

HRM2 - Ein Merkblatt über die harmonisierte Rechnungslegung

(HRM2 harm. Rechnungslegung)

vom 13. Januar 2012

Inhaltsverzeichnis

HRM2 - Ein Merkblatt über die harmonisierte Rechnungslegung	1
HRM2 / Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden	3
1. Einleitung und etwas Theorie	3
1.1 Doppik (doppelte Verbuchung jedes Geschäftsvorganges)	3
1.2 Stand des Rechnungswesens heute in den Kirchgemeinden	3
1.3 Neues Rechnungsmodell (NRM)	3
1.4 Harmonisiertes Rechnungsmodell HRM2	3
1.5 Weitere Hinweise über die Rechnungslegung öffentlicher Gemeinwesen	3
2. Einfluss des HRM2 auf das Rechnungswesen der Kirchgemeinden	4
2.1 Hinweis	4
2.2 Die Empfehlungen der harmonisierten Rechnungslegung (HRM2) im Einzelnen	4
2.3 Das Rechnungsmodell für die öffentlichen Gemeinwesen umfasst:	4
2.4 Bilanz - Bewertungen	4
2.5 Der Abschluss der Erfolgsrechnung	4
2.6 Investitionsrechnung (obligatorisch)	5
2.7 Geldflussrechnung (fakultativ)	5
2.8 Anhang zur Jahresrechnung	5
2.9 Anhang zu diesem Merkblatt	5
3. Empfehlungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren	6
Nr. 01: Elemente des Rechnungsmodells für die öffentlichen Haushalte; Empfehlung	6
Nr. 02: Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung; Empfehlung	6
Nr. 04: Erfolgsrechnung; Empfehlung	7
Nr. 09: Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten; Empfehlung	7
Nr. 11: Bilanz; Empfehlung	7
Nr. 12: Anlagegüter/Anlagenbuchhaltung; Empfehlung	8
Nr. 18 Finanzkennzahlen; Empfehlung	8
Nr. 19 Vorgehen beim Übergang zum HRM2; Empfehlung	9

HRM2 / Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden

1. Einleitung und etwas Theorie

1.1 Doppik (doppelte Verbuchung jedes Geschäftsvorganges)

Darunter verstehen wir die heute übliche doppelte Buchhaltung, gegliedert in Erfolgsrechnung (laufende Rechnung; Zeithorizont i.d.R. ein Geschäftsjahr) und Bilanz (Momentaufnahme; i.d.R. Stichtag 31.12.xxxx). Oft wird sie auch kaufmännisches Rechnungswesen genannt und besteht seit dem 14. Jahrhundert. Jeder Buchungsvorgang wird in zwei Konten erfasst (Doppik). Erfolgt die sog. Verbuchung dabei über jeweils von einem Bilanzkonto in die Erfolgsrechnung (geschlossener Buchungskreis) oder umgekehrt; so handelt es sich um eine erfolgswirksame Verbuchung im Gegensatz zu der erfolgsneutralen Verbuchung (zwischen Bestandeskonti).

Der wichtigste Effekt dieser Buchungsweise besteht im doppelten Erfolgsnachweis; d.h. das Ergebnis erscheint im Abschluss sowohl am Ende der Erfolgsrechnung wie auch in der Bilanz (hier als Eigenkapitalsveränderung).

1.2 Stand des Rechnungswesens heute in den Kirchgemeinden

Alle Kirchgemeinden führen heute eine doppelte Buchhaltung. Damit wird dem Erfordernis des doppelten Erfolgsnachweises als integrierte Kontrolle Rechnung getragen. Je nach Ausgestaltung ist die Erfolgsrechnung in eine laufende und eine Investitionsrechnung (gesonderte Konten für Investitionen und deren Finanzierung) gegliedert. Beim Abschluss der Buchhaltung wird das Ergebnis der Investitionsrechnung in die laufende Rechnung integriert.

1.3 Neues Rechnungsmodell (NRM)

Im Rahmen der Bestrebungen, die Abschlüsse der öffentlichen Gemeinwesen vergleichbar zu machen, werden seit Ende der Siebzigerjahre an einem neuen Rechnungsmodell (NRM) gearbeitet. Diese orientiert sich an den internationalen Rechnungslegungsnormen für den öffentlichen Sektor (IPSAS) Einfluss der EU.

