

## Botschaft des Regierungsrats zum Finanzhaushaltsgesetz

27. Oktober 2009

Herr Präsident  
Sehr geehrte Damen und Herren Kantonsräte

Mit diesem Bericht unterbreiten wir Ihnen den Entwurf des Finanzhaushaltsgesetzes mit dem Antrag auf Eintreten. Gleichzeitig ist das Postulat betreffend kantonale Aufsicht über die Gemeindefinanzen (53.08.01), eingereicht von Kantonsrat Klaus Wallimann, Alpnach, am 25. Januar 2008, abzuschreiben.

Sarnen, 27. Oktober 2009

Im Namen des Regierungsrats  
Landstatthalter: Esther Gasser Pfulg  
Landschreiber: Dr. Stefan Hossli

Inhaltsverzeichnis

<b>1. ZUSAMMENFASSUNG</b>	<b>3</b>
<b>2. AUSGANGSLAGE</b>	<b>4</b>
<b>2.1 ALLGEMEINES</b>	<b>4</b>
2.1.1 EMPFEHLUNG DER KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN	4
2.1.2 WÜRDIGUNG DES HARMONISIERTEN RECHNUNGSMODELLS (HRM1)	5
2.1.3 ENTWICKLUNGEN IM RECHNUNGSWESEN	5
<b>2.2 UMSETZUNG IM KANTON OBWALDEN</b>	<b>6</b>
2.2.1 AUFTRAG DES REGIERUNGSRATES	6
2.2.2 POSTULAT BETREFFEND AUFSICHT ÜBER DIE GEMEINDEFINANZEN	7
2.2.3 PROJEKTORGANISATION	8

<b>3. ZIELE DER REVISION DES FINANZHAUSHALTGESETZES (FHG)</b>	<b>9</b>
3.1 ZIELSETZUNGEN FÜR DIE WEITERENTWICKLUNG DES HRM	9
3.2 KRITERIEN FÜR DIE WEITERENTWICKLUNG	9
3.4 KONTENRAHMEN HRM2	10
3.5 FUNKTIONALE GLIEDERUNG	10
4.1 POSTULATSaufTRAG	11
4.2 UNTERSTELLUNG DER FINANZAUFsICHT DES KANTONS	11
4.3 REVIDIERTES AKTIENRECHT / REVISIONSAUFsICHTSGESETZ: NEUGESTALTUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG	11
4.4 REVISIONSTYPEN GEMÄSS OR:	12
4.5 REVISIONSARBEITEN BEI DEN BEIDEN NEUEN REVISIONSTYPEN:	13
4.6 MINIMALANFORDERUNGEN DER KONFERENZ DER KANTONALEN AUFSICHTSSTELLEN ÜBER DIE GEMEINDEFINANZEN	14
4.7 SCHLUSSFOLGERUNG	15
<b>5. VERNEHMLASSUNGSERGEBNISSE</b>	<b>15</b>
5.1 <i>ARTIKEL 33 HAUSHALTSGLEICHGEWICHT</i>	16
5.2 <i>ARTIKEL 34 SCHULDENBEGRENZUNG</i>	16
5.3 <i>ARTIKEL 55 BEWERTUNG UND ABSCHREIBUNG DES VERWALTUNGSVERMÖGENS</i>	18
<b>6. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN BESTIMMUNGEN</b>	<b>19</b>
6.1 FINANZHAUSHALTSGESETZ	19

## 1. Zusammenfassung

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren, hat mit Blick auf die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen, sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards das Projekt Reform Rechnungslegung Kantone und Gemeinden in Auftrag gegeben. Das Ziel besteht darin, die Transparenz und die Vergleichbarkeit zu verbessern.

Mit Beschluss vom 25. Januar 2008 empfiehlt die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren den Kantonen und Gemeinden die vorliegende Fachempfehlung so rasch wie möglich umzusetzen. Für die Weiterentwicklung des Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM) wurden folgende Zielsetzungen formuliert:

- Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden.
- Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem Neuen Rechnungsmodell (NRM) des Bundes harmonisiert werden.
- Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)-Richtlinien. Dabei muss beachtet werden, dass die IPSAS-Richtlinien nicht integral und unverändert in das schweizerische Normenwerk übernommen werden können. Abweichungen sind zu begründen.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die in verschiedenen Kantonen und beim Bund bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt.

Das Handbuch HRM2 enthält insgesamt 20 Fachempfehlungen. Diese stellen Mindeststandards dar, die alle öffentlichen Gemeinwesen erfüllen sollten. Abweichungen dazu sind möglich, müssen aber im Anhang offen gelegt werden. Die heutige Finanzhaushaltsverordnung (FHG) des Kantons, das Musterreglement über den Finanzhaushalt der Einwohnergemeinden, sowie die Ausführungsbestimmungen zum Musterreglement über den Finanzhaushalt der Einwohnergemeinden sollen, gestützt auf das Mustergesetz der Finanzdirektorenkonferenz, durch ein Finanzhaushaltsgesetz ersetzt werden. Die kantonsbeziehungsweise gemeindespezifischen Besonderheiten sind dabei übernommen worden und stimmen grösstenteils mit den heute gültigen Regelungen überein. Es sind dies insbesondere im Staatsverwaltungsgesetz und in der Finanzhaushaltsverordnung (FHV) des Kantons geregelte Ausgabenbremsen, die Abschreibungen aufgrund vorgegebener Selbstfinanzierung sowie die zusätzlichen Abschreibungen im Rahmen der Jahresrechnung. Die Einführung von HRM2 in Kanton und Gemeinden wird dazu führen, dass das jährliche Ergebnis der Gemeinwesen im Sinne des True and Fair Prinzips dargestellt wird. Durch die mehrstufige Erfolgsrechnung wird das bisherige Gesamtergebnis durch verschiedene Teilergebnisse ergänzt. Das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit und das Ergebnis aus Finanzierung ergeben zusammen das operative Ergebnis. Dieses Ergebnis wird einen bedeutend besseren Vergleich zwischen den Gemeinwesen erlauben. Zusammen mit dem ausserordentlichen Ergebnis ergibt sich das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung. Dieses Ergebnis ist vergleichbar mit dem Saldo der Laufenden Rechnung gemäss HRM1.

Die neue Gesetzgebung im Bereich des Finanzhaushaltsgesetzes nahm der Regierungsrat zum Anlass, die Finanzaufsicht über die Gemeinden, sowie den kantonalen Finanzausgleich zu überprüfen.

Bei der Finanzaufsicht über die Gemeinden soll die hohe Autonomie der Gemeinden im Kanton Obwalden grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Trotzdem erscheint es sinnvoll, Massnahmen zur Sicherung eines hohen Qualitätsstandards im Finanzbereich zu ergreifen.

