vivement recommandée pour le patrimoine financier. Des comptes spécifiques ont été prévus pour enregistrer les variations de valeur, qui se reflèteront finalement dans le compte de résultats.
- Le MCH2 apporte des précisions en matière de financements spéciaux et prévoit la possibilité de recourir à des préfinancements. Le financement spécial est compris comme une affectation complète ou partielle de recettes à des tâches précises. Il doit s'appuyer sur une base légale et ne peut être appliqué aux impôts généraux, qui ne doivent pas être affectés. Le préfinancement, considéré comme une charge extraordinaire, consiste à prévoir, dans le budget ou au moment de la clôture des comptes, des moyens pour des projets qui n'ont pas encore été adoptés.
- Le MCH2 accorde une importance accrue au bilan. Il modifie en partie sa structure et sa présentation. Les passifs sont classés par capitaux de tiers et capital propre. Contrairement à la pratique actuelle, un éventuel découvert du bilan n'est pas inscrit à l'actif. Il reste au passif mais est indiqué avec un signe négatif.
- Le MCH2 traite également de la question du périmètre d'application des comptes de l'Etat ou, en d'autres termes, du choix des entités dont les activités doivent être intégrées dans les comptes et budgets de l'Etat. Trois cercles de consolidation sont évoqués. Le pre-

mier intègre le Parlement, le gouvernement et l'administration rapprochée. Le deuxième se compose de l'organisation judiciaire et des autres autorités cantonales indépendantes. Le troisième cercle regroupe les institutions et autres organisations subventionnées ou dans lesquelles l'Etat détient des participations et autres engagements. Des critères sont proposés pour définir dans quelle mesure une organisation devrait être intégrée au troisième cercle. La consolidation des organisations relevant du troisième cercle n'est pas obligatoire. Elles devraient cependant au moins être présentées avec transparence dans les annexes des comptes. Le canton de Fribourg a choisi, comme la plupart des cantons, de ne pas présenter des comptes consolidés incluant le troisième cercle.

- Afin de mettre en évidence les mouvements de liquidités au cours de l'exercice comptable, le MCH2 préconise l'élaboration d'un tableau de flux de trésorerie. Ce tableau, qui est considéré comme partie intégrante des comptes annuels, doit aboutir à la présentation du cash flow de la collectivité, en distinguant trois résultats: cash flow des activités d'exploitation, cash flow des activités d'investissement et cash flow des activités de financement.
- Le capital propre est, dans le cadre du MCH 2, présenté de manière plus explicite et détaillée que dans le MCH1. Il est de plus prévu d'établir chaque année un «état du capital propre», présentant les causes des variations dudit capital. Ce document sera intégré dans les annexes aux comptes.
- Dans un souci de transparence, le MCH2 préconise enfin un fort développement des annexes aux comptes. Elles devraient notamment contenir les éléments suivants: règles régissant la présentation des comptes selon MCH2 et justification des divergences cantonales par rapport à celles-ci, principes relatifs à l'élaboration des comptes (y compris ceux s'appliquant à l'établissement du bilan et à l'évaluation du patrimoine), état du capital propre, tableau des provisions, tableau des participations et des garanties, tableau des immobilisations, autres indications permettant d'apprécier la situation financière de la collectivité.

2.4 Modalités de mise en œuvre

Simultanément à l'adoption du manuel MCH2, le 25 janvier 2008, la CDF a émis une recommandation technique invitant les cantons et les communes à mettre en œuvre le nouveau modèle comptable «aussi rapidement que possible, soit au cours des 10 prochaines années». Cette recommandation n'a pas de caractère contraignant. Chaque canton reste libre d'adopter ou non le MCH2 et, en cas d'adoption, de fixer le calendrier du passage au nouveau système. Il paraît cependant probable qu'une très forte majorité de cantons suivent la recommandation de la CDF et passent au nouveau système comptable dans les prochaines années. Les cantons de Bâle-Campagne et Nidwald sont les premiers à appliquer le MCH2, depuis le premier janvier 2010. A l'exemple de Glaris et Thurgovie, plusieurs cantons envisagent de leur emboîter le pas rapidement et de passer au MCH2 en 2011.

Le MCH2 n'est pas conçu comme un système intangible, à prendre ou à laisser. Sur divers points, le manuel laisse des options ouvertes, entre lesquelles il appartient à chaque canton de trancher. Les cantons peuvent notamment tenir compte dans leur choix des recommandations

du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP). Cet organe, créé en 2008 par la volonté de la CDF et Département fédéral des finances (DFF), vise à promouvoir l'uniformité, la transparence et la comparabilité des états financiers des collectivités publiques suisses. Le SRS-CSPCP est chargé en particulier d'observer comment les cantons et les communes appliquent le MCH2 et comment se développe la présentation des comptes de la Confédération dans le cadre du NMC. Il élabore des conseils répondant aux questions pratiques qui se posent aux collectivités dans ces domaines.

Comme indiqué dans sa réponse du 30 octobre 2007 à une question du député Stéphane Peiry (QA 3073.07), le Conseil d'Etat a attendu l'adoption formelle du manuel MCH2 par la CDF pour lancer véritablement les travaux de mise en œuvre du nouveau modèle comptable harmonisé au sein de l'administration cantonale. Une organisation de projet a été mise en place par l'Administration des finances (AFin) au printemps 2008. Elle était composée d'un comité de pilotage présidé par le Trésorier d'Etat, d'un comité de projet dirigé par la Cheffe comptable et de six groupes de travail traitant respectivement des problématiques suivantes: plan comptable et technique comptable, publications et statistiques, outils informatiques, législation et règlement, impact sur la planification financière et la gestion par prestations, information et communication. Le comité de pilotage comprenait notamment un représentant désigné par la Conférence des secrétaires généraux et la Cheffe de l'inspection des finances. Dans le comité de projet et les groupes de travail, il a été fait appel, en plus des collaborateurs de l'AFin, à plusieurs représentants des Directions et établissements de l'Etat.

3. LES MODIFICATIONS DE LA LOI SUR LES FINANCES DE L'ÉTAT

Compte tenu des évolutions constatées en matière de comptabilité et de gestion publiques, des attentes accrues en termes d'information et de transparence et des besoins de la statistique financière, le Conseil d'Etat juge opportun d'adopter rapidement le MCH2. Cela nécessite une série d'adaptations de la loi sur les finances de l'Etat du 25 novembre 1994 (LFE), présentées de manière générale puis détaillée dans le cadre des sections 3.1 et 3.4. Sans vouloir aller jusqu'à une révision complète de la loi, le Conseil d'Etat souhaite par ailleurs saisir l'occasion de procéder à quelques ajustements de la LFE non directement liés au MCH2. Ils sont évoqués dans le cadre de la section 3.2. Le règlement d'exécution de la LFE du 12 mars 1996 (RFE) sera adapté ultérieurement, sur la base des décisions prises par le Grand Conseil au sujet de la LFE.

3.1 Les principales modifications induites par le MCH2

Des explications de portée générale sur les nouveautés introduites par le MCH2 ont été fournies dans le cadre de la section 2.3 ci-dessus. Pour le canton de Fribourg en particulier, le passage au nouveau modèle de comptes implique principalement les modifications suivantes au niveau de la LFE:

- Le compte de fonctionnement actuel est remplacé par un compte de résultats à plusieurs niveaux, permettant notamment, sur la base de définitions explicites,

de mieux distinguer les opérations extraordinaires des activités relevant du fonctionnement courant de l'Etat. Les comparaisons intercantionales devraient ainsi s'en trouver facilitées.

- La notion de compte administratif, équivalent actuellement à l'addition du compte de fonctionnement et du compte des investissements, est abandonnée. Elle est remplacée par une référence plus générale aux comptes de l'Etat, qui incluront le compte de résultat, le compte des investissements, le bilan, le tableau des flux de trésorerie et diverses annexes.
- La structure du passif du bilan est revue de manière à se limiter à deux grandes catégories de composants, à savoir les capitaux de tiers et le capital propre. Ce dernier apparaît désormais explicitement. Il est composé des financements spéciaux, des fonds, des préfinancements ainsi que du solde du bilan.
- Le tableau des flux de trésorerie, auquel une importance accrue est accordée dans le cadre du MCH2, fera désormais l'objet d'un article de loi spécifique. Il sera désormais publié dans le fascicule des comptes.
- Le principe selon lequel il est procédé périodiquement à des réévaluations du patrimoine financier est introduit dans la loi.
- La possibilité de recourir à des préfinancements, se distinguant des provisions notamment par le fait que les projets sur lesquels ils portent n'ont pas encore été adoptés, est introduite dans la LFE.

Des explications plus détaillées sur ces diverses modifications, ainsi que sur les adaptations mineures et d'ordre terminologique qui s'imposent également au niveau de la LFE, sont proposées ci-dessous dans le cadre du commentaire des articles du projet de loi (section 3.4).

Il est à signaler que le MCH2 n'aborde pas directement la question du contrôle des finances. Le manuel publié par la CDF indique cependant que cette problématique devrait être réglée dans le cadre d'une loi spécifique, distincte de la loi sur les finances. Il pourrait effectivement s'avérer opportun, à terme, de sortir de la LFE les dispositions relatives au contrôle des finances (chapitre 7) et de les intégrer dans une nouvelle loi spécifique. D'importantes réflexions complémentaires sont cependant encore nécessaires avant de prendre une décision à ce sujet.

3.2 Autres modifications

Le Conseil d'Etat souhaite saisir l'occasion de procéder à certains ajustements de la LFE qui ne découlent pas directement du MCH2 mais qui apparaissent nécessaires à la lumière d'évolutions et expériences récentes. Ils interviennent à quatre niveaux essentiellement:

D'abord, la loi du 6 septembre 2006 sur le Grand Conseil (LGC, chapitre 7), découlant de la nouvelle Constitution cantonale, a introduit des modifications quant à la forme des actes du Grand Conseil. Depuis le 1^{er} janvier 2007, le décret de portée générale, ayant force de loi, n'existe plus. La forme du décret est désormais réservée aux cas prévus à l'article 88 LGC, notamment à des actes de nature administrative. La disparition du décret de portée générale et la nature du décret qui subsiste nécessitent d'apporter certaines précisions au niveau des dispositions de principe de la LFE (cf. notamment art. 4).

Ensuite, il a été constaté que des difficultés d'interprétation interviennent parfois lorsqu'il s'agit d'évaluer

dans quelle mesure un projet doit être soumis ou non au referendum financier. Les discussions font notamment apparaître une certaine confusion entre les notions de dépense et de placement. Il apparaît dès lors opportun d'introduire un nouvel article portant spécifiquement sur la notion de placement, qui n'était pas traitée explicitement dans la LFE jusqu'ici. Les dispositions actuelles relatives à la notion de dépenses sont quant à elle légèrement restructurées, mais pas modifiées sur le fond. Il semble de plus approprié de rappeler clairement dans la LFE que la soumission ou non au referendum financier doit être décidée sur la base de l'addition des dépenses uniques et périodiques découlant de l'acte considéré.

Il est de plus opportun de compléter les dispositions relatives aux crédits d'engagement. La loi actuelle limite l'obligation de présenter des crédits d'engagement aux investissements et aux subventions. Cette obligation portera aussi à l'avenir sur les projets (informatiques, réorganisations administratives, autres) dont les coûts sont importants.

Il est enfin proposé de créer un fonds d'infrastructures qui pourrait être alimenté lorsque les comptes annuels dégagent un excédent de financement et qui contribuerait au financement d'importants investissements auxquels l'Etat devra faire face à l'avenir (voir commentaire de l'art. 42a^{bis} ci-dessous).

3.3 Consultation

Lors de sa séance du 2 mars 2010, le Conseil d'Etat a autorisé la DFIN à mettre en consultation un avant-projet de loi adaptant la LFE au MCH2 et un projet de message y relatif auprès des organes suivants: les Directions de l'Etat, la Chancellerie d'Etat, le Service de législation, le Service des communes, le Bureau de l'égalité hommes-femmes et de la famille, l'Autorité de surveillance en matière de protection des données et les partis politiques. Sur les 17 organes directement consultés, 14 ont rendu réponse. Le dossier de consultation a par ailleurs été mis à disposition sur le site Internet de la Chancellerie d'Etat. Il n'a suscité aucune prise de position spontanée.