1.4 Harmonisiertes Rechnungsmodell HRM2

In den nächsten Jahren ist vorgesehen, dass die Kantone und Gemeinden ihre gesetzlichen Vorschriften für ihre Rechnungslegung den im Handbuch HRM2 umschriebenen Anforderungen und Empfehlungen anpassen (Version 2, 2008, nur Druck).

1.5 Weitere Hinweise über die Rechnungslegung öffentlicher Gemeinwesen

- Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS). Er fördert durch Empfehlungen und Diskussionsbeiträge die einheitliche, vergleichbare und transparente Rechnungslegung der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz.
- Swiss GAAP FER 21 (Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung) / Swiss. Der Geltungsbereich der Fachempfehlungen von Swiss GAAP FER 21 umfasst alle Organisationen, die unabhängig von einem Anspruch für Aussenstehende, gemeinnützige Leistungen erbringen.

2. Einfluss des HRM2 auf das Rechnungswesen der Kirchgemeinden

2.1 Hinweis

Bei Fragen hinsichtlich der Vermögens- und Ertragslage kirchlicher Institutionen ist dem grundlegende Unterschied zwischen kirchlichen Institutionen (Kirchgemeinde, Kantonalkirche) und Unternehmung die notwendige Aufmerksamkeit zu schenken:

Die öffentlich anerkannten Kirchen verfügen (wie der Kanton oder die politischen Gemeinden) verfügen über ein besonderes Finanzierungsinstrument: Sie dürfen Steuern erheben (Steuerhoheit). Die Unternehmung dagegen muss ihre Dienst auf dem freien Markt anbieten und ist damit abhängig von ihren Kunden.

2.2 Die Empfehlungen der harmonisierten Rechnungslegung (HRM2) im Einzelnen

Die Grundsätze des HRM2, insbesondere die wahrheitsgetreue und klare Wiedergabe der Geschäftsvorfälle in Rechnung und Abschluss erfordern kein spezielles Buchhaltungsprogramm. Denn diese Grundsätze sind meist eher allgemeiner Art, welche selbstredend jede Rechnungslegung erfüllen muss.

2.3 Das Rechnungsmodell für die öffentlichen Gemeinwesen umfasst:

- die Bilanz (Aktiven, Passiven); Kontengruppen 1 und 2
- die Erfolgsrechnung (Aufwand, Ertrag); Kontengruppen 3 und 4
- die Investitionsrechnung; Kontengruppen 5 und 6

2.4 Bilanz - Bewertungen

Das Finanzvermögen ist zum Verkehrswert zu bewerten. Bei den Liegenschaften wird unterschieden zwischen der Liegenschaft selber, welche ev. nur zu einem Franken bilanziert wird und den Renovations- oder Umbaukosten, welche zu ihren Gestehungskosten bilanziert und abgeschrieben werden.

2.5 Der Abschluss der Erfolgsrechnung

Dieser erfolgt neu in drei Stufen in denen die jeweiligen Aufwände und Erträge einander gegenüber gestellt werden.

betriebliche Geschäftsvorgänge:

Betriebsaufwand / Betriebsertrag = Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit

Finanzaufwand / Finanzertrag = Ergebnis aus Finanzierung (z.B. Fondsentnahme)

= operatives Ergebnis

ausserordentliche Geschäftsvorgänge:

Aufwand (ausserordentliche Abschreibungen, Nachtragskredite, usw.)

Ertrag (Auflösung von Rückstellungen, Reserven, usw.)

= ausserordentliches Ergebnis

Summe der beiden Bereiche = Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung

2.6 Investitionsrechnung (obligatorisch)

Sie umfasst die Ausgaben für Güter mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer. Während des Jahres werden Kosten und mit der Investition zusammenhängende Erträge (z.B. Subventionen) hier gesammelt und am Jahresende in die Bilanz übertragen. Dabei ist der Bruttoverbuchung die Priorität einzuräumen; z.B. Aktivierung der gesamten Investitionsausgaben, Neutralisierung der Subvention durch eine gleich hohe, ausserordentliche Abschreibung.