Zusammengefasst handelt es sich um folgende Vorschläge im Bereich Finanzaufsicht:

- Ausweitung der Finanzaufsicht des Kantons auf alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit Steuerhoheit (d.h. Einwohnergemeinden und Kirchgemeinden)
- Einführung einer Regelung über die Befähigung der Rechnungsprüfungskommissionen (RPK's) bzw. Geschäfts- und Rechnungsprüfungskommissionen (GRPK's) (Übernahme der Vorgaben gemäss revidiertem Aktienrecht) bzw. Beizug einer externen Revisionsstelle zur Rechnungsprüfung Nicht-Erfüllung der Befähigung durch die RPK bzw. GRPK.
- Zustellung der Erläuterungsberichte an die Finanzaufsicht mit der Möglichkeit, diese mit dem Gemeinderat bzw. der RPK bzw. GRPK zu besprechen.
- Der unterzeichnete Prüfbericht ist Bestandteil der Jahresrechnung, welche veröffentlicht wird.
- Publikation der Organisation, Aufgaben, Kompetenzen und Zuständigkeiten sowie der Hilfsmittel und Prüfraster der kantonalen Aufsicht im Internet.

Die Anpassungen beim kantonalen Finanzausgleich hat der Regierungsrat vorgezogen und dem Kantonsrat anlässlich der Kantonsratssitzung vom 26. Juni 2009 unterbreitet.

## **2. Ausgangslage**

### **2.1 Allgemeines**

#### **2.1.1 Empfehlung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren**

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren hat mit Blick auf die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards das Projekt Reform Rechnungslegung Kantone und Gemeinden in Auftrag gegeben. Das Ziel besteht darin, die Transparenz und die Vergleichbarkeit zu verbessern.

Am 19. September 2003 erteilte sie der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen (FkF) den Auftrag, das Handbuch HRM2 zu überarbeiten. Die FkF setzte eine Arbeitsgruppe ein. Neben Mitgliedern der FkF wirkten in dieser Arbeitsgruppe auch Vertreter von Städten und Gemeinden, der kantonalen Finanzkontrollen und des Bundes mit.

Mit Beschluss vom 25. Januar 2008 empfiehlt die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren den Kantonen und Gemeinden die vorliegende Fachempfehlung so rasch wie möglich, d.h. innerhalb der kommenden zehn Jahre umzusetzen.

### **2.1.2 Würdigung des harmonisierten Rechnungsmodells (HRM1)**

1970 nahm die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) das Nebeneinander von Rechnungssystemen zum Anlass, um einen Anlauf für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung einzuleiten. 1977 erschien die erste Ausgabe des „Handbuchs des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte“. Das Modell dieses Handbuchs, das so genannte „Neue Rechnungsmodell“ (heute: „Harmonisiertes Rechnungsmodell HRM“) wurde ab 1977 nach und nach in allen schweizerischen Kantonen und Gemeinden eingeführt, obwohl die Einführung freiwillig war.

Das HRM1 beruht im Wesentlichen auf folgenden Grundsätzen:

1. Harmonisierung des kantonalen und kommunalen Haushaltrechts
2. Einheitlicher Ausgabenbegriff der Verwaltungsrechnung
3. Zweiteilung der Verwaltungsrechnung in eine Laufende Rechnung und eine Investitionsrechnung
4. Einheitlicher Kontenrahmen der öffentlichen Haushalte
5. Harmonisierte Deckungsgrundsätze und Spezialfinanzierungen
6. Gliederung der Laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung nach Institutionen und Kontenrahmen
7. Förderung des Kostendenkens durch interne Verrechnungen von Aufwand und Ertrag
8. Konsolidierung von betriebswirtschaftlichen Sonderbuchhaltungen mit der Verwaltungsrechnung
9. Statistischer Finanzierungsausweis
10. Statistische Gliederung der Verwaltungsrechnung nach Aufgaben (funktionale Gliederung)

Vorab, unter dem Druck finanzieller Engpässe, haben verschiedene Kantone und Gemeinden Ziele und Mittel neuer Konzepte der Verwaltungsführung, insbesondere New Public Management (NPM), eingeführt. Betriebsbuchhalterische Ansätze wurden in den Vordergrund gestellt, was sich auch in den Finanzbuchhaltungen niederschlug.

Dieser Trend hat sich durch die Entstehung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) noch verstärkt, da sich einige Kantone an diesen neuen Standards orientieren und im Hinblick darauf ihr Rechnungswesen revidieren.

### **2.1.3 Entwicklungen im Rechnungswesen**

Seit der erfolgreichen Einführung des HRM1 ist die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens insbesondere mit der Einführung von Kosten- und Leistungsrechnungen und dem Konzept des New Public Management (NPM) weiter vorangeschritten.

Die Reform des HRM trifft sich zeitlich mit der Reform des Rechnungsmodells des Bundes [Neues Rechnungsmodell (NRM)], was die einmalige Gelegenheit mit sich bringt, diese beiden Systeme einander anzunähern. Weitere Ziele der Reform sind ein neuer Rechnungsaufbau in Anlehnung an die Privatwirtschaft (mit Erfolgsrechnung, Bilanz,

Geldflussrechnung sowie Anhang), einheitliche Normen durch Anlehnung an die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), eine zeitgemässe Finanzberichterstattung, die Förderung der managementorientierten Verwaltungsführung und die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte durch eine substantielle Annäherung an das HRM.

Die Gelegenheit ist günstig, bei der Harmonisierung nun einen wesentlichen Schritt weiter zu kommen. Das neue Finanzhaushaltsgesetz (FHG) des Bundes sieht in Art. 48 Abs. 4 vor, dass sich der Bundesrat für harmonisierte Rechnungslegungsstandards von Bund, Kantonen und Gemeinden einsetzen soll. Diesem Auftrag ist mit dem Entwurf zum Mustergesetz so weit als möglich nachzukommen, weil die Harmonisierung auch aus der Sicht der Kantone und Gemeinden notwendig und sinnvoll ist. Der Entwurf zum Mustergesetz folgt demzufolge in weiten Teilen den Regelungen des FHG und der Finanzhaushaltverordnung (FHV) des Bundes. Folgende Gründe sprechen speziell für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung:

- Koordinierte Finanzpolitik
- Finanzausgleich
- Transparenz
- Finanzstatistik

Die Rechnungslegungssysteme sind trotz einer mittlerweile integralen Verwendung des alten HRM1 immer noch sehr verschieden. Der Bund hat nicht die Kompetenz, die Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden zu beeinflussen, da die Kantone nach Bundesverfassung souverän sind und die Ausgestaltung der Rechnungslegung unter ihre Organisationsfreiheit fällt. Die Harmonisierung der Rechnungslegung bei Kantonen und Gemeinden kann also nur Schritt für Schritt und auf freiwilliger Basis vor sich gehen. Das Mustergesetz soll aber einen wichtigen Beitrag und eine Orientierungshilfe für die Kantone bereitstellen, die möglichst einheitlich ist und dennoch auf die individuellen Bedürfnisse der vielfältigen öffentlichen Aufgabenbereiche und unterschiedlichen Formen von Gemeinwesen Rücksicht nimmt. Die Entstehung von Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS) begünstigt das Reformklima sowohl beim Bund als auch bei den Kantonen.

Die IPSAS sind als Empfehlungen zum Rechnungswesen und zur Rechnungslegung explizit für den öffentlichen Sektor entwickelt worden. Als Grundlage zur Ausarbeitung der IPSAS dienen bzw. dienen die International Accounting Standards (IAS).