L'avant-projet de loi et le projet de message ont dans l'ensemble été bien accueillis et n'ont pas suscité d'opposition. Les remarques reçues ont été systématiquement analysées. Elles n'appellent pas de révision fondamentale du projet. Il est cependant apparu opportun de compléter dans le présent message certaines explications données sur les choix effectués par le Conseil d'Etat par rapport aux recommandations du MCH2. Comparativement à l'avant-projet de loi, il a été de plus nécessaire de préciser les modifications apportées aux articles suivants de la LFE: article 15 al. 2, article 18 al. 7, article 19 al. 3, article 20 al. 2 et 3, 39 al. 2. Il a enfin été décidé, pour plus de clarté, de modifier l'article 28 al. 1 de la LFE, qui n'était pas touché par l'avant-projet de loi.

3.4 Commentaire des articles

Par article, les modifications de la LFE proposées appellent les explications complémentaires suivantes:

Art. 4

Le Conseil d'Etat souhaite maintenir la pratique actuelle permettant d'engager des dépenses sur la base d'un décret. Pour ce faire, compte tenu des modifications intervenues récemment quant aux types et à la nature des décrets

(voir section 3.2.), il est nécessaire de compléter l'article 4. Ce dernier mentionnera désormais explicitement, sous lettre b), que le décret constitue, au sens de la LFE, une base suffisante pour toute dépense ou toute recette de l'Etat. Cette modification ne découle pas du MCH2.

Art. 5

L'article 5 LFE actuel prévoit que «*le budget de fonctionnement doit être équilibré*». Dans la mesure où la notion de budget de fonctionnement n'est plus utilisée dans le cadre du MCH2, l'article 5 doit être reformulé. On recourt désormais à la notion de «budget du compte de résultats», encore relativement peu fréquente en français mais couramment utilisée en allemand. La modification proposée est d'ordre formel uniquement. Elle n'implique aucune modification de fond par rapport aux dispositions actuelles. L'exigence d'équilibre porte sur les charges et les revenus ordinaires et extraordinaires considérés dans leur ensemble.

Art. 11 al. 1

Les modifications proposées sont d'ordre rédactionnel uniquement. Il s'agit d'ajustements de détail qui n'impliquent pas de modification de fond par rapport aux principes généraux de la comptabilité figurant actuellement dans la LFE. Des adaptations seront également nécessaires au niveau des principes détaillés fixés dans le RFE. Elles seront adoptées ultérieurement par le Conseil d'Etat.

Art. 12

L'article 12 LFE prévoit actuellement que «le compte de l'Etat se compose du bilan et du compte administratif». Il s'agit ici de corriger cet article en raison de la disparition du compte administratif et de le compléter pour répondre aux exigences du MCH2 quant au contenu des comptes de l'Etat. Ces derniers se composeront désormais du bilan, du compte de résultats, du compte des investissements, du tableau des flux de trésorerie et de plusieurs annexes. Le contenu des annexes sera précisé ultérieurement dans le cadre du RFE, en se basant sur le manuel MCH2. Ce dernier prévoit que les éléments suivants figurent dans les annexes: règles régissant la présentation des comptes et justifications des dérogations à ces règles; vue d'ensemble des principes relatifs à la présentation des comptes; état du capital propre; tableau des provisions; tableau des participations et des garanties; tableau des immobilisations contenant des informations détaillées sur les placements de capitaux; indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état de la fortune et des revenus ainsi que les engagements et les risques financiers.

Art. 13 al. 1

L'article 13 al. 1 actuel est formulé de la manière suivante: «Le bilan renseigne sur le patrimoine, les engagements ainsi que sur la fortune nette ou le découvert». Il est proposé d'introduire ici la notion de capital propre, pour répondre notamment au souci du MCH2 de contribuer à un rapprochement avec le vocabulaire utilisé dans l'économie privée.

Il est renoncé à mentionner explicitement la notion de découvert au niveau de l'article 13 al. 1 dans la mesure où le manuel MCH2 précise qu'un éventuel découvert doit être considéré comme un capital propre négatif. En d'autres termes, la notion de capital propre inclut aussi bien la

fortune nette que le découvert mentionnés actuellement au niveau de l'article 13. Il n'est donc plus nécessaire d'indiquer séparément ce dernier.

Art. 14 al. 1 et al. 4

Les modifications proposées au niveau des articles 14 al. 1 et 4 s'expliquent elles aussi par le fait qu'il ne sera plus nécessaire dans le cadre du MCH2 de réserver un traitement particulier au découvert, qui doit actuellement être porté à l'actif du bilan. Tout découvert sera désormais considéré comme un capital propre négatif. Il sera inscrit au passif du bilan avec un signe «moins».

Art. 15

Le contenu du passif du bilan est clarifié et restructuré en deux grandes catégories, à savoir les capitaux de tiers et le capital propre. Les éléments intégrés dans ces catégories sont précisés au niveau de l'alinéa 2, respectivement 3.

Au niveau des capitaux de tiers, les termes de passifs transitoires retenus actuellement dans la LFE sont remplacés par ceux de passifs de régularisation. La notion de passifs de régularisation, déjà utilisée dans la pratique comptable de l'Etat, est plus large. Elle inclut en effet, en plus des passifs transitoires au sens strict, pouvant être comptabilisés directement par la Comptabilité générale de l'Etat, les reports de crédits, qui nécessitent quant à eux une décision de la Direction des finances ou, cas échéant, du Conseil d'Etat (voir aussi commentaire de l'art. 37).

Art. 16

Les adaptations proposées au niveau de l'article 16 relèvent tout d'abord du vocabulaire. Les termes de «fonds spéciaux» utilisés actuellement sont remplacés au niveau des alinéas 1, 3 et 4, par ceux de «financement spéciaux», pour s'adapter à la terminologie retenue dans le MCH2. Il s'agit de synonymes. Aucune modification de fond ne découle de cet ajustement.

Un nouvel alinéa 2 précise par ailleurs, conformément aux recommandations du MCH2, que l'affectation des impôts principaux n'est pas possible. Il s'agit-là d'une règle de base de la gestion des finances publiques qui a été respectée jusqu'ici dans la pratique à Fribourg mais qui ne reposait pas sur une base légale explicite.

Un nouvel alinéa 5 précise finalement que le solde des financements spéciaux doit être porté au passif du bilan. Conformément à l'article 15 al. 3, il sera intégré au capital propre.

Art. 18 al. 7

Le manuel MCH2 recommande que le patrimoine des collectivités publiques fasse l'objet d'une réévaluation périodique. Le Conseil d'Etat entend donner suite à cette recommandation pour les éléments du patrimoine financier, qui sont aliénables, et propose en conséquence d'introduire une disposition spécifique dans la LFE. Selon les circonstances et les objets, la réévaluation pourra se faire à la hausse ou à la baisse. Les modalités de réévaluation seront fixées ultérieurement dans le cadre du RFE. En ce qui concerne la périodicité, il est envisagé à ce stade des réflexions de respecter un intervalle de trois à cinq ans entre deux réévaluations du patrimoine financier.

Dans la mesure où les éléments du patrimoine administratif ne peuvent, par définition, pas être vendus, une révision à la hausse de leur valeur ne ferait que donner

l'impression d'une augmentation de la fortune de l'Etat, alors que la capacité financière réelle de ce dernier ne changerait pas. Une réévaluation à la baisse pourra en principe être effectuée si nécessaire. Compte tenu de la politique d'amortissement appliquée par le Conseil d'Etat, il apparaît cependant peu probable que des éléments du patrimoine administratif soient surévalués.

Intitulé de subdivision précédant l'art. 19

La disparition de la notion de compte administratif nécessite une adaptation de l'intitulé de la subdivision n° 3, précédant l'article 19.

Art. 19

Un nouvel article 19, présentant le compte de résultats, vient remplacer les dispositions actuelles relatives au compte administratif, auquel il ne sera plus fait référence.

L'alinéa 1 décrit le contenu du compte de résultats, qui correspond en fait exactement à celui du compte de fonctionnement actuel. Des modifications interviennent par contre dans la manière de présenter le solde des opérations de l'exercice.

L'alinéa 2 indique que trois niveaux successifs de résultats seront désormais mis en évidence. Le premier se limitera à l'activité courante de l'Etat, découlant du fonctionnement habituel de ce dernier. Le deuxième mettra en évidence les résultats des opérations extraordinaires effectuées en cours d'exercice. Ces dernières apparaîtront donc beaucoup plus clairement qu'actuellement, où elles sont décrites exhaustivement dans le message au Grand Conseil mais n'apparaissent pas immédiatement à la seule lecture des comptes. Le troisième niveau indiquera le résultat total, obtenu en additionnant le résultat opérationnel et le résultat extraordinaire. Ce dernier résultat influencera le bilan par le biais d'une modification du capital propre.

Dans la mesure où les opérations extraordinaires feront désormais l'objet d'une présentation distincte, l'importance de leur définition augmente dans le cadre du MCH2. Les éléments permettant de distinguer les opérations extraordinaires de celles qui découlent des activités ordinaires de l'Etat doivent être mis en évidence. L'exercice est délicat dans la mesure où un élément extraordinaire est, par nature, difficile à faire entrer dans un cadre définitionnel prédéfini. L'alinéa 3 fournit néanmoins des critères généraux de référence qui devraient permettre de restreindre la marge d'interprétation et de canaliser les discussions qui peuvent en découler. Ces critères sont cumulatifs. Ils s'inspirent en partie des critères retenus au niveau fédéral pour distinguer les opérations extraordinaires dans l'application du mécanisme de frein à l'endettement et tiennent compte des modifications apportées en 2005 à la LFE (art. 40c) et au RFE (art. 22c) dans le cadre de la mise en œuvre de la nouvelle constitution cantonale. Les critères retenus sont en phase avec les recommandations du manuel MCH2 (p. 37). Selon ces dernières, les «charges et revenus sont considérés comme extraordinaire lorsque l'on ne pouvait en aucune manière les envisager, lorsqu'ils se soustraient à toute influence et tout contrôle et lorsqu'ils ne font pas partie de l'activité opérationnelle (fournitures des prestations)». Seront en principe considérés comme «d'une certaine importance en terme financier», les charges et revenus de l'ordre de 1 million de francs. Cette limite sera adaptée périodiquement en fonction du renchérissement.

L'alinéa 4 mentionne de plus explicitement quatre types d'opérations devant être clairement considérés comme extraordinaires, quels que soient les montants qu'elles représentent. On retrouve notamment à ce niveau là les amortissements supplémentaires, qui resteront admis. Ces amortissements feront l'objet d'explications dans le cadre du message, comme aujourd'hui, et apparaîtront en plus désormais clairement dans le compte de résultats lui-même. Les préfinancements, objets de l'article 28a commenté ci-dessous, sont également considérés comme des opérations extraordinaires.

Art. 20

Contrairement au compte de fonctionnement, le compte des investissements utilisé dans le cadre du MCH1 est maintenu dans le cadre du MCH2. Les alinéas 1 et 2 de l'article 20 correspondent, après ajustements et simplifications, au contenu actuel de l'article 21 LFE. Ils sont complétés d'un nouvel alinéa 3 traitant de la notion, nouvelle, d'investissements extraordinaires. Les critères proposés pour distinguer les opérations extraordinaires dans le compte des investissements sont les mêmes que ceux prévus au niveau de l'article 19 al. 3 pour le compte de résultats. En ce qui concerne la lettre c), une limite de l'ordre de 1 million de francs, adaptable périodiquement en fonction du renchérissement, est également envisagée. Par analogie avec le compte de résultats, le compte des investissements présentera lui aussi trois niveaux de résultats, selon que l'on considère les opérations courantes, extraordinaires ou la somme de ces deux catégories. Il est probable que les investissements pouvant être considérés comme extraordinaires restent rares dans la pratique.