2.7 Geldflussrechnung (fakultativ)

Diese besteht aus drei Teilen:

- Geldkonti: Gegenüberstellung von Ertrag, bzw. Einnahmen und Aufwand, bzw. Ausgaben werden einander gegenüber gestellt.
- Investitionstätigkeit: Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben.
- Finanzierungstätigkeit: Gegenüberstellung der Veränderungen bei Finanzverbindlichkeiten und - Finanzanlagen, sowie Sachanlagen.

2.8 Anhang zur Jahresrechnung

Der Anhang stellt im Sinne der Offenlegung und der Verständlichkeit eine für die Kirchgemeinden wohl wichtigste Neuerung dar. Er bildet zum Rechnungsabschluss für den Laien eine wichtige Ergänzung. Dies betrifft besonders die Bilanzposten des Anlagevermögens, da i.d.R. beim Finanzvermögen keine komplizierten Geldanlagen oder Schuldverhältnisse bestehen. Ergänzend zu den in der Bilanz aufgeführten Werten des Anlagevermögens ist die Offenlegung in einem Anlagespiegel anzustreben.

Als wichtige Angaben seien erwähnt: Standort, Fläche, Steuerwert (falls vorhanden), Versicherungswert.

Ebenfalls in den Anhang gehört die Liste der Mitgliedschaft an (meist) kirchennahen Werken und Stiftungen, sowie die Nennung finanzieller Eventualverpflichtungen.

2.9 Anhang zu diesem Merkblatt

Zur besseren Illustration von Umfang und Inhalt der im Handbuch HRM2 2008 umschriebenen Anforderungen und Empfehlungen finden sich einige Hauptkapitel im Anhang.

3. Empfehlungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren

Nr. 01: Elemente des Rechnungsmodells für die öffentlichen Haushalte; Empfehlung

- 1 Die Hauptelemente des Rechnungsmodells HRM2 sind die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung, die Geldflussrechnung und der Anhang.
- 2 Die Bilanz zeigt die Vermögenslage auf.
- 3 Die Erfolgsrechnung zeigt die Aufwand- und Ertragslage auf.
- 4 Die Investitionsrechnung stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber.
- 5 Die Geldflussrechnung, gibt Einsicht in die Liquiditätsverhältnisse und die Veränderung der Kapital- und Vermögensstruktur.
- 6 Der Anhang enthält:
 - die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze, insbesondere, wenn diese vom HRM2 abweichen;
 - Erläuterungen zur Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Bilanz und Geldflussrechnung;
 - den Eigenkapitalnachweis;
 - weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage sowie der Risikosituation wichtig sind.

Nr. 02: Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung; Empfehlung

- 1 Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.
- 2 HRM1 wird ersetzt. Die Rechnungslegung richtet sich inskünftig nach dem HRM2. Abweichungen von diesem Standard sind im Anhang zur Jahresrechnung anzugeben und zu begründen. HRM2 wird sich allerdings weiterentwickeln. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, das Bund und Kantone einsetzen wollen, soll die Weiterentwicklung koordinieren und periodisch ergänzende Empfehlungen abgeben.
- 3 Die Rechnungslegung richtet sich nach den Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung, der Fortführung, der Wesentlichkeit, der Verständlichkeit, der Zuverlässigkeit, der Vergleichbarkeit und der Stetigkeit.
- 4 Gemäss dem Grundsatz der Bruttodarstellung sind Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.
- 5 Gemäss dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen, in welcher sie verursacht werden. Die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip.
- 6 Gemäss dem Grundsatz der Fortführung ist bei der Rechnungslegung von einer Fortführung der Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft auszugehen.
- 7 Gemäss dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind sämtliche Informationen im Hinblick auf die Adressaten offen zu legen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Nicht-relevante Informationen sollen ausgelassen werden.
- 8 Gemäss dem Grundsatz der Verständlichkeit müssen die Informationen klar und nachvollziehbar sein.