## **2.2 Umsetzung im Kanton Obwalden**

### **2.2.1 Auftrag des Regierungsrates**

Der Regierungsrat hat mit Beschluss vom 1. April 2008 dem Finanzdepartement den Auftrag zur Überarbeitung der Finanzordnung, d.h. der Finanzhaushaltsgesetzgebung, des Finanzausgleichs sowie der Finanzaufsicht Kanton – Gemeinden erteilt. Um die Mitwirkung der Gemeinden von Anfang an zu gewährleisten, wurde die Gemeindepräsidentenkonferenz eingeladen, die entsprechenden Gemeinde-Vertreter zu delegieren. Die vorlie-

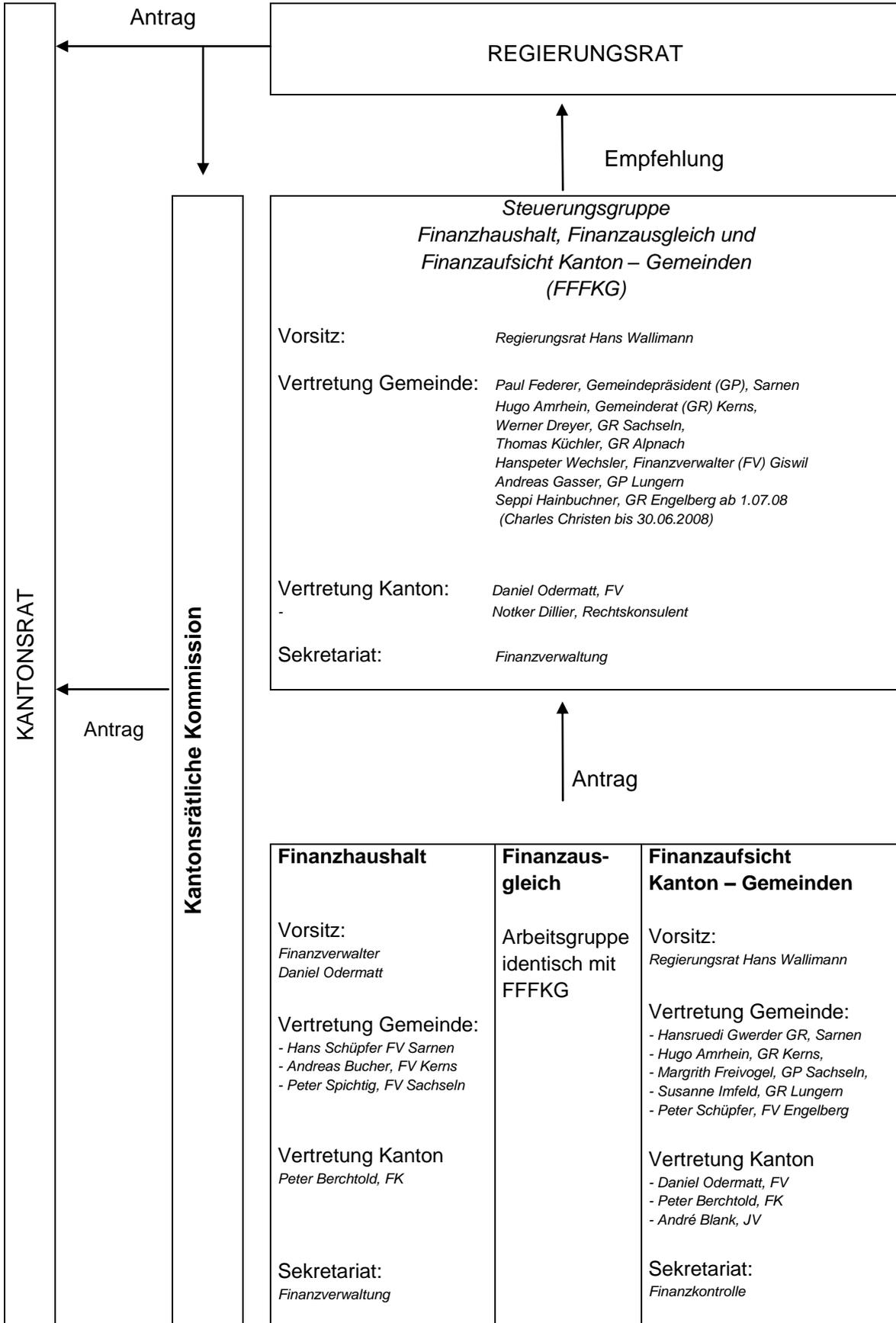
genden Gesetzesentwürfe wurden denn auch von den Gemeinden massgeblich mitgeteilt.

### **2.2.2 Postulat betreffend Aufsicht über die Gemeindefinanzen**

Mit Beschluss vom 4. März 2008 [Nr. 406] hat der Regierungsrat das Postulat, betreffend kantonale Aufsicht über die Gemeindefinanzen (53.08.01), das von Kantonsrat Klaus Wallimann, Alpnach, am 25. Januar 2008 eingereicht worden ist, zur Entgegennahme für die Prüfung empfohlen. Das Postulat lädt den Regierungsrat ein, Bericht und Antrag über die Neuregelung der kantonalen Aufsicht über die Gemeindefinanzen im Rahmen der geplanten Überarbeitungen der Finanzausgleichs- oder Finanzhaushaltsgesetzgebung zu stellen und dabei die Minimalanforderungen der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen (KkA) über die Gemeindefinanzen und die obligationenrechtlichen Revisionsbestimmungen zu beachten.

Der Regierungsrat hat beschlossen, zusammen mit der geplanten Revision des Finanzausgleichsgesetzes auch die Anpassung der Finanzhaushaltsgesetzgebung vorzunehmen und den Postulatsauftrag zu prüfen, insbesondere welche Minimalanforderungen der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen (KkA) über die Gemeindefinanzen und die überarbeiteten Bestimmungen zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle im Obligationenrecht für den Kanton Obwalden sinnvoll sind und welcher Aufwand im Vergleich zur erzielbaren Wirkung tragbar ist.

### 2.2.3 Projektorganisation



### **3. Ziele der Revision des Finanzhaushaltgesetzes (FHG)**

#### **3.1 Zielsetzungen für die Weiterentwicklung des HRM**

Mit Blick auf die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards ist das Projekt "Reform Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden" (HRM2) entstanden. Die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) erliess daher den Auftrag, das HRM1 grundlegend zu überarbeiten, wobei folgende Projektziele formuliert wurden:

- Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden.
- Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem NRM des Bundes harmonisiert werden.
- Die Weiterentwicklung des HRM1 orientiert sich grundsätzlich an den IPSAS-Richtlinien. Dabei muss beachtet werden, dass die IPSAS-Richtlinien nicht integral und unverändert in das schweizerische Normenwerk übernommen werden können. Abweichungen sind zu begründen.
- Bei der Überarbeitung des HRM1 werden die in verschiedenen Kantonen (namentlich im Kanton Zürich) und beim Bund bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt.
- Bei der Überarbeitung des HRM1 werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt.