Art. 21

Le MCH2 accorde une importance plus forte au tableau des flux de trésorerie, qui devient une composante à part entière des comptes de l'Etat. Cette évolution justifie l'introduction dans la LFE d'un article consacré spécifiquement à ce tableau. Cela peut se faire au niveau de l'article 21, en remplacement des dispositions actuelles concernant le compte des investissements, qui sont quant à elles déplacées au niveau de l'article 20. L'alinéa 1 du nouvel article 21 indique que le tableau des flux de trésorerie permet d'identifier l'origine et l'utilisation des fonds. L'alinéa 2 précise qu'une distinction sera faite entre les flux selon qu'ils proviennent des activités de fonctionnement, d'investissement ou de financement.

Art. 22

Les dispositions d'ordre général relatives à la notion de dépense sont légèrement restructurées suite à l'introduction du MCH2, mais pas modifiées sur le fond. La définition qu'il est proposé de faire figurer à l'alinéa 1 de l'article 22 correspond à celle qui se trouve actuellement à l'article 19 al. 3 de la LFE. En raison de cette introduction, les dispositions actuelles de l'alinéa 1 de l'article 22, qui prévoient qu'une dépense peut être nouvelle ou liée, figureront désormais au niveau de l'alinéa 2 de ce même article sans changement de contenu.

Art. 25 al. 3

Pour plus de clarté et afin d'éviter des controverses dans l'application des dispositions légales et constitutionnelles relatives au referendum financier, il est proposé de compléter l'article 25 par un nouvel alinéa 3. Ce dernier précise explicitement que la nécessité de soumettre un

acte juridique au referendum est analysée, cas échéant, sur la base de la somme des dépenses uniques et périodiques découlant du projet soumis. Cet ajout n'entraîne aucun changement par rapport à la pratique actuelle, qui consiste à additionner une éventuelle dépense unique initiale (acquisition de l'équipement nécessaire, des locaux, etc.) aux charges périodiques induites (personnel, énergie, etc.) sur les cinq premières années de réalisation du projet.

Art 25a

Au cours des dernières années, plusieurs projets ont donné lieu à des discussions afin de déterminer si les coûts induits pour l'Etat devaient être considérés comme une dépense ou un placement. Cette distinction est importante dans la mesure notamment où seules les dépenses sont susceptibles d'être soumises au referendum financier, qu'il soit obligatoire ou facultatif (art. 45 et 46 de la Constitution cantonale).

Afin de clarifier la situation, bien que cette problématique ne soit pas directement liée au MCH2, le Conseil d'Etat souhaite saisir l'occasion d'introduire la notion de placement dans la LFE, au moyen d'un nouvel article 25a. Le placement est un emploi de fonds qui a pour contrepartie une valeur réalisable non destinée à l'exécution d'une tâche publique. A contrario, la dépense, telle que définie actuellement au niveau de l'article 19 al. 3 et à l'avenir au niveau de l'article 22 al. 1 LFE, porte explicitement sur l'exécution d'une tâche publique. Elle n'engendre de plus aucune contrepartie qui serait ultérieurement aliénable. Cette distinction entre dépense et placement est conforme à celle qui était utilisée dans la pratique cantonale jusqu'ici. Elle correspond également à la jurisprudence publiée en la matière.

Art. 27 al. 3

Comme indiqué dans le commentaire de l'article 19 ci-dessus, les amortissements supplémentaires sont autorisés dans le cadre du MCH2. Ils doivent toutefois être clairement mis en évidence, en tant que charges extraordinaires, dans le compte de résultats. Des explications dans le message relatif aux comptes de l'Etat ne suffiront plus. Le MCH2 n'exige par ailleurs pas que les amortissements supplémentaires soient inscrits au budget. Ils peuvent également être décidés lors de la clôture des comptes. L'article 27 al. 3 de la LFE est ajusté en fonction de ces évolutions.

Le recours à des amortissements supplémentaires peut en particulier se justifier pour atténuer un effet de la méthode d'amortissement utilisée par l'Etat depuis l'entrée en vigueur de la LFE en 1996. Cette méthode consiste à appliquer un taux fixe sur la valeur résiduelle des éléments du patrimoine à amortir, étant entendu que ce taux est déterminé en fonction de la «durée de vie» théorique des éléments en question. Il apparaît dans la pratique que la charge intervenant lors de la dernière année d'amortissement prévue connaît une brusque augmentation par rapport aux années précédentes. Selon la valeur initiale du bien à amortir, les montants en jeu peuvent être importants et difficiles à intégrer totalement dans un seul budget si les perspectives économiques et financières sont moroses par ailleurs. Il peut donc être opportun, lorsque la situation le permet, d'agir par anticipation afin d'éviter d'être confrontés aux difficultés évoquées à un moment inadéquat.

Art. 28

Il est apparu nécessaire de préciser la définition de la provision. Il s'agit ainsi notamment d'éviter dans toute la mesure du possible des confusions entre les notions de provision, de préfinancement (nouvel art. 28a) et de report de crédit (art. 37). La provision porte sur un engagement actuel découlant d'un événement survenu dans le passé. Elle est retenue lorsque les dépenses correspondantes n'ont pas encore été engagées, contrairement au report de crédit qui concerne des dépenses déjà engagées (mais pas encore facturées). La provision intervient lorsque la sortie de fonds est probable et, comme le précise l'article 28 al. 2, lorsque que le montant en question est important. La constitution de la provision est comptabilisée sur le compte de charge correspondant, sa dissolution également.

Art. 28a

Par le biais d'un nouvel article 28a, la possibilité de procéder à des préfinancements est introduite dans la LFE. Le préfinancement vise en quelque sorte à «mettre de côté» un montant qui pourra être utilisé pour financer totalement ou partiellement un projet pour lequel les décisions ne sont pas encore tombées et qui sera réalisé ultérieurement. Le recours au préfinancement peut être décidé dans le cadre du budget où au moment de la clôture des comptes, si la situation le permet. Il ne se justifie que pour des coûts importants, ne pouvant être couverts sans autre dans le cadre des budgets courants de l'Etat. Une valeur de référence de l'ordre de 5 millions de francs au moins est envisagée.

L'alinéa 5 précise que le préfinancement ne peut pas être considéré en lui-même comme une base légale au sens de l'article 4 de la LFE. Il s'agit uniquement d'un instrument comptable permettant de réserver des montants disponibles pour un usage futur. Ces montants ne pourront cependant être libérés que lorsque les bases légales (loi ou décret) nécessaires à la réalisation du projet envisagé auront été formellement adoptées par le Grand Conseil. Une procédure de décision en deux étapes s'applique donc. Dans un premier temps, lors de l'adoption du budget ou des comptes, le Grand Conseil accepte la constitution d'un préfinancement. Dans un deuxième temps, au cours d'un exercice ultérieur, il adopte les bases légales, soumises cas échéant au referendum financier, qui permettent l'utilisation effective des montants en question.

Le préfinancement se distingue de la provision essentiellement par le fait qu'il porte sur un projet qui n'a pas encore fait l'objet d'une décision. La provision, traitée au niveau de l'article 28 de la LFE et qui continuera à être utilisée, est constituée quant à elle pour le financement d'une dépense déjà décidée, mais pour laquelle les modalités d'exécution ne sont pas encore définies. Le MCH2 prévoit par ailleurs que la provision est à classer parmi les capitaux de tiers alors que le préfinancement entre dans le capital propre. La constitution du préfinancement est comptabilisée comme une charge extraordinaire et les prélèvements sur le préfinancement comme des revenus extraordinaires. Le préfinancement est dissout lorsque le but visé est atteint ou au cas où le projet pour lequel il a été constitué serait abandonné. Les modalités de cette dissolution seront précisées dans le RFE.

Art. 29

Les modifications apportées au niveau de l'article 29, contenant des dispositions de principe relatives aux crédits d'engagement sont de deux sortes.

Un complément est tout d'abord apporté au niveau de l'alinéa 1. En plus des investissements et de l'octroi de subventions, il est désormais mentionné explicitement qu'un crédit d'engagement s'impose pour les projets s'étendant sur une ou plusieurs années et remplissant les conditions fixées à l'article 30 LFE. La notion de projet s'applique par exemple à d'importants développements informatiques ou à des expertises externes d'envergure.

Pour éviter des problèmes d'interprétation dans la mise en œuvre de l'obligation de recourir à un crédit d'engagement, il est de plus proposé d'ajouter un nouvel alinéa 5 précisant les bases de calcul. Le total des dépenses des derniers comptes de l'Etat, c'est-à-dire la somme des charges du compte de résultats et des dépenses du compte d'investissements, servira de valeur de référence. Les montants de référence seront publiés.

Art. 30

En conséquence de l'introduction de la notion de projet au niveau de l'article 29, l'article 30 al. 1 est complété par une nouvelle lettre b^{bis}. Les règles appliquées au projet seront les mêmes que celles valables pour les investissements et les dépenses de subventionnement. Tout projet engendrant des dépenses uniques ou périodiques excédant $\frac{1}{8}$ % du total des dépenses des derniers comptes de l'Etat devra désormais faire l'objet d'un crédit d'engagement. Les ajustements apportés au niveau des lettres a, b et c sont purement formels.

Art. 37

La possibilité d'effectuer des reports de crédit est maintenue dans le cadre du MCH2, sans véritable modification des conditions à respecter. Au niveau de la LFE, dans le prolongement des compléments apportés au niveau des articles 29 et 30, une mention explicite des projets est ajoutée au niveau de l'article 37 al. 1.

Un nouvel alinéa 2 est ensuite ajouté pour préciser que le report de crédit est comptabilisé sous forme d'un passif de régularisation et est porté au bilan. Cette précision est apportée pour plus de clarté et traduit aussi l'importance accrue accordée aux passifs de régularisation dans le cadre du MCH2.

Les reports de crédits constituent une catégorie particulière de passifs de régularisation. Le RFE précisera les critères permettant de les distinguer des autres passifs de régularisation pouvant être assimilés à des passifs transitoires au sens strict et auxquels la comptabilité générale de l'Etat peut recourir sans autorisation explicite de la Direction des finances ou, cas échéant, du Conseil d'Etat (voir aussi commentaire de l'art. 15).

Intitulé du Chapitre 5

L'ajustement proposé est d'ordre terminologique.

Art. 38

L'ajustement proposé est d'ordre terminologique. Il découle du remplacement du compte de fonctionnement par le compte de résultats (voir commentaire de l'art. 19).

Art. 39

Les ajustements proposés sont d'ordre terminologique. D'une part, la notion de «classification administrative» est remplacée par celle de «classification institutionnelle» qui est préférée dans le cadre du MCH2. D'autre part, en raison de la disparition du compte administratif (voir commentaire de l'art. 12), il est désormais fait référence aux «comptes de l'Etat».

Art. 40a, 40b, 40c, 40d et 41

Les adaptations proposées sont d'ordre terminologique. La notion de «budget de fonctionnement» est remplacée par une notion de «budget du compte de résultats». Le budget du compte de résultat doit être désormais considéré comme l'équivalent du budget de fonctionnement mentionné dans la règle d'équilibre budgétaire prévue à l'article 83 al. 1 de la Constitution cantonale.

Art. 42

L'article 42 de la LFE traite actuellement du compte administratif. En raison de la disparition de ce dernier, il portera désormais sur la notion plus large de comptes de l'Etat, qui inclut notamment le bilan et le tableau des flux de trésorerie. Les dispositions de l'alinéa 2 modifié sont formulées dans un souci de continuité avec la pratique actuelle. Les comptes de l'Etat continueront ainsi à être accompagnés d'un message, d'un projet de décret, de la liste et de l'état des fonds, de la situation des crédits d'engagement et de la liste des crédits supplémentaires. Viendront s'y ajouter des annexes plus fournies qu'actuellement (voir aussi commentaire de l'art. 12).