- 9 Gemäss dem Grundsatz der Zuverlässigkeit sollen die Informationen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden (Vollständigkeit).
- 10 Gemäss dem Grundsatz der Vergleichbarkeit sollen die Rechnungen des Gesamtkantons und der Verwaltungseinheiten sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.
- 11 Gemäss dem Grundsatz der Stetigkeit sollen die Grundsätze der Rechnungslegung soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

Nr. 04: Erfolgsrechnung; Empfehlung

- 1 Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des Vermögens aus.
- 2 Ziel der Erfolgsrechnung ist es, das jährliche finanzielle Ergebnis des Gemeinwesens im Sinne des True and Fair View-Prinzips darzustellen.
- 3 Der Saldo der Erfolgsrechnung verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag.
- 4 Die Erfolgsrechnung zeigt auf der ersten Stufe den operativen und auf der zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg je mit dem Aufwand- bzw. Ertragsüberschuss, ferner den Gesamterfolg, welcher den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag verändert.
- 5 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.
- 6 Als ausserordentlicher Aufwand gelten auch zusätzliche Abschreibungen und Einlagen in Vorfinanzierungen, Einlagen in Neubewertungsreserven sowie Einlagen in Rücklagen der Globalbudgetbereiche.

Nr. 09: Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten; Empfehlung

- 1 Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, vereinbarte oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist.
- 2 Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.
- 3 Eventualverbindlichkeiten stellen mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.
- 4 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sollten in der Regel im Anhang zur Rechnung angeführt werden, sofern sie für die Beurteilung der Rechnung von Bedeutung sind. In Ausnahmefällen kann auch eine nachträgliche Anpassung der Rechnung erfolgen, wobei in diesem Falle die Verfahrens-Regelungen Exekutive/Parlament massgebend sind.

Nr. 11: Bilanz; Empfehlung

- 1 In der Bilanz werden einander die Aktiven und die Passiven gegenübergestellt. Der Saldo ist der Bilanzüberschuss/-Fehlbetrag. Wird ein Bilanzfehlbetrag ausgewiesen, verbleibt der Posten auf der Passivseite der Bilanz.
- 2 Die Aktiven werden in Finanz- und Verwaltungsvermögen gegliedert.
- 3 Die Passiven werden in Fremdkapital und Eigenkapital gegliedert.
- 4 Die Gliederung der Bilanz richtet sich nach dem Kontenrahmen HRM2 gemäss Anhang.

Nr. 12: Anlagegüter/Anlagenbuchhaltung; Empfehlung

- 1 Die Anlagenbuchhaltung ist der besondere buchhalterische Ausweis über die Anlagegüter, in welchem die detaillierten Angaben über die Entwicklung dieser Posten erscheinen. Die zusammengefassten Bestandeswerte erscheinen in der Bilanz. In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden (Anlagegüter).
- 2 Die Anlagegüter sind in Anlagekategorien zu unterteilen.
- 3 Die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen erfolgt bei Erstzugang zum Anschaffungswert, Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert.
- 4 Die Bewertung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert; danach werden sie planmässig abgeschrieben. Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden höchstens zum Anschaffungswert bewertet und allenfalls wertberichtigt.
- 5 Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die vom Gemeinwesen für die entsprechende Anlagekategorie festgelegte Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben (zu den Aktivierungsgrenzen vgl. Ziffer 13 nachfolgend).
- 6 Die Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt auf der Basis der Nutzungsdauer nach Anlagekategorie. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind aber als ausserordentlicher Aufwand zu verbuchen.
- 7 Zur Dokumentation und Information über die Bewertung des Anlagevermögens ist ein Anlagespiegel zu erstellen. Er dient der Offenlegung der Rechnungslegungsgrundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation von der Anlagen selbst.

Nr. 18 Finanzkennzahlen; Empfehlung

1. Zur Beurteilung der Finanzlage sollen folgende Finanzkennzahlen (1. Priorität) herangezogen werden:
 - Nettoverschuldungsquotient,
 - Selbstfinanzierungsgrad,
 - Zinsbelastungsanteil.
2. In 2. Priorität oder für einzelne Teilbereichs-Analysen sollen auch die folgenden Finanzkennzahlen herangezogen werden:
 - Nettoschuld in Franken pro Einwohner,
 - Selbstfinanzierungsanteil,
 - Kapitaldienstanteil,
 - Bruttoverschuldungsanteil ,
 - Investitionsanteil.

Nr. 19 Vorgehen beim Übergang zum HRM2; Empfehlung

- 1 Als Mindeststandard soll das Finanzvermögen auf Basis der Verkehrswerte neu bewertet werden.
- 2 Nach dem Mindeststandard muss das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden.
- 3 Bei den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen wird eine vollständige Neubewertung vorgenommen.
- 4 Ein Restatement nach dem True and Fair View-Ansatz, welches über den Mindeststandard hinausgeht, ist fakultativ.