#### **3.2 Kriterien für die Weiterentwicklung**

Das öffentliche Rechnungswesen unterscheidet sich in verschiedener Hinsicht vom privatwirtschaftlichen Rechnungswesen. Kreditrecht, direkt-demokratische Rechte usw. sind im letzteren unbekannt. Es existieren somit besondere Rahmenbedingungen für die Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens, die sich aus dem Adressatenkreis und den Funktionen ergeben. Das öffentliche Rechnungswesen hat einen internen und einen externen Adressatenkreis. Aufgrund des ausgeprägten Föderalismus und der ausgebauten direktdemokratischen Rechte in der Schweiz weist das schweizerische öffentliche Rechnungswesen spezifische Funktionen auf (die eventuell nicht ohne weiteres auf das Ausland übertragbar sind).

Aus den verschiedenen Adressatenkreisen und den sich daraus ergebenden vielfältigen Funktionalitäten des öffentlichen Rechnungswesens ergeben sich folgende Kriterien für die Weiterentwicklung des HRM:

- Mehrdimensionalität des öffentlichen Rechnungswesens muss im Vordergrund stehen.
- Miliztauglichkeit ist in der Schweiz unabdingbar; das Modell muss auch für den Bürger, dem in vielen Gemeinden die Budgetkompetenz zukommt, verständlich sein.

- Neue Entwicklungen müssen über alle drei Staatsebenen hinweg anwendbar sein.
- Ausländische Modelle sind nur beschränkt auf die Schweiz übertragbar (Föderalismus / direkte Demokratie).
- Weiterentwicklungen müssen für den Staat einen Mehrwert bringen.
- Kosten von Reformen dürfen nicht ausser Acht gelassen werden.
- Eine ständige Abfolge von neuen Reformen ist zu vermeiden.
- Einbezug der Gemeindefinanzaufsicht

### **3.3 Fachempfehlungen**

Das Handbuch HRM2 enthält insgesamt 20 Fachempfehlungen. Diese stellen Mindeststandards dar, welche alle öffentlichen Gemeinwesen erfüllen sollten. Abweichungen dazu sind möglich, müssen aber im Anhang offen gelegt werden. Wir verweisen auf die Beilage Fachempfehlungen.

### **3.4 Kontenrahmen HRM2**

Der Kontenrahmen HRM2 ist mit jenem des Bundes harmonisiert. Die vom Bund zusätzlich belegten Sachgruppen sind markiert. Die Gemeinwesen werden ersucht, diese Sachgruppen in ihren individuellen Kontenplänen nicht zu verwenden (z.B. Rüstungsaufwand). Wir verweisen auf die Grobgliederung des Kontenrahmens HRM2 in der Beilage.

### **3.5 Funktionale Gliederung**

Insbesondere für die Gemeinden ist ein finanzstatistischer Ausweis nach der funktionalen Gliederung zu erstellen. Die wichtigsten Funktionen lauten:

- 0 Allgemeine Verwaltung
- 1 Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
- 2 Bildung
- 3 Kultur, Sport und Freizeit, Kirche
- 4 Gesundheit
- 5 Soziale Sicherheit
- 6 Verkehr
- 7 Umweltschutz und Raumordnung
- 8 Volkswirtschaft
- 9 Finanzen und Steuern

## **4. Ziele Finanzaufsicht über die Gemeinden**

### **4.1 Postulatsauftrag**

Mit dem Postulat vom 19. Januar 2008 von Kantonsrat Klaus Wallimann wird der Regierungsrat beauftragt, Bericht und Antrag über die Neuregelung der kantonalen Aufsicht über die Gemeindefinanzen im Rahmen der geplanten Überarbeitung der Finanzausgleichs- oder Finanzhaushaltgesetzgebung zu stellen. Dabei sollen die Minimalanforderungen der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen und die überarbeiteten obligationen-rechtlichen Revisionsbestimmungen beachtet werden.

### **4.2 Unterstellung der Finanzaufsicht des Kantons**

Grundsätzlich unterstehen gemäss Kantonsverfassung die Gemeinden sowie Korporationen, Teilsamen und Alpgenossenschaften der Aufsicht des Regierungsrates (Art. 89 und 107 KV). Die Grundlage für die Finanzaufsicht ist in der Finanzausgleichsverordnung geregelt. Art. 8 Abs. 2 der Finanzausgleichsverordnung bestimmt, dass die kantonale Finanzkontrolle die einheitliche Rechnungsführung der Einwohnergemeinden überwacht. Bisher unterstanden demnach nur die Einwohnergemeinden der Finanzaufsicht. Der Projektgruppe erscheint eine Ausweitung der Finanzaufsicht auf alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die über die Steuerhoheit verfügen, sinnvoll.

### **4.3 Revidiertes Aktienrecht / Revisionsaufsichtsgesetz: Neugestaltung der Abschlussprüfung**

Per 1. Januar 2008 sind neue gesetzliche Vorgaben für die Revision von Jahresabschlüssen von privat-rechtlichen Unternehmen in Kraft getreten. Ziele der Neuerungen sind die Gewährleistung einer qualitativ guten Wirtschaftsprüfung, die Stärkung des Vertrauens in die Abschlussprüfung, sowie die Koordination mit internationalen Entwicklungen und Anforderungen. KMU dagegen sollen von Erleichterungen profitieren. Neu hängt die Revision nicht mehr von der Rechtsform eines Unternehmens ab, sondern von der Unternehmensgrösse.

Diese Bestimmungen haben grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Rechnungsprüfung bei der öffentlichen Verwaltung. Die letzten Jahre zeigen jedoch (auch mit der Einführung von HRM2), dass in der Rechnungslegung Entwicklungen aus der Privatwirtschaft immer mehr von der öffentlichen Verwaltung übernommen werden.

Um den immer steigenden Ansprüchen im Revisionsbereich gerecht zu werden, ist die Projektgruppe der Meinung, dass Regelungen und Vorschriften über den Beizug externer Revisionsgesellschaften oder über die Befähigung der Rechnungsprüfungskommissionen (RPK) bzw. der Geschäfts- und Rechnungsprüfungskommissionen (GRPK) erstellt werden sollten. Für grössere privat-rechtliche Unternehmen besteht grundsätzlich, gemäss den neuen Revisionsbestimmungen, die Pflicht, eine ordentliche Revision durchzuführen. Für kleinere Unternehmen ist eine eingeschränkte Revision vorgesehen. Die Kriterien sind auf nachfolgender Tabelle ersichtlich.