Les ajustements apportés au niveau des alinéas 3 (remplacement dans la première phrase de «le compte administratif et le bilan» par «les comptes de l'Etat») et 4 (remplacement de «le compte» par «les comptes») relèvent du vocabulaire. Ils n'impliquent aucune modification de fond par rapport aux pratiques actuelles.

Art. 42a

Les modifications proposées au niveau de l'article 42a sont d'ordre terminologique uniquement. Elles consistent à remplacer la notion actuelle de compte de fonctionnement, par celle de compte de résultats. Il est fait référence ici au troisième niveau du compte de résultats, obtenu en additionnant les opérations inhérentes à l'activité courante de l'Etat et les opérations extraordinaires. Ces adaptations de vocabulaire n'ont pas d'incidence sur le contenu matériel de l'article 42a, qui reste inchangé.

Art. 42a^{bis}

L'exigence constitutionnelle de l'équilibre budgétaire et les dispositions de la loi sur les finances y relatives contribuent de façon efficace à la maîtrise des finances cantonales. Il ne saurait être question d'assouplir ces exigences. Ces prochaines années, le canton aura à faire face à des défis importants dans le domaine des infrastructures nécessaires à son développement. La nouvelle disposition proposée autorise le Conseil d'Etat à affecter une part de l'excédent éventuel de financement à un fonds d'infrastructures. Ce dernier servira à assurer le financement d'investissements ou de subventions d'investissements importants en principe en matière de formation et de mobilité. Pour pouvoir allouer un montant à ce fonds, les comptes devront présenter un excédent de financement. Cela signifie que l'autofinancement dégage

aux comptes (amortissements du patrimoine administratif plus ou respectivement moins l'excédent de revenus ou de charges du compte de résultat) devra être supérieur au total des fonds nécessaires pour couvrir les investissements nets. On ne saurait en effet attribuer un montant au fonds alors que l'exercice présente une insuffisance de financement entraînant un endettement. Les moyens affectés à ce fonds permettront d'alléger les budgets futurs tout en permettant le financement de la réalisation des infrastructures indispensables au développement du canton. De plus, ils faciliteront le respect de la règle de l'équilibre budgétaire.

Le fonds sera sollicité pour faciliter le financement d'investissements ou de programmes d'investissements dont le coût total est au moins de 20 millions de francs. Il pourra également servir à couvrir des subventions d'investissements. Les contributions prélevées sur le fonds devront se concentrer sur deux domaines prioritaires, à savoir en principe la formation et la mobilité. Il est en effet important d'éviter une dispersion des moyens sur de trop nombreux domaines d'intervention. Par ordonnance, le Conseil d'Etat règlera le détail des modalités de fonctionnement de ce fonds, en particulier sa limite supérieure et les règles d'utilisation et de comptabilisation. Du point de vue comptable, les montants alloués au fonds seront considérés comme des charges extraordinaires et les prélèvements sur le fonds comme des revenus extraordinaires.

Art. 42c

Il est proposé de remplacer la notion de compte de fonctionnement par celle de compte de résultats. Cela n'induit aucune modification pratique par rapport à la procédure actuelle.

Art. 43

Les modifications proposées au niveau des lettres c, g et h sont d'ordre terminologique uniquement. Il sera fait référence dans les calculs au troisième niveau du compte de résultats (le résultat total), obtenu en additionnant les charges découlant de l'activité courante de l'Etat et celles induites par les opérations extraordinaires.

Art. 44

Les modifications proposées au niveau des lettres c, f et g sont d'ordre terminologique uniquement. Pour les lettres f et g, il sera fait référence dans les calculs au troisième niveau du compte de résultats, obtenu en additionnant les charges découlant de l'activité courante de l'Etat et celles induites par les opérations extraordinaires.

La notion de préfinancement, nouvellement introduite dans la LFE (art. 28a), est ajoutée au niveau de la lettre j, qui faisait jusqu'ici uniquement référence aux provisions. Des précisions quant aux conditions et modalités d'utilisation du préfinancement seront apportées dans le cadre du RFE.

Art. 46

Comme expliqué dans le cadre de la section 2.3, le MCH2 soulève la question du périmètre de consolidation des comptes des collectivités publiques et propose diverses options entre lesquelles il s'agit de faire un choix. Il convient dans ce contexte de compléter la lettre a de l'article 46 al. 1 pour attribuer les compétences en la matière. Il est proposé qu'il appartienne à la Direction en charge

des finances de délimiter le périmètre de consolidation des comptes de l'Etat.

A l'heure actuelle, dans la mesure notamment où les comptes de l'Université et de l'hôpital fribourgeois sont intégrés dans les comptes de l'Etat, la consolidation porte déjà à Fribourg sur les deux premiers cercles mentionnés par le MCH2. Cela constitue un bon degré de consolidation en comparaison intercantonale. Il n'est pas prévu d'étendre la consolidation aux entités du troisième cercle (institutions et autres organisations subventionnées ou dans lesquelles l'Etat détient des participations et autres engagements). Une telle consolidation poserait des problèmes d'une très grande complexité, tant en termes techniques (comptables et informatiques) qu'au niveau des délais de transmissions des informations relatives à un exercice donné. De plus, force est de reconnaître que la plupart de ces entités ont une organisation, une forme juridique et des responsabilités propres et qu'elles sont au bénéfice d'une large autonomie de gestion financière en particulier. Des explications seront par contre données quant aux entités du troisième cercle dans les annexes.

Art. 47

La correction proposée est d'ordre terminologique.

Art. 3 du projet de loi adaptant la LFE

Il est prévu que les modifications proposées entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Cela signifie que les comptes 2011 seront le premier document comptable entièrement élaboré selon les dispositions du MCH2 et soumis au Grand Conseil sous une forme révisée.

Le budget 2011 sera quant à lui élaboré dans un premier temps selon le MCH1 et soumis sous la forme habituelle au Parlement cantonal en automne 2010. Dans le courant du printemps 2011, il sera ensuite transformé selon les dispositions du MCH2, afin de pouvoir être comparé aux comptes 2011. La version transformée du budget 2011 figurera, pour information et comme base de comparaison, dans le fascicule des comptes 2011, publié au printemps 2012. Le premier budget présenté selon les exigences du nouveau modèle comptable sera celui de l'exercice 2012.

Afin de pouvoir procéder aux analyses statistiques habituelles, les comptes des derniers exercices respectant le MCH1 seront également transformés selon le MCH2.

4. LES CONSÉQUENCES DU PROJET

4.1 Conséquences pratiques

Au-delà des modifications de la LFE, du RFE, du plan comptable et de la statistique financière, le MCH2 induit les conséquences concrètes suivantes au sein de l'administration cantonale:

- une refonte complète des publications financières de l'Etat (fascicule des comptes et budget), répondant aux exigences nouvelles en matière de présentation des résultats et prenant en considération l'importance croissante des documents annexés (en particulier aux comptes);
- d'importants ajustements de l'application informatique (progiciel SAP) afin qu'elle puisse tenir compte du nouveau plan comptable et répondre aux exigences accrues en matière d'informations comptables.

- une nécessité de former les collaborateurs s'occupant des questions comptables dans les services de l'Etat aux changements liés au nouveau système.

4.2 Conséquences financières et en personnel

Les principaux coûts engendrés par le projet ont trait à l'informatique. Ils concernent la conversion du plan comptable et le transfert des données. L'offre du fournisseur informatique de l'Etat porte sur un montant de l'ordre de 100 000 francs pour la conversion initiale. Le coût des éventuels développements complémentaires peut être estimé à 100 000 francs au maximum. Au total, les conséquences financières inhérentes à l'informatique ne devraient donc pas dépasser les 200 000 francs.

Des coûts additionnels doivent également être prévus en lien avec les ajustements et compléments qui s'imposent au niveau des publications financières de l'Etat. Selon les estimations actuelles, ils ne devraient pas excéder 50 000 francs.

Le projet ne devrait pas avoir de conséquences directes en termes de personnel. A l'exception du mandat attribué au fournisseur informatique, les travaux de préparation du passage au MCH2 sont actuellement assumés par le personnel en place. Sur la base des informations disponibles, aucun nouvel engagement durable ne semble nécessaire pour procéder à la mise en œuvre du nouveau système. En cas de besoin avéré au moment du changement de modèle, un soutien temporaire pourrait éventuellement être accordé aux responsables du projet dans l'exécution des tâches courantes qu'ils assument par ailleurs.

Il apparaît ainsi que les montants totaux inscrits au plan financier de législature 2008–2011, soit environ 700 000 francs, ne seront pas atteints.

4.3 Influence du projet sur la répartition des tâches Etat–communes

Le projet de loi qui vous est soumis n'a pas d'incidence sur la répartition des tâches entre l'Etat et les communes.

La mise en œuvre du MCH2 au niveau communal et intercommunal fait actuellement l'objet d'analyses et de travaux préparatoires au sein de l'administration cantonale et plus particulièrement du Service des communes. Les éventuelles adaptations qui s'avéreraient nécessaires dans cette optique au niveau de la loi du 25 septembre 1980 sur les communes notamment vous seront soumises ultérieurement.

4.4 Constitutionnalité, conformité au droit fédéral et eurocompatibilité

Le projet de loi qui vous est soumis est conforme à la Constitution cantonale et au droit fédéral. Il ne pose pas de problème en matière d'eurocompatibilité.

4.5 Soumission au referendum

Le présent projet est soumis au referendum législatif. Il ne remplit par contre pas les conditions fixées aux articles 45 let. b et 46 al. 1 let. b de la Constitution cantonale pour une soumission au referendum financier, qu'il soit obligatoire (dépense nette nouvelle supérieure à 1 % du total des dépenses des derniers comptes, soit 33 134 938 francs) ou facultatif (dépense nette nouvelle supérieure

à ¼ % du total des dépenses des derniers comptes, soit 8 283 734 francs).

5. CONCLUSION

En conclusion, le Conseil d'Etat vous invite à accepter le projet de loi adaptant la loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat au nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes. Fribourg devrait être ainsi le premier canton romand à modifier sa loi sur les finances en vue de l'introduction du nouveau modèle comptable.

ANNEXES

1. Liste des abréviations
2. Comparaison schématique entre MCH1 et MCH2
3. Nouveau plan comptable
4. Nouvelle classification fonctionnelle