#### 4.4 Revisionstypen gemäss OR:

Revisionstyp	Jahresabschlüsse von	Kriterien	Anforderung an Revisionsstelle
Ordentliche Revision	Publikumsgesellschaften	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) börsenkotiert</li> <li>b) Anleihe ausstehend</li> <li>c) trägt 20 % zu Aktiven oder Umsatz einer Gesellschaft nach a) oder b) bei</li> </ul>	Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen
	Konzerne	Zwei der drei folgenden Kriterien überschritten (Art. 663e OR): <ul style="list-style-type: none"> <li>– Umsatz &gt; CHF 20 Mio.</li> <li>– Bilanzsumme &gt; CHF 10 Mio.</li> <li>– Vollzeitstellen &gt; 200</li> </ul>	Zugelassener Revisionsexperte
	Volkswirtschaftlich bedeutende Unternehmen	Zwei der drei folgenden Kriterien überschritten: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Umsatz &gt; CHF 20 Mio.</li> <li>– Bilanzsumme &gt; CHF 10 Mio.</li> <li>– Vollzeitstellen &gt; 50</li> </ul>	Zugelassener Revisionsexperte
Eingeschränkte Revision	Alle übrigen Unternehmen	Wenn obige Kriterien unterschritten werden	Zugelassener Revisor oder Revisionsexperte
Keine Revisionspflicht	Kleinunternehmen	Folgende Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Alle Eigentümer stimmen zu</li> <li>– Nicht mehr als 10 Vollzeitstellen</li> </ul>	Entfällt

Bei den beiden Revisionstypen sind kurz zusammengefasst folgende Arbeiten auszuführen:

#### 4.5 Revisionsarbeiten bei den beiden neuen Revisionstypen:

Prüftätigkeiten	Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
Prüfungsumfang	Prüfung... <ul style="list-style-type: none"> <li>– der Jahresrechnung</li> <li>– der Konzernrechnung</li> <li>– der Gewinnverwendung</li> <li>– ob ein internes Kontrollsystem existiert</li> <li>– ob eine Risikobeurteilung durchgeführt wurde</li> </ul>	Prüfung... <ul style="list-style-type: none"> <li>– der Jahresrechnung</li> <li>– der Gewinnverwendung</li> <li>– ob eine Risikobeurteilung durchgeführt wurde</li> </ul>
Berichterstattung	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Kurzbericht an die Generalversammlung</li> <li>– Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat. Inhalt:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– Rechnungslegung</li> <li>– Ergebnis der Revision</li> <li>– internes Kontrollsystem</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Kurzbericht an die Generalversammlung</li> </ul>
Anzeigepflichten	Im Falle von Verstößen gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement <ul style="list-style-type: none"> <li>– Meldung an den Verwaltungsrat</li> <li>– Meldung an die Generalversammlung, wenn               <ul style="list-style-type: none"> <li>– die Verstöße wesentlich sind,</li> <li>– der Verwaltungsrat trotz schriftlicher Mahnung der Revisionsstelle keine Massnahmen ergreift</li> </ul> </li> </ul> Bei offensichtlicher Überschuldung, wenn der Verwaltungsrat untätig ist <ul style="list-style-type: none"> <li>– Benachrichtigung des Richters</li> </ul>	Bei offensichtlicher Überschuldung, wenn der Verwaltungsrat untätig ist <ul style="list-style-type: none"> <li>– Benachrichtigung des Richters</li> </ul>

Es macht keinen Sinn, die Kriterien, welche für die privat-rechtlichen Revisionen gelten, für die öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu verändern. Deshalb sollen die Kriterien für die RPK's bzw. für die GRPK's der Gemeinden übernommen werden. Im heute praktizierten Milizsystem kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass die einzelnen RPK's bzw. GRPK's das notwendige Fachwissen für eine ordentliche oder eingeschränkte Revision bereits besitzen. Sollte kein Mitglied der RPK bzw. GRPK die Anforderungen erfüllen, ist eine externe Revisionsstelle, welche die Anforderungen erfüllt, beizuziehen. Die Pflichten der Rechnungsprüfungskommission bleiben in einem solchen Fall jedoch unverändert. Die Anforderungen an die Befähigung gelten als erfüllt, wenn ein Mitglied der RPK bzw. GRPK im Revisionsaufsichtsregister bei einer eingeschränkten Revision als zugelassener Revisor oder bei einer ordentlichen Revision als zugelassener Revisions-experte eingetragen ist (<https://register.revisionsaufsichtsbe-hoerde.ch/search.aspx?lg=de>).

Die Berichterstattung der RPK bzw. GRPK hat in *jedem Fall* mit dem schriftlichen Revisionsbericht an die Gemeindeversammlung und einem schriftlichen Erläuterungsbericht an den Gemeinderat (Kopie an die Finanzaufsicht) zu erfolgen. Gemäss Aktienrecht wäre nur bei der ordentlichen Revision ein umfassender Bericht (Erläuterungsbericht) vorgesehen. Falls eine externe Revisionsstelle beigezogen werden musste, ist dies im Revisionsbericht an die Gemeindeversammlung zur erwähnen („Als Rechnungsprüfungskommission haben wir unter Beizug der *Name Gesellschaft* die Buchführung,....geprüft“). Der Erläuterungsbericht an den Gemeinderat enthält Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem, sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision.

#### **4.6 Minimalanforderungen der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen**

Die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen hat sich, auch aufgrund der damaligen Vorkommnisse in der Gemeinde Leukerbad, eingehend mit der Tätigkeit der kantonalen Aufsichtsstellen befasst. Aufgrund dessen wurden acht Minimalanforderungen an die Aufsicht im Sinne einer Empfehlung formuliert. Die Minimalanforderungen bezwecken eine generelle Umschreibung der Anforderungen an die Aufsicht als Minimalstandard, sowie die Umschreibung der Tätigkeiten der Aufsichtsstellen. Ziel der Empfehlungen ist:

- den Kantonen ein Instrument für eine effektive und effiziente Aufsichtstätigkeit in die Hand zu geben,
- die Offenlegung der Tätigkeiten der Aufsichtsbehörden zuhanden der Kreditgeber, kommunaler Rechnungsprüfungskommissionen und Revisionsstellen,
- die Erreichung einer grossen Transparenz über die Finanzlage der Gemeinden.

Die Emissionszentrale der Schweizer Gemeinden hat, unter dem Patronat des Schweizerischen Gemeindeverbandes und des Schweizerischen Städteverbandes, der Finances Publique AG für öffentliche Finanzen und Organisation den Auftrag erteilt, die Einhaltung der Minimalanforderungen an die Aufsicht der Kantone einer Evaluation zu unterziehen. Die Evaluation sollte aufzeigen, wie die Aufsicht in den Kantonen wahrgenommen wird und ob die Minimalanforderungen eingehalten werden.

Die Evaluation wurde im Oktober 2004 veröffentlicht. Der Kanton Obwalden erfüllt drei der insgesamt acht Minimalanforderungen. In der Evaluation wird aber darauf hingewiesen, dass die schlechten Ergebnisse der kleineren Kantone zu relativieren sind. Einzelne Massnahmen würden zur Verwirklichung auf kantonaler Ebene einen hohen Aufwand im Vergleich zur erzielbaren Wirkung bei einer relativ kleinen Anzahl Gemeinden erfordern.

#### **4.7 Schlussfolgerung**

Die hohe Autonomie der Gemeinden im Kanton Obwalden soll grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Trotzdem erscheint es sinnvoll, Massnahmen zur Sicherung eines hohen Qualitätsstandards im Finanzbereich zu ergreifen.

Zusammengefasst handelt es sich um folgende Vorschläge:

- Ausweitung der Finanzaufsicht des Kantons auf alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit Steuerhoheit (d.h. Einwohnergemeinden und Kirchgemeinden)
- Einführung einer Regelung über die Befähigung der RPK's bzw. GRPK's (Übernahme der Vorgaben gemäss revidiertem Aktienrecht) bzw. Beizug einer externen Revisionsstelle zur Rechnungsprüfung Nicht-Erfüllung der Befähigung durch die RPK bzw. GRPK.
- Zustellung der Erläuterungsberichte an die Finanzaufsicht mit der Möglichkeit, diese mit dem Gemeinderat bzw. der RPK bzw. GRPK zu besprechen.
- Der unterzeichnete Prüfbericht ist Bestandteil der Jahresrechnung, die veröffentlicht wird.
- Publikation der Organisation, Aufgaben, Kompetenzen und Zuständigkeiten, sowie der Hilfsmittel und Prüfraster der kantonalen Aufsicht im Internet.

Mit den nun im Finanzhaushaltsgesetz eingeflossenen Gesetzesartikeln, gemäss den oben erwähnten Vorschlägen, sind alle acht Minimalanforderungen der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen erfüllt.

### **5. Vernehmlassungsergebnisse**

Von den Gemeinden Sarnen, Kerns, Sachseln, Giswil, Lungern und Engelberg und einzelnen Parteien wurde insbesondere hervorgehoben, dass die Erarbeitung und vor allem der frühe Einbezug der Einwohnergemeinden begrüsst und auch entsprechend verdankt wird. Der Gesetzesentwurf als Ganzes wird grundsätzlich gut bewertet.

Alle Parteien erklären sich grundsätzlich mit dem Gesetzesentwurf einverstanden. Insbesondere begrüsst wird die Transparenz und die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung. Die SVP erwartet, dass die Vergleichbarkeit und die Leistungserfassung des Personals aber auch als Führungsinstrument genutzt werden wird. Diesbezüglich stellt die SVP fest, dass die finanzielle Entwicklung bestimmter Gemeinden nicht ihren Erwartungen entspricht. Deshalb wird die Ausweitung der Finanzaufsicht und die Regelungen der RPK und GRPK auch explizit begrüsst – unter der Voraussetzung, dass die Gemeindeautonomie nicht eingeschränkt wird.

Für die FDP und die Kirchgemeinden Sachseln und Alpnach ist es wichtig, dass bei der Umsetzung aber auch für die kleinen Gemeinden vernünftige und massvolle Regelungen notwendig sind – unnötige Regelungen, welche die Bürokratie in der Verwaltung weiter ansteigen lässt, sind unerwünscht.

In der Vernehmlassung wurden aber auch Fragen und Anregungen zu den Artikeln 33 Haushaltsgleichgewicht und Artikel 34 Schuldenbegrenzung vorgebracht, die vor allem eine politische Erwägung und Entscheid benötigen.

Ebenso sind die Vernehmlassungsergebnisse bei der Festlegung der Abschreibungsmethode nicht eindeutig.

### **5.1 Artikel 33 Haushaltsgleichgewicht**

Ein Haushalt befindet sich im Gleichgewicht, wenn er im mittelfristigen Zyklus ausgeglichen ist. Mit "mittelfristigem Zyklus" ist der Konjunkturzyklus gemeint. Ein ganzer Zyklus umfasst eine konjunkturelle Aufschwungs- und eine Rezessionsphase. Dieser Zyklus dauert gemäss Mustergesetz normalerweise maximal zehn Jahre. Gemäss Mustergesetz muss jedes Gemeinwesen allerdings selber definieren, welchen Zeitraum es als mittelfristig ansieht. In Anlehnung an die heutige Formulierung von Art. 26a des Staatsverwaltungsgesetzes (Eigenfinanzierung der Investitionen über fünf Jahre) sowie von Art. 4 FHV (Ausgleich der Laufenden Rechnung innerhalb von acht bis zehn Jahren) wurde in der Vernehmlassung für den Kanton Obwalden nun von einer mittelfristigen Zeitdauer von fünf bis acht Jahren ausgegangen.

Dem Ausgleich der Erfolgsrechnung kommt eine wichtige Bedeutung zu. Ist die Erfolgsrechnung über längere Zeit nicht ausgeglichen heisst dies, dass die Konsumausgaben nicht mittels der Einnahmen gedeckt sind, d.h. auf Kredit finanziert werden müssten. Das Ergebnis der Erfolgsrechnung kann sowohl bei den kleineren als auch den grösseren Gemeinwesen nicht „punktgenau“ gesteuert werden. Die Steuereinnahmen bzw. der Steuerfuss wird immer im vornherein auf Grund der Annahmen von Ausgaben und Einnahmen festgelegt. Da die Annahmen jedoch nie alle gleichzeitig und im vorhergesehenen Ausmass eintreffen, schliesst die Rechnung nie genau wie budgetiert ab. Das Resultat der Erfolgsrechnung kann demzufolge nie ganz genau vorausgesagt werden. Ein Gewinn der Erfolgsrechnung führt zur Äufnung des Eigenkapitals – ein Verlust belastet das Eigenkapital oder, sofern kein Eigenkapital vorhanden ist, führt zu einem Verlustvortrag. Das Eigenkapital ist somit wie ein Ausgleichsgefäss für den Ausgleich der Erfolgsrechnung. Durch die im FHG vorgesehene Abschreibung des Bilanzfehlbetrages wird die zukünftige Erfolgsrechnung zusätzlich belastet, d.h. die Politik ist zusätzlich gefordert, um die Erfolgsrechnung ausgeglichen zu gestalten. Diese Abschreibung ist insofern eine zusätzliche Massnahme um das Haushaltsgleichgewicht zu erreichen. Eine Massnahme, die z.B. im Privatrecht unbekannt ist.

In Anbetracht auch, dass bei der öffentlichen Hand die Aufgaben in vielen Fällen längerfristig festgelegt sind, soll – wie von einigen Vernehmlassungsteilnehmern gefordert – die Frist für den Haushaltsausgleich wie bis anhin in der Finanzhaushaltsverordnung (GDB 610.11) auf acht bis zehn Jahre festgelegt werden.

### **5.2 Artikel 34 Schuldenbegrenzung**

Zusätzlich zur Tilgung des Bilanzfehlbetrags wird eine Begrenzung der Neuverschuldung vorgesehen. Dabei richtet sich die Formulierung nach der bereits heute für den Kanton geltenden Kriterien der Ausgabenbremse, formuliert in Art. 26a Staatsverwaltungsgesetz bzw. Art. 4 gemäss heutiger Finanzhaushaltsverordnung. Neu gelten diese Beschränkungen sinngemäss auch für die Gemeinden.