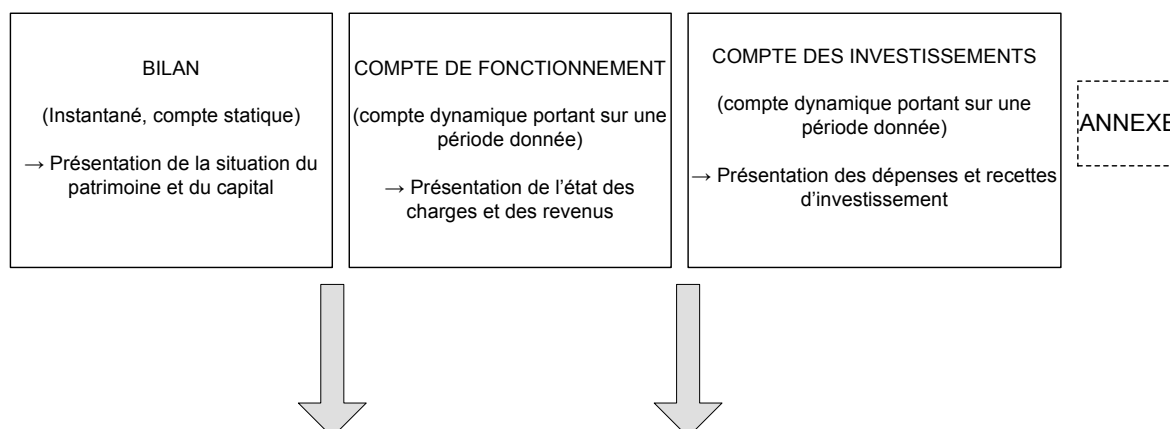
Annexe 1

Liste des abréviations

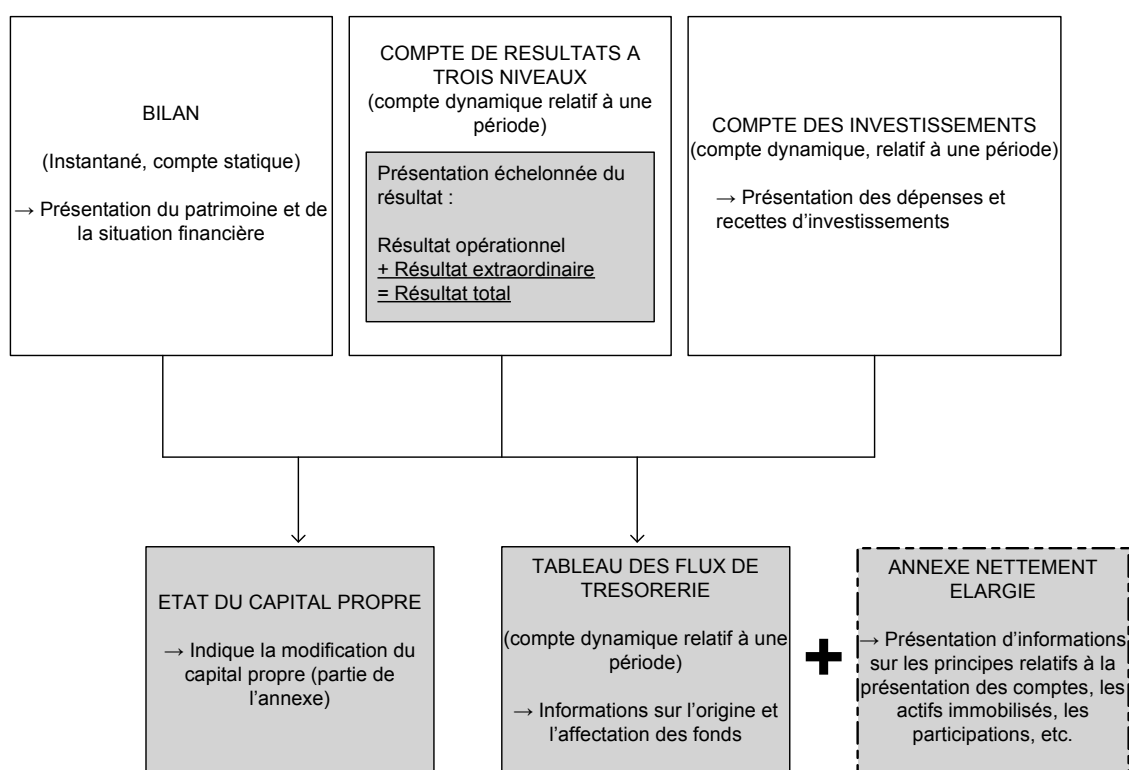
AFin	Administration des finances du canton de Fribourg
CDF	Conférence des Directeurs cantonaux des finances
COFOG	Classification of Functions of Government
CORSTAT	Communauté d'intérêts des offices régionaux de statistique de la Suisse
DFF	Département fédéral des finances
FkF	Groupe de travail pour les finances cantonales
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LFC	Loi du 7 octobre 2005 sur les finances de la Confédération
LFE	Loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat
LGC	Loi du 6 septembre 2006 sur le Grand Conseil
MCH1	Modèle de comptes pour les cantons et les communes de 1977
MCH2	Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes du 25 janvier 2008
NMC	Nouveau modèle comptable de la Confédération
OFC	Ordonnance du 5 avril 2006 sur les finances de la Confédération
RFE	Règlement d'exécution du 12 mars 1996 de la LFE
SRS-CSPCP	Conseil suisse de présentation des comptes publics

Comparaison schématique entre MCH1 et MCH2

Modèle comptable actuel MCH1



NOUVEAU MODELE COMPTABLE MCH2



 Nouveaux éléments MCH2

Source : Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2 », p. 26 avec adaptation propre

Annexe 3

Plan comptable MCH2 (résumé)

BILAN		COMPTE DE RÉSULTATS				COMPTE DES INVESTISSEMENTS					
1	ACTIF	2	PASSIF	3	CHARGES	4	REVENUS	5	DEPENSES D'INVESTISSEMENT	6	RECETTES D'INVESTISSEMENT
10	PATRIMOINE FINANCIER	20	CAPITAUX DE TIERS	30	CHARGES PERSONNEL DE	40	REVENUS FISCAUX	50	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	60	TRANSFERT D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES DANS LE PATRIMOINE FINANCIER
				31	BIENS, SERVICES ET MARCHANDISES ET AUTRES CHARGES D'EXPLOITATION	41	PATENTES ET CONCESSIONS	51	INVESTISSEMENTS POUR LE COMPTE DE TIERS	61	REMBOURSEMENTS
				32	CHARGES D'ARMEMENT (CONFÉDÉRATION UNIQUEMENT)	42	CONTRIBUTIONS	52	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	62	VENTE D'IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
				33	AMORTISSEMENTS PATRIMOINE ADMINISTRATIF	43	DIVERS EXTRAORDINAIRES			63	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ACQUISES
14	PATRIMOINE ADMINISTRATIF			34	CHARGES FINANCIÈRES	44	REVENUS FINANCIERS	54	PRÊTS	64	REMBOURSEMENT DE PRÊTS
				35	ATTRIBUTIONS AUX FONDS ET FINANCEMENTS SPÉCIAUX	45	PRÉLÈVEMENTS SUR LES FONDS ET FINANCEMENTS SPÉCIAUX	55	PARTICIPATIONS ET CAPITAL SOCIAL	65	TRANSFERT DE PARTICIPATIONS
				36	CHARGES TRANSFERT DE	46	REVENUS DE TRANSFERTS	56	PROPRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	66	REMBOURSEMENT DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
				37	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENTS A REDISTRIBUER	47	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT À REDISTRIBUER	57	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT À REDISTRIBUER	67	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT À REDISTRIBUER
				38	CHARGES EXTRAORDINAIRES	48	REVENUS EXTRAORDINAIRES	58	INVESTISSEMENTS EXTRAORDINAIRES	68	RECETTES D'INVESTISSEMENT EXTRAORDINAIRES
		29	CAPITAL PROPRE	39	IMPUTATIONS INTERNES	49	IMPUTATIONS INTERNES	59	REPORT AU BILAN	69	REPORT AU BILAN
										9	CLÔTURE

Source : CDF, 2008, Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes », p. 34

Classification fonctionnelle du MCH2 (résumé)

Fonction	Désignation
0	ADMINISTRATION GENERALE
01	Législatif et exécutif
02	Services généraux
03	Relations avec l'étranger
08	R&D administration publique
1	ORDRE ET SECURITE PUBLIQUE, DEFENSE
11	Sécurité publique
12	Justice
13	Exécution des peines
14	Questions juridiques
15	Service du feu
16	Défense
18	R&D ordre et sécurité, défense
2	FORMATION
21	Scolaire obligatoire
22	Ecoles spéciales
23	Formation initiale professionnelle
25	Ecoles de formation générale
26	Formation professionnelle supérieure
27	Hautes écoles
28	Recherche
29	Autres systèmes éducatifs
3	CULTURE, SPORT ET LOISIRS, EGLISE
31	Héritage culturel
32	Culture, autres
33	Medias
34	Sport et loisirs
35	Eglises et affaires religieuses
38	R&D culture, sports et loisirs, église
4	SANTE
41	Hôpitaux homes médicalisés
42	Soins ambulatoires
43	Prévention de la santé
48	R&D santé
49	Santé publique, non mentionné ailleurs
5	PREVOYANCE
51	Maladie et accident
52	Invalidité
53	Vieillesse et survivants

54	Famille et jeunesse
55	Chômage
56	Construction de logements sociaux
57	Aide sociale et domaine de l'asile
58	R&D prévoyance sociale
59	Prévoyance sociale, non mentionnée ailleurs
6	TRAFIC
61	Circulation routière
62	Transports publics
63	Trafics, autres
64	Télécommunications
68	R&D trafic et télécommunications
7	PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT ET AMENAGEMENT DU TERRITOIRE
71	Approvisionnement en eau
72	Traitement des eaux usées
73	Gestion des déchets
74	Aménagements
75	Protection des espèces et du paysage
76	Lutte contre la pollution de l'environnement
77	Protection de l'environnement, autres
78	R&D protection de l'environnement
79	Aménagement du territoire
8	ECONOMIE PUBLIQUE
81	Agriculture
82	Sylviculture
83	Chasse et pêche
84	Tourisme
85	Industrie, artisanat et commerce
86	Banques
87	Combustibles et énergie
88	R&D activités publiques
89	Autres exploitations artisanales
9	FINANCES ET IMPOTS
91	Impôts
92	Conventions fiscales
93	Péréquation financière et compensation des charges
94	Quotes-parts aux recettes de la Confédération
95	Quotes-parts autres
96	Administration de la fortune et de la dette
99	Postes non répartis

Source : CDF, 2008, Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes », pp. 34-36

BOTSCHAFT Nr. 203 6. Juli 2010
**des Staatsrats an den Grossen Rat zum
Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über
den Finanzhaushalt des Staates (Anpassung an
das neue harmonisierte Rechnungslegungsmodell)**

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 Vernehmlassung
 - 3.4 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 das Finanzreferendum

5. Schluss

Anhänge

1. KONTEXT UND GEGENSTAND DER BOTSCHAFT

In Anbetracht der Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesens 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 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**

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 Auf-

sichtsstelle 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 bezogene 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 wenden das HRM2 als Erste seit Januar 2010 an. 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-CSPCP) berücksichtigen. Das SRS-CSPCP, dessen Träger die FDK und das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) sind, wurde 2008 mit dem Ziel geschaffen, 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 Rechnungsmodells 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 Themenbereiche 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 3.4 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 3.4) 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. Die Form des Dekrets ist künftig den in Artikel 88 GRG vorgesehenen Fällen vorbehalten, namentlich den Verwaltungsakten. Da es künftig keine allgemeinverbindlichen Dekrete mehr gibt und nur noch ganz bestimmte Erlasse die Form eines Dekrets haben können, 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^{bis} unten) dienen würde.

3.3 Vernehmlassung

In seiner Sitzung vom 2. März 2010 hat der Staatsrat die FIND ermächtigt, einen Gesetzesvorentwurf zur Anpassung des FHG an das HRM2 mit einer entsprechenden Botschaft bei folgenden Organen in die Vernehmlassung zu schicken: bei den Direktionen des Staates, bei der Staatskanzlei, beim Amt für Gesetzgebung, beim Amt für Gemeinden, beim Büro für die Gleichstellung von Frau und Mann und für Familienfragen, bei der Aufsichtsbehörde für Datenschutz und bei den politischen Parteien. Von den 17 direkt konsultierten Organen haben 14 geantwortet. Die Vernehmlassungsunterlagen konnten übrigens auf der Website der Staatskanzlei eingesehen werden, was zu keinen spontanen Reaktionen führte.

Der Gesetzesvorentwurf und der Botschaftsentwurf sind insgesamt positiv aufgenommen worden und auf keine Opposition gestossen. Die eingegangenen Vernehmlassungsantworten sind systematisch analysiert worden. Sie machen keine grundlegende Überarbeitung der Vorlage erforderlich. Allerdings schien es sinnvoll, in der vorliegenden Botschaft gewisse Erklärungen zu den Entscheidungen des Staatsrats in Bezug auf die HRM2-Fachempfehlungen zu ergänzen. Gegenüber dem Vorentwurf mussten ausserdem die Änderungen an den folgenden Artikeln des FHG präzisiert werden: Art. 15 Abs. 2, Art. 18 Abs. 7, Art. 19 Abs. 3, Art. 20 Abs. 2 und 3, 39 Abs. 2. Um der Klarheit willen entschied man sich auch für eine Änderung von Artikel 28 Abs. 1 FHG, die im Gesetzesvorentwurf nicht vorgesehen war.