Damit wird der Spielraum der Gemeinden unbestrittenermassen eingeschränkt und die Grenzen sind klar definiert. Gemäss Vernehmlassungsantworten sind einzelne Vernehmlassungsteilnehmer nun der Auffassung, dass die vorgesehene Abstufung die Handlungsfähigkeit zu sehr einschränkt und ein grösserer Handlungsspielraum der Gemeinden für die notwendigen Investitionen notwendig ist. Es wird sodann vorgeschlagen, die Eigenfinanzierung über einen Zeitraum von acht Jahren im Gesetz vorzuschreiben, wobei die letzten fünf Rechnungsabschlüsse, zwei Budgets sowie die Finanzplanjahre zu berücksichtigen seien.

Einzelne Investitionen (z.B. in ein Schulhausgebäude) könne für kleinere Gemeinwesen eine grössere Auswirkung auf die Eigenfinanzierung haben (d.h. einen grösseren Anteil an den Gesamtausgaben ausmachen) In der Vernehmlassung haben die meisten Gemeinden gefordert, die Zeitdauer der Eigenfinanzierung auf acht bis zehn Jahre festzulegen. Entsprechend wird eine Zeitdauer von acht Jahren im Gesetz festgehalten.

Ebenfalls wird von Vernehmlassungsteilnehmern vorgeschlagen, dass die vorgegebene Limite überschritten werden könne, wenn das Defizit durch eine Entnahme aus dem Eigenkapital gedeckt werden kann. Dieser Sichtweise ist entgegenzuhalten, dass sich das Eigenkapital gemäss HRM1 allein durch den Saldo der Laufenden Rechnung veränderte. Mit dem HRM2 wird nun der Begriff „Eigenkapital“ erweitert. Der Saldo der Erfolgsrechnung wird jedoch auch im HRM2 weiterhin als das „Eigenkapital im engeren Sinne“ verstanden (Seite 75 Handbuch HRM2), dessen Saldo sich nur durch den Bilanzüberschuss bzw. –fehlbetrag verändert. Neu ist im HRM2 aber, dass auch einige Spezialfinanzierungen, Fonds und Vorfinanzierungen als Eigenkapital betrachtet werden. Die Einlagen bzw. die Entnahmen aus diesen Spezialfinanzierungen verändern das Eigenkapital ebenfalls. Das heisst, dass der Handlungsspielraum der Gemeinden über Vorfinanzierungen zu lösen ist und gelöst werden kann.

Mit der Beschränkung des erlaubten, budgetierten Defizites der Laufenden Rechnung nach Grösse der Gemeinde wird bereits versucht, kleineren Gemeinden einen grösseren Spielraum zu gewähren. Die Limite ist die vom Kantonsrat bereits für den Kanton festgelegte Grösse von drei Prozent, woraus sich die folgende Skala ergab:

Budgetierte Steuereinnahmen	Erlaubte Abweichung
Bis 10 Millionen Franken	10 Prozent
Zwischen 10 und 15 Millionen Franken	9 Prozent
Zwischen 15 und 20 Millionen Franken	8 Prozent
Zwischen 20 und 25 Millionen Franken	7 Prozent
Zwischen 25 und 30 Millionen Franken	6 Prozent
Zwischen 30 und 35 Millionen Franken	5 Prozent

Ab fünfunddreissig Millionen Franken	4 Prozent
Kanton	3 Prozent

Die Abstufung des Prozentsatzes für die Gemeinden ergibt den notwendigen Spielraum bei der Budgetierung. Die erlaubten Defizite der Laufenden Rechnung je Gemeinwesen wären beim Budget 2009:

in TFr.	Kanton	Sarnen	Kerns	Sachseln	Alpnach	Giswil	Lungern	Engelberg
Budgetierter Steuerertrag	57'600	28'600	11'340	11'350	12'425	7'0221	4'500	14'172
Erlaubte Abweichung	3%	6%	9%	9%	9%	10%	10%	9%
max. Budget-Defizit	1'728	1'716	1'020	1'021	1'118	702	450	1'275

Mit der restriktiven Vorgabe sollen die Gemeinwesen angehalten werden, bei bereits sich abzeichnenden Problemen im Budget bzw. im Finanzplan der folgenden Jahre entsprechende korrektive Handlungen vorzunehmen.

### 5.3 Artikel 55 Bewertung und Abschreibung des Verwaltungsvermögens

Das HRM2 lässt den Gemeinwesen grundsätzlich die Wahlfreiheit über die Abschreibungsmethode, d.h. lineare oder degressive Abschreibung. Für eine Vergleichbarkeit der Gemeinden innerhalb des Kantons ist es aber sinnvoll, dass die Abschreibungssätze für die Gemeinden gleich und im Gesetz festgeschrieben werden.

Gemäss den Einwohnergemeinden Sarnen, Kerns, Alpnach, den Parteien SP und FDP sowie den Kirchgemeinden Sachseln und Alpnach ist die lineare Abschreibungsmethode vorzusehen. Die Gemeinde Giswil befürwortet explizit die degressive Abschreibung.

Bezüglich des Unterschiedes ist festzuhalten, dass bei der degressiven Abschreibungsmethode in den ersten Jahren nach der Investition höhere Abschreibungen anfallen als bei der linearen Methode. Mittelfristig und bei gleichbleibendem Investitionsvolumen gleichen sich die in der Erfolgsrechnung zu verbuchenden Abschreibungen an. Ein Unterschied zeigt sich vor allem bei einer Umstellung von degressiver zu linearer oder von linearer zu degressiver Abschreibung sowie von „Investitionsausschlägen“, d.h. bei Jahren mit sehr hohen Investitionen. Dies, da bei grösseren Investitionen die Folgebelastrung bei der degressiven Abschreibung in den ersten Jahren ungleich höher ist als bei der linearen Abschreibung.

Für den Regierungsrat spricht nun in erster Linie das Argument, dass bei der degressiven Abschreibungsmethode diejenige Generation bzw. Entscheidungsgremien die höheren

<sup>1</sup> Bei der Gemeinde Giswil sind in den budgetierten Steuererträgen die Handänderungs-, Grundstückgewinnsteuern und Erbschaftssteuern enthalten.

Abschreibungen zu tragen haben, die den Entscheid auch fällen. Ebenso spricht noch dafür, dass die Gemeinden bereits heute die degressive Abschreibungsmethode anwenden.

## **6. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen**

### **6.1 Finanzhaushaltsgesetz**

*Zu Artikel 1:*

Ziel dieses Finanzhaushaltsgesetzes ist es, den kantonalen und kommunalen Behörden der Exekutive und der Legislative, der Rechtspflege und den Verwaltungen von Kanton und Gemeinden zu ermöglichen, dem gesetzlichen und verfassungsmässigen Auftrag der Ordnung der öffentlichen Finanzen in gewünschter Weise nachkommen zu können und die für die finanzielle Führung erforderlichen Instrumente bereit zu stellen. Diese organisatorischen Aspekte sind das primäre Ziel des Finanzhaushaltsgesetzes und werden daher zu Beginn genannt.

Das Gesetz bezweckt nicht, die Rolle des Kantonsrats bzw. der Gemeindeversammlung in der Finanzpolitik und für den Finanzhaushalt abschliessend zu regeln (vgl. Art. 70 Ziff. 4,5, und 7, Art. 77a, Art. 93 Ziff. 5 und 6 der Kantonsverfassung, KV).