3.4 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 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. Man verwendet künftig den bereits geläufigen Ausdruck «Voranschlag der Erfolgsrechnung» und auf Französisch den noch nicht so geläufigen Ausdruck «budget du compte de résultats». 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, basierend auf dem Handbuch HRM2, das folgende Bestandteile des Anhangs vorsieht: das auf die Rechnungslegung anzuwendende Regelwerk, sowie Begründungen zu Abweichungen davon, die Rechnungslegungsgrundsätze, der Eigenkapitalnachweis, der Rückstellungsspiegel, der Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, der Anlagepiegel 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. Je nach den Umständen und den Objekten kann es zu einer Höher- oder zu einer Tieferbewertung kommen. Die genauen Modalitäten dieser Neubewertung werden später im Rahmen des FHR festgesetzt. Was den zeitlichen Abstand betrifft, so wird gegenwärtig überlegt, einen Zeitraum von drei bis

fünf Jahren zwischen zwei Neubewertungen des Finanzvermögens vorzusehen.

Da die Vermögenswerte im Verwaltungsvermögen definitionsgemäss nicht veräussert werden können, wäre eine Höherbewertung irreführend, da sie bloss den Eindruck eines grösseren Staatsvermögens erwecken würden, während sich die Finanzkraft des Staates in Wirklichkeit gar nicht verändert hätte. Eine Tieferbewertung kann im Prinzip wenn nötig vorgenommen werden. In Anbetracht der vom Staatsrat verfolgten Abschreibungspolitik ist es jedoch wohl eher unwahrscheinlich, dass Verwaltungsvermögenswerte überbewertet sind.

Überschrift 3. Abschnitt vor Art. 19

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 Grosse 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. Das Ganze ist insofern heikel, als ein ausserordentlicher Vorfall naturgemäss schwer in einen vorbestimmten definitionsmässigen Rahmen zu bringen ist. 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. Sie lehnen sich teilweise an die auf Bundesebene geltenden Kriterien zur Unterscheidung der ausserordentlichen Finanzvorfälle in der Umsetzung der Schuldenbremse an und berücksichtigen die Änderungen des FHG von 2005 (Art. 40c) und FHR (Art. 22c) im Rahmen der Umsetzung der neuen Kantonsverfassung. Die Kriterien sind auf die Empfehlungen des Handbuchs HRM2 abgestimmt (S. 36), die wie folgt lauten: «Aufwand und Ertrag gelten als ausserordentlich, wenn mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte, sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen und wenn sie nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehören». Als «von einer

gewissen finanziellen Bedeutung» gelten grundsätzlich Aufwendungen und Erträge von rund 1 Million Franken. Diese Grenze wird periodisch entsprechend der Teuerung angepasst.

Absatz 4 nennt ausserdem ausdrücklich vier ausserordentliche Vorfälle, und zwar unabhängig vom entsprechenden Betrag. 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. Die in Artikel 28a geregelten Vorfinanzierungen, die weiter unten erläutert werden, gehören auch zu den ausserordentlichen Vorfällen.

Art. 20

Im Gegensatz zur Laufenden Rechnung wird die Investitionsrechnung nach HRM1 auch im HRM2 beibehalten. Der angepasste und vereinfachte 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. Was Buchstabe c) betrifft, so ist auch eine Grenze von rund 1 Million Franken vorgesehen, die periodisch entsprechend der Teuerung angepasst werden soll. 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 Anwendung 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 Erlasses unter das Finanzreferendum die Summe der einmaligen und wieder-

kehrenden 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. 28

Es zeigte sich, dass der Begriff der Rückstellung präziser definiert werden sollte. So soll insbesondere möglichst vermieden werden, dass es zu Verwechslungen zwischen den Begriffen Rückstellung, Vorfinanzierung (neuer Art. 28a) und Kreditübertragung (Art. 37) kommt. Eine

Rückstellung ist eine gegenwärtige Verpflichtung, deren Ursprung in einem Ereignis der Vergangenheit liegt. Bei einer Rückstellung sind die entsprechenden Ausgabenverpflichtungen noch nicht eingegangen, anders als bei der Kreditübertragung, die bereits eingegangene (aber noch nicht fakturierte) Ausgabenverpflichtungen betrifft. Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn der Mittelabfluss zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich ist und, wie in Artikel 28 Abs. 2 ausgeführt, der Betrag wesentlich ist. Die Verbuchung der Rückstellung erfolgt über das entsprechende Aufwandkonto; die Auflösung einer Rückstellung wird über dasselbe Konto gebucht, über das sie gebildet wurde.

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. Sie sind nur für grosse Ausgaben, die nicht ohne Weiteres über die ordentlichen Budgets des Staates laufen können, gerechtfertigt. Als Richtwert ist ein Betrag von mindestens rund 5 Millionen Franken vorgesehen.

Absatz 5 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 Grosse 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 tatsächliche 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. Vorfinanzierungen werden als ausserordentlicher Aufwand verbucht, Entnahmen aus diesen im Rahmen der Vorfinanzierungen gebildeten Reserven als ausserordentliche Erträge. Die Vorfinanzierung wird aufgelöst, wenn der Vorfinanzierungszweck erreicht ist oder das Projekt, wofür sie gebildet wurde, aufgegeben wird. Die Einzelheiten dieser Auflösung werden im FHR geregelt.

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^{bis} 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. Die Anpassungen in den Buchstaben a, b und c sind rein terminologischer Art.

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).

Überschrift 5. Kapitel

Es handelt sich um eine terminologische Anpassung.

Art. 38

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

Art. 39

Hier geht es um terminologische Anpassungen. So wird einerseits der Begriff «organisatorischer Aufbau der Ver-

waltung» durch den Begriff «institutionelle Gliederung» ersetzt, der im Rahmen des HRM2 bevorzugt verwendet wird. Andererseits wird nun von «Staatsrechnung» gesprochen, nachdem 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 «Voranschlag der Laufenden Rechnung» durch den Begriff «Voranschlag der Erfolgsrechnung» ersetzt wird. Der Begriff «Voranschlag der Erfolgsrechnung» ist künftig synonym zu verstehen zum «Voranschlag der Laufenden Rechnung» in der Kantonsverfassung in Artikel 83 Abs. 1 in Zusammenhang mit der Vorschrift des ausgeglichenen Haushalts.

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^{bis}

Die Verfassungsvorschrift des ausgeglichenen Haushalts und die diesbezüglichen Bestimmungen des Finanzhaushaltsgesetzes 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 in den Bereichen Bildung und Mobilität. 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 unabhängigen 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 auf die zwei prioritären Bereiche Bildung und Mobilität 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. Buchhalterisch gelten die dem Fonds zugewiesenen Beträge als ausserordentliche Aufwände und die Entnahmen aus dem Fonds als ausserordentliche Erträge.

Art. 42c

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 Kontrahmens 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. 33 134 938 Franken; fakultatives Finanzreferendum: neue Nettoausgabe, die ¼ % der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, d.h. 8 283 734 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

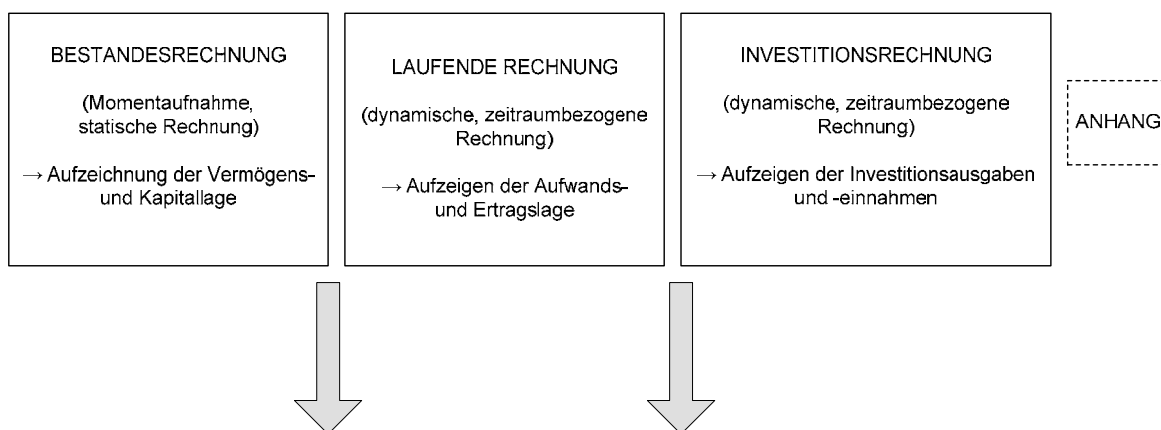
Anhang 1

Abkürzungsverzeichnis

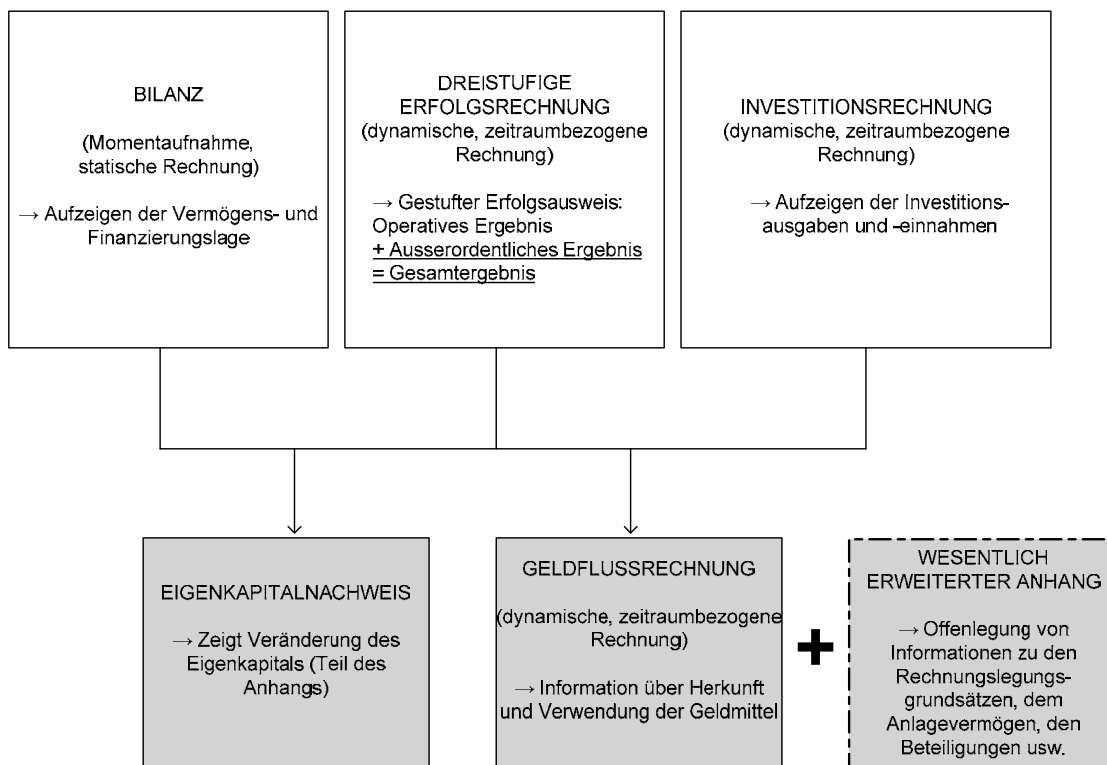
FinV	Finanzverwaltung des Kantons Freiburg
FDK	Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und -direktoren
COFOG	Classification of the Functions of Government
KORSTAT	Konferenz der regionalen statistischen Ämter der Schweiz
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
FkF	Fachgruppe für kantonale Finanzfragen
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	Finanzhaushaltsverordnung 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	INVESTITIONSAUSGABEN	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	VERWALTUNGS- 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

Loi

du

modifiant la loi sur les finances de l'Etat (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé)

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu le message du Conseil d'Etat du 6 juillet 2010;
Sur la proposition de cette autorité,

Décrète:

Art. 1 Modification de la LFE

La loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (LFE) (RSF 610.1) est modifiée comme il suit:

Art. 4 Gestion financière
a) Légalité

Toute dépense ou toute recette doit reposer sur une base légale au sens de la présente loi, à savoir:

- a) une loi;
- b) un décret.

Art. 5 b) Equilibre budgétaire

Le budget du compte de résultats doit être équilibré.

Art. 11 al. 1

¹ La comptabilité doit donner une image claire, complète et véridique de la situation financière, du patrimoine et des dettes. La planification financière, le budget, les comptes de l'Etat, le contrôle des crédits d'engagement et la statistique financière sont établis dans ce but.

Gesetz

vom

zur Änderung des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Staates (Anpassung an das neue harmonisierte Rechnungslegungsmodell)

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

nach Einsicht in die Botschaft des Staatsrates vom 6. Juli 2010;
auf Antrag dieser Behörde,

beschliesst:

Art. 1 Änderung des FHG

Das Gesetz vom 25. November 1994 über den Finanzhaushalt des Staates (FHG) (SGF 610.1) wird wie folgt geändert:

Art. 4 Haushaltsführung
a) Gesetzmässigkeit

Jede Ausgabe oder Einnahme bedarf einer Rechtsgrundlage. Als Rechtsgrundlagen im Sinne dieses Gesetzes gelten:

- a) ein Gesetz;
- b) ein Dekret.

Art. 5 b) Haushaltsgleichgewicht

Der Voranschlag der Erfolgsrechnung muss ausgeglichen sein.

Art. 11 Abs. 1

¹ Die Rechnungsführung vermittelt eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über die Finanzlage, das Vermögen und die Schulden. Zu diesem Zweck werden die Finanzplanung, der Voranschlag, die Staatsrechnung, die Verpflichtungskreditkontrolle und die Finanzstatistik erstellt.

Art. 12 Contenu des comptes de l'Etat

Les comptes de l'Etat se composent des éléments suivants:

- a) le bilan;
- b) le compte de résultats;
- c) le compte des investissements;
- d) le tableau des flux de trésorerie;
- e) les annexes aux comptes, dont le contenu est fixé par le Conseil d'Etat.

Art. 13 al. 1

¹ Le bilan renseigne sur le patrimoine, les engagements et le capital propre.

Art. 14 al. 1 et 4

¹ L'actif se compose du patrimoine financier et du patrimoine administratif.

⁴ *Abrogé*

Art. 15 Passif

¹ Le passif se compose des capitaux de tiers et du capital propre.

² Les capitaux de tiers comprennent les engagements courants, les passifs de régularisation, la dette publique et les provisions.

³ Le capital propre comprend les financements spéciaux, les fonds, les préfinancements ainsi que l'excédent ou le découvert du bilan.

Art. 16 Financements spéciaux

¹ Les financements spéciaux sont des moyens financiers qu'une loi ou un décret affecte à l'accomplissement d'une tâche publique déterminée.

² Les impôts ne peuvent pas être affectés.

³ Les engagements envers les financements spéciaux portent des intérêts lorsqu'une loi ou un décret en dispose ainsi.

⁴ Les financements spéciaux dont le but est atteint ou ne peut plus l'être sont dissous.

⁵ Les soldes des financements spéciaux sont portés au passif du bilan.

Art. 12 Bestandteile der Staatsrechnung

Die Staatsrechnung enthält die folgenden Elemente:

- a) die Bilanz;
- b) die Erfolgsrechnung;
- c) die Investitionsrechnung;
- d) die Geldflussrechnung;
- e) ein Anhang, dessen Inhalt vom Staatsrat festgelegt wird.

Art. 13 Abs. 1

¹ Die Bilanz gibt Auskunft über das Vermögen und die Verpflichtungen sowie das Eigenkapital.

Art. 14 Abs. 1 und 4

¹ Die Aktiven werden in Finanz- und Verwaltungsvermögen gegliedert.

⁴ *Aufgehoben*

Art. 15 Passiven

¹ Die Passiven werden in Fremdkapital und Eigenkapital gegliedert.

² Das Fremdkapital umfasst die laufenden Verbindlichkeiten, die passiven Rechnungsabgrenzungsposten, die Staatsschulden und die Rückstellungen.

³ Das Eigenkapital umfasst die Spezialfinanzierungen, die Fonds, die Vorfinanzierungen sowie den Bilanzüberschuss oder -fehlbetrag.

Art. 16 Spezialfinanzierungen

¹ Spezialfinanzierungen sind Mittel, die durch Gesetz oder Dekret an die Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe gebunden sind.

² Steuern dürfen nicht an einen Zweck gebunden werden.

³ Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen sind zu verzinsen, wenn ein Gesetz oder Dekret dies bestimmt.

⁴ Spezialfinanzierungen, deren Verwendungszweck erreicht ist oder nicht mehr erreicht werden kann, werden aufgelöst.

⁵ Saldi von Spezialfinanzierungen werden auf der Passivseite bilanziert.

Art. 18 al. 7 (nouveau)

⁷ Les éléments du patrimoine financier font l'objet d'une réévaluation périodique, selon des modalités fixées par le Conseil d'Etat.

Intitulé de subdivision précédant l'article 19

3. Comptes de l'Etat

Art. 19 Compte de résultats

¹ Le compte de résultats comprend les charges et les revenus inhérents au fonctionnement de l'Etat durant un exercice.

² Il indique trois niveaux de résultats:

- a) le résultat opérationnel;
- b) le résultat extraordinaire;
- c) le résultat total, qui modifie le capital propre.

³ Sont considérés comme extraordinaires les charges et les revenus qui:

- a) n'ont pas été budgétisés;
- b) échappent au contrôle des autorités cantonales, et
- c) sont d'une certaine importance en termes financiers.

⁴ Sont également considérés comme des charges ou revenus extraordinaires:

- a) les amortissements supplémentaires;
- b) les préfinancements;
- c) la diminution du découvert du bilan;
- d) les attributions au capital propre ou les prélèvements sur ce dernier.

Art. 20 Compte des investissements

¹ Le compte des investissements comprend, pour un exercice, les dépenses et les recettes pour la constitution de biens durables.

² Le compte des investissements fait apparaître l'investissement brut et l'investissement net.

Art. 18 Abs. 7 (neu)

⁷ Die Vermögenswerte im Finanzvermögen werden regelmässig neu bewertet. Der Staatsrat bestimmt die Einzelheiten.

Überschrift 3. Abschnitt vor Artikel 19

3. Staatsrechnung

Art. 19 Erfolgsrechnung

¹ Die Erfolgsrechnung weist den betrieblichen Aufwand und Ertrag eines Rechnungsjahres aus.

² Die Erfolgsrechnung schliesst mit einem dreistufigen Ergebnis ab:

- a) operatives Ergebnis;
- b) ausserordentliches Ergebnis;
- c) Gesamtergebnis, das das Eigenkapital verändert.

³ Aufwand und Ertrag gelten als ausserordentlich, wenn sie:

- a) nicht budgetiert worden sind;
- b) sich der Einflussnahme und Kontrolle der kantonalen Behörden entziehen und
- c) von einer gewissen finanziellen Bedeutung sind.

⁴ Als ausserordentlicher Aufwand oder ausserordentlicher Ertrag gelten auch:

- a) zusätzliche Abschreibungen;
- b) Vorfinanzierungen;
- c) die Abtragung des Bilanzfehlbetrags;
- d) Einlagen in und Entnahmen aus Eigenkapital.

Art. 20 Investitionsrechnung

¹ Die Investitionsrechnung enthält die Ausgaben und Einnahmen eines Rechnungsjahres, die dauerhafte Vermögenswerte schaffen.

² Die Investitionsrechnung weist die Brutto- und Nettoinvestitionen aus.

³ Sont considérés comme extraordinaires les dépenses et les recettes qui:

- a) n'ont pas été budgétisées;
- b) découlent d'événements échappant au contrôle des autorités cantonales, et
- c) sont d'une certaine importance en termes financiers.

Art. 21 Tableau des flux de trésorerie

¹ Le tableau des flux de trésorerie renseigne sur l'origine et l'utilisation des fonds.

² Il présente les flux de trésorerie provenant des activités:

- a) de fonctionnement (compte de résultats);
- b) d'investissement (compte des investissements);
- c) de financement.

Art. 22 Dépense
a) Définition et principe

¹ Une dépense consiste en une affectation du patrimoine financier en vue de l'accomplissement de tâches publiques.

² Une dépense est nouvelle ou liée.

Art. 25 al. 3 (nouveau)

³ Lorsqu'un acte entraîne à la fois une dépense unique et une dépense périodique, la décision relative à sa soumission au referendum financier est prise sur la base de l'addition de ces deux dépenses.

Art. 25a (nouveau) Placement

Un placement est un emploi de fonds qui a pour contrepartie une valeur réalisable non destinée à l'exécution d'une tâche publique.

Art. 27 al. 3

³ Des amortissements supplémentaires peuvent être effectués dans la mesure où la situation financière l'autorise.

³ Ausgaben und Einnahmen gelten als ausserordentlich, wenn sie:

- a) nicht budgetiert worden sind;
- b) sich der Einflussnahme und Kontrolle der Kantonsbehörden entziehen und
- c) von einer gewissen finanziellen Bedeutung sind.

Art. 21 Geldflussrechnung

¹ Die Geldflussrechnung gibt Auskunft über die Herkunft und die Verwendung der Geldmittel.

² Die Geldflussrechnung stellt den Geldfluss aus folgenden Tätigkeiten dar:

- a) aus betrieblicher Tätigkeit (Erfolgsrechnung);
- b) aus Investitionstätigkeit (Investitionsrechnung);
- c) aus Finanzierungstätigkeit.

Art. 22 Ausgaben
a) Begriffsbestimmung und Grundsatz

¹ Eine Ausgabe ist die Bindung von Finanzvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben.

² Eine Ausgabe ist entweder neu oder gebunden.

Art. 25 Abs. 3 (neu)

³ Bewirkt ein Erlass sowohl eine einmalige Ausgabe als auch eine wiederkehrende Ausgabe, so ist die Summe dieser beiden Ausgaben massgebend dafür, ob er dem Finanzreferendum zu unterstellen ist.

Art. 25a (neu) Anlagen

Eine Anlage ist ein Finanzvorfall, dem ein frei realisierbarer Wert gegenübersteht, der nicht für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben vorgesehen ist.

Art. 27 Abs. 3

³ Zusätzliche Abschreibungen können getätigt werden, soweit die Finanzlage dies erlaubt.

Art. 28 al. 1

¹ La provision est un montant grevant les comptes en vue d'un engagement découlant d'un événement survenu dans le passé et connu au moment du bouclage annuel.

Art. 28a (nouveau) Préfinancements

¹ Un préfinancement est un montant grevant les comptes en vue de la réalisation d'un projet qui n'a pas encore été adopté.

² Il peut être inscrit au budget ou décidé lors de la clôture des comptes.

³ Un préfinancement est considéré comme une charge extraordinaire.

⁴ Il ne se justifie que pour des coûts importants.

⁵ Un préfinancement ne constitue pas une base légale.

Art. 29 al. 1 et 5 (nouveau)

¹ Un crédit d'engagement est une autorisation de procéder à des engagements financiers d'un montant déterminé en vue de permettre la réalisation d'un investissement, d'un projet ou l'octroi de subventions s'étendant sur une ou plusieurs années, conformément à l'article 30.

⁵ Le total des dépenses des derniers comptes de l'Etat arrêtés par le Grand Conseil sert de base de calcul pour se déterminer sur l'obligation ou non de recourir à la présentation d'un crédit d'engagement.

Art. 30 al. 1 let. a, b, b^{bis} (nouvelle) et c

[¹ Doivent faire l'objet d'un crédit d'engagement notamment:]

- a) *remplacer les mots* «comptes arrêtés» *par* «comptes de l'Etat arrêtés»;
- b) *remplacer les mots* «comptes arrêtés» *par* «comptes de l'Etat arrêtés»;
- b^{bis}) les projets engendrant des dépenses uniques ou périodiques excédant 1/8% du total des dépenses des derniers comptes de l'Etat arrêtés par le Grand Conseil;
- c) *remplacer les mots* «comptes arrêtés» *par* «comptes de l'Etat arrêtés»;

Art. 28 Abs. 1

¹ Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit begründete, zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses bekannte Verpflichtung zulasten der Staatsrechnung.

Art. 28a (neu) Vorfinanzierungen

¹ Vorfinanzierungen sind zweckgebundene Beträge, welche für noch nicht beschlossene Vorhaben gebildet werden.

² Vorfinanzierungen können budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden.

³ Vorfinanzierungen werden als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen.

⁴ Sie sind nur für erhebliche Kosten gerechtfertigt.

⁵ Vorfinanzierungen bilden keine rechtliche Grundlage.

Art. 29 Abs. 1 und 5 (neu)

¹ Der Verpflichtungskredit gibt die Ermächtigung, gemäss Artikel 30 bis zu einer bestimmten Summe finanzielle Verpflichtungen für Investitionsvorhaben, Projekte oder Beitragsgewährungen einzugehen, die sich über ein oder mehrere Jahre erstrecken.

⁵ Die Gesamtausgaben der letzten vom Grosse Rat genehmigten Staatsrechnung bilden die Berechnungsgrundlage für den Entscheid darüber, ob ein Verpflichtungskredit eingeholt werden muss oder nicht.

Art. 30 Abs. 1 Bst. a, b, b^{bis} (neu) und c

[¹ Verpflichtungskredite sind einzuholen insbesondere für:]

- a) *den Ausdruck* «Jahresrechnung» *durch* «Staatsrechnung» *ersetzen*;
- b) *den Ausdruck* «Jahresrechnung» *durch* «Staatsrechnung» *ersetzen*;
- b^{bis}) Projekte, die einmalige oder wiederkehrende Ausgaben nach sich ziehen, die 1/8% der Gesamtausgaben der letzten vom Grosse Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigen;
- c) *den Ausdruck* «Jahresrechnung» *durch* «Staatsrechnung» *ersetzen*;

Art. 37 Report de crédit

¹ Lors de la clôture des comptes, des crédits destinés à des investissements, à des projets ou à des dépenses importantes d'entretien et de transformation peuvent être reportés s'ils correspondent à des dépenses déjà engagées mais non encore facturées.

² Le report de crédit est comptabilisé sous la forme d'un passif de régularisation et, à ce titre, est porté au bilan.

³ Le Conseil d'Etat précise les critères qui distinguent le report de crédit des autres passifs de régularisation.

Intitulé du Chapitre 5

Plan financier, budget et comptes de l'Etat

Art. 38 al. 2 let. a

Remplacer les mots «compte de fonctionnement» par «compte de résultats».

Art. 39 al. 2

² Il [le budget] est réparti selon la classification institutionnelle et d'après le plan comptable des comptes de l'Etat.

Art. 40a al. 1, 40b al. 1 et 40c al. 1

Remplacer les mots «budget de fonctionnement» par «budget du compte de résultats».

Art. 40d al. 1 et 2

Remplacer les mots «compte de fonctionnement» par «compte de résultats».

Art. 41 al. 3

Remplacer les mots «budget de fonctionnement» par «budget du compte de résultats».

Art. 42 Comptes de l'Etat

¹ Les comptes de l'Etat ont la même structure que le budget. Ils sont tenus selon les principes de la comptabilité publique adoptés par le Conseil d'Etat.

Art. 37 Kreditübertragung

¹ Bei Rechnungsabschluss können die für Investitionen, Vorhaben oder bedeutende Unterhalts- und Umbauarbeiten bestimmten Kredite übertragen werden, sofern sie bereits eingegangene, aber noch nicht in Rechnung gestellte Ausgabenverpflichtungen betreffen.

² Kreditübertragungen werden als passive Rechnungsabgrenzungen verbucht und als solche bilanziert.

³ Der Staatsrat bestimmt die Kriterien zur Abgrenzung der Kreditübertragungen von den übrigen passiven Rechnungsabgrenzungen.

Überschrift 5. Kapitel

Finanzplan, Voranschlag und Staatsrechnung

Art. 38 Abs. 2 Bst. a

Den Ausdruck «der Laufenden Rechnung» durch «der Erfolgsrechnung» ersetzen.

Art. 39 Abs. 2

² Er [der Voranschlag] ist nach Institutionen und nach dem Kontenrahmen für die Staatsrechnung gegliedert.

Art. 40a Abs. 1, 40b Abs. 1 und 40c Abs. 1

Den Ausdruck «der Laufenden Rechnung» durch «der Erfolgsrechnung» ersetzen.

Art. 40d Abs. 1 und 2

Den Ausdruck «der Laufenden Rechnung» durch «der Erfolgsrechnung» ersetzen.

Art. 41 Abs. 3

Den Ausdruck «der Laufenden Rechnung» durch «der Erfolgsrechnung» ersetzen.

Art. 42 Staatsrechnung

¹ Die Staatsrechnung ist gleich aufgebaut wie der Voranschlag und wird nach den vom Staatsrat verabschiedeten Grundsätzen der Rechnungsführung der öffentlichen Haushalte geführt.

² Les comptes de l'Etat, tels qu'ils sont définis à l'article 12 de la présente loi, sont accompagnés:

- a) d'un message et d'un projet de décret;
- b) de la liste et de l'état des fonds;
- c) de la situation des crédits d'engagement;
- d) de la liste des crédits supplémentaires.

³ Les comptes de l'Etat sont bouclés au 31 décembre de chaque année. Ils sont arrêtés par le Conseil d'Etat jusqu'au 20 février et transmis au Grand Conseil pour la session de mai.

⁴ Le Conseil d'Etat fixe la date limite pour la comptabilisation des dépenses et des recettes dans les comptes de l'année écoulée.

Art. 42a titre médian, al. 1 et al. 2, 1^{re} phr.

Excédent important du compte de résultats et du produit de la fiscalité

¹ Remplacer les mots «compte de fonctionnement» par «compte de résultats».

² Remplacer les mots «compte de fonctionnement» par «compte de résultats».

Art. 42a^{bis} (nouveau) Fonds d'infrastructures

¹ A la clôture, dans la mesure où les comptes dégagent un excédent de financement, le Conseil d'Etat peut affecter une part de cet excédent à un fonds d'infrastructures.

² Ce fonds est destiné à financer ou préfinancer des investissements importants à la charge de l'Etat.

³ Le Conseil d'Etat règle, par ordonnance, les modalités de fonctionnement de ce fonds.

Art. 42c al. 2

Remplacer les mots «de fonctionnement» par «du compte de résultats».

Art. 43 let. c, g et h

c) remplacer les mots «les comptes» par «les comptes de l'Etat»;

² Die Staatsrechnung enthält nebst den Bestandteilen nach Artikel 12 dieses Gesetzes zusätzlich

- a) eine Botschaft und einen Dekretsentwurf;
- b) das Verzeichnis und den Bestand der Fonds;
- c) den Stand der Verpflichtungskredite;
- d) das Verzeichnis der Nachtragskredite.

³ Die Staatsrechnung wird auf den 31. Dezember jedes Jahres abgeschlossen. Sie wird vom Staatsrat bis zum 20. Februar verabschiedet und dem Grossen Rat für die Maisession überwiesen.

⁴ Der Staatsrat legt fest, bis zu welchem Zeitpunkt die Ausgaben und Einnahmen auf Rechnung des Vorjahres verbucht werden können.

Art. 42a Artikelüberschrift, Abs. 1 und Abs. 2, 1. Satz

Hoher Ertragsüberschuss der Erfolgsrechnung und des Kantonssteuerertrags

¹ Den Ausdruck «die Laufende Rechnung» durch «die Erfolgsrechnung» ersetzen.

² Den Ausdruck «der Laufenden Rechnung» durch «der Erfolgsrechnung» ersetzen.

Art. 42a^{bis} (neu) Infrastrukturfonds

¹ Resultiert bei Rechnungsabschluss ein Finanzierungsüberschuss, so kann der Staatsrat einen Teil davon einem Infrastrukturfonds zuweisen.

² Dieser Fonds ist für die Finanzierung oder Vorfinanzierung wichtiger Investitionsvorhaben zu Lasten des Staates bestimmt.

³ Der Staatsrat regelt die Einzelheiten auf dem Verordnungsweg.

Art. 42c Abs. 2

Den Ausdruck «der Laufenden Rechnung» durch «der Erfolgsrechnung» ersetzen.

Art. 43 Bst. c, g und h

c) Den Ausdruck «die Jahresrechnung» durch «die Staatsrechnung» ersetzen.

- g) *remplacer les mots* «compte de fonctionnement» *par* «compte de résultats»;
- h) *remplacer les mots* «compte de fonctionnement» *par* «compte de résultats».

Art. 44 al. 2 let. c, f, g et j

[² Il [le Conseil d'Etat] est notamment compétent pour:]

- c) *remplacer le mot* «comptes» *par* «comptes de l'Etat»;
- f) *remplacer les mots* «compte de fonctionnement» *par* «compte de résultats»;
- g) *remplacer les mots* «compte de fonctionnement» *par* «compte de résultats»;
- j) prévoir la constitution de provisions et de préfinancements;

Art. 46 al. 1 let. a

[¹ La Direction dont relève la gestion financière de l'Etat (...) est notamment compétente pour:]

- a) fixer le plan comptable, délimiter le périmètre de consolidation des comptes de l'Etat et organiser la comptabilité et la conservation des documents comptables;

Art. 47 al. 1 let. b *(ne concerne que le texte français)*

Remplacer les mots «du compte de l'Etat» *par* «des comptes de l'Etat».

Art. 2 **Referendum**

La présente loi est soumise au referendum législatif. Elle n'est pas soumise au referendum financier.

Art. 3 **Entrée en vigueur**

¹ La présente loi entre en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

² La Direction des finances est autorisée, après l'adoption par le Grand Conseil des comptes 2010 et du budget 2011, à adapter leur présentation au nouveau modèle comptable.

³ Les comptes de l'Etat 2011 et le budget 2012 seront établis conformément aux dispositions de la présente loi.

- g) *Den Ausdruck* «Laufenden Rechnung» *durch* «Erfolgsrechnung» *ersetzen.*
- h) *Den Ausdruck* «Laufenden Rechnung» *durch* «Erfolgsrechnung» *ersetzen.*

Art. 44 Abs. 2 Bst. c, f, g und j

[² Er [der Staatsrat] ist insbesondere zuständig für:]

- c) *den Ausdruck* «der Jahresrechnung» *durch* «der Staatsrechnung» *ersetzen;*
- f) *den Ausdruck* «Laufenden Rechnung» *durch* «Erfolgsrechnung» *ersetzen;*
- g) *den Ausdruck* «Laufenden Rechnung» *durch* «Erfolgsrechnung» *ersetzen;*
- j) die Bildung von Rückstellungen und Vorfinanzierungen;

Art. 46 Abs. 1 Bst. a

[¹ Die Direktion, die mit der Führung des Finanzhaushalts des Staates beauftragt ist (...), ist namentlich zuständig für:]

- a) die Festlegung des Kontenrahmens und des Konsolidierungskreises sowie die Organisation des Rechnungswesens und der Aufbewahrung der Belege;

Art. 47 Abs. 1 Bst. b

Betrifft nur den französischen Text.

Art. 2 **Referendum**

Dieses Gesetz untersteht dem Gesetzesreferendum. Es untersteht nicht dem Finanzreferendum.

Art. 3 **Inkrafttreten**

¹ Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2011 in Kraft.

² Die Finanzdirektion wird ermächtigt, die Staatsrechnung 2010 und den Voranschlag 2011 nach ihrer Genehmigung durch den Grossen Rat an das neue Rechnungslegungsmodell anzupassen.

³ Die Staatsrechnung 2011 und der Voranschlag 2012 werden nach den Bestimmungen dieses Gesetzes aufgestellt.