Des Weiteren soll das Gesetz sowohl für Kanton als auch Gemeinden eine Verwaltungsführung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen unterstützen, den wirtschaftlichen und wirksamen Einsatz der öffentlichen Mittel fördern und das Haushaltgleichgewicht wahren. Dies sind zum Teil normative Zielsetzungen. Es stehen nicht, wie bis anhin, der wirtschaftliche Einsatz der Mittel und das Haushaltgleichgewicht im Vordergrund, sondern vor allem eine Verwaltungsführung nach finanzpolitischen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und die Wirksamkeit des Mitteleinsatzes.

Die wichtigsten Aufgabenbereiche werden genannt, welche das Gesetz regelt und die den Aufbau des Gesetzes widerspiegeln: die Gesamtsteuerung des Haushalts, die Ausgabenbewilligung, die Rechnungslegung, die finanzielle Führung auf Verwaltungsebene, die Haushaltsprüfung und die Kontrolle, sowie die Finanzstatistik. Die Aufführung der Finanzstatistik erfolgt deshalb, weil ohne zielgerichtete Daten aus den einzelnen Finanzhaushalten ihre Erstellung erschwert bis unmöglich ist. Es ist ein wichtiges Ziel des Gesetzes, auf freiwilliger Basis eine gewisse Harmonisierung und Standardisierung der Finanzhaushalte zu erreichen.

*Zu Artikel 2:*

Der Geltungsbereich dieses Gesetzes ist im Grundsatz zweigeteilt:

1. Die Vorschriften über die Haushaltführung (allgemeiner Geltungsbereich) gelten – gewisse Ausnahmen vorbehalten – für den Kanton und die Einwohner- und Kirchgemeinden bzw. deren Behörden und Verwaltungseinheiten. Dies deshalb, weil diese Gemeinwesen eigene Steuerhoheit haben (Art. 42 KV). Als Gemeinden gelten zwar die Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden (Art. 90 KV), wobei die Bürgergemeinden in der Praxis aber von der verfassungsmässigen Möglichkeit keinen Gebrauch (mehr) machen, und deshalb dem allgemeinen Geltungsbereich nicht mehr unterstellt werden.

Bei der Umschreibung des Geltungsbereichs werden, wie im Mustergesetz, nicht diese Gemeinwesen selbst (Kanton und die beiden Gemeindearten: Einwohner- und Kirchgemeinde) genannt, sondern ganz konkret deren Organe, d.h. die entsprechenden Behörden und die entsprechenden Verwaltungseinheiten (Art. 2 Abs. 1 Bst. a bis e).

2. Die Vorschriften über die Finanzkontrolle bzw. die Haushaltsprüfung (besonderer Geltungsbereich) gelten nur für die Gemeinwesen, Körperschaften und Institutionen, die in den Art. 77 ff. des Gesetzes konkret genannt werden. Beispielsweise gelten die Vorschriften über die Finanzkontrolle des Kantons lediglich für den Kanton und dessen Behörden und Verwaltungseinheiten. Die Bestimmungen über die Haushaltsprüfung der Gemeinden (Art. 91 ff.) gelten für die Gemeinden, d.h. für alle Gemeinden im Sinne von Art. 90 KV (Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden). Die Vorschriften über die Haushaltsprüfung bei Korporationen, Teilsamen und Alpgenossenschaften, bei Privaten, die Staatsaufgaben erfüllen, und bei Gesellschaften, die von Kanton und Gemeinden beherrscht werden (Art. 102), gelten für die dort genannten Institutionen.

Wie eingangs erwähnt, gibt es einzelne Ausnahmen. Wo einzelne Gemeinwesen vom Geltungsbereich ausgenommen sind oder wenn einzelne Bestimmungen nur für bestimmte Gemeinwesen oder Behörden gelten, so wird dies im Gesetz ausdrücklich genannt (z. B. in Art. 46 Abs. 4, Art. 76 oder Art. 100). Beispielsweise gelten bei den Budget-Kreditüberschreitungen für den Kanton andere Limiten als für die Gemeinden (Art. 46 Abs. 4 Bst. a und b). Für den Kanton ist der allgemeine Anwendungsbereich (über die Haushaltführung) im Prinzip deckungsgleich mit dem Konsolidierungskreis. Art. 2 Abs. 1 Bst. a bis c FHG rubriziert alle kantonalen Behörden oder Verwaltungseinheiten/Amtsstellen, die unter den Geltungsbereich des Gesetzes fallen. Nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 57 Abs. 1 werden diese voll konsolidiert. Dies ist notwendig, weil sonst nicht überall, innerhalb des Konsolidierungskreises, die gleichen Rechnungslegungsregeln beachtet werden, was die konsolidierte Rechnung verfälscht.

Art. 2 Abs. 2 Bst. d rubriziert alle kommunalen Behörden und Verwaltungseinheiten/Amtsstellen, die unter den Geltungsbereich des Gesetzes fallen.

In Art. 2 Abs. 2 Bst. e werden die Verwaltungseinheiten von Kanton und Gemeinden (Einwohner- und Kirchgemeinden) genannt, die aus der Zentralverwaltung ausgegliedert sind. Die sogenannte Zentralverwaltung besteht aus den Amtsstellen (Verwaltung im eigentlichen Sinn). Öffentliche Aufgaben werden zum Teil aber auch durch ausgegliederte Verwaltungseinheiten mit eigenen Organen erfüllt. Solche Verwaltungseinheiten haben in der Regel eine besondere gesetzliche Grundlage, beim Kanton sind es vor allem öffentlich-rechtliche Anstalten wie z. B. Elektrizitätswerk Obwalden, Ausgleichskasse, Kantonbank, Verkehrssicherheitszentrum Obwalden/Nidwalden, Informatikleistungszentrum Obwalden/Nidwalden, Kantonsspital. Auch auf Gemeindeebene gibt es solche ausgegliederte Verwaltungseinheiten mit eigenen Organen, die aber öffentliche Aufgaben der entsprechenden Einwohner- oder Kirchgemeinde erfüllen. Im Rechtssinn handelt es sich um kommunale Anstalten oder allenfalls Gemeindewerke in einer andern Rechtsform (z.B. Wasserversorgungen). Auch diese ausgegliederten Verwaltungseinheiten fallen unter den allgemeinen Geltungsbereich des Gesetzes; es sei denn, dass besondere kantonale Vorschriften bestehen, wie beispielsweise im Gesetz über das Elektrizitätswerk Obwalden oder im Gesetz über die Obwaldner Kantonbank. Diese Regelungen gehen als spezialgesetzliche Normen dem generellen Erlass des Finanzhaushaltsgesetzes vor. Falls solche spezialgesetzlichen Regelungen bestehen, hat dies auch Folgen für die Konsolidierung. Diese Institutionen müssen nicht zwingend konsolidiert werden; sie soll-

ten aber mindestens im Anhang zur Bilanz aufgeführt werden. Bei anderen Rechnungslegungsprinzipien ist die Konsolidierung schwierig.

Bei der Konsolidierung ist zu beachten, dass es den Gemeinden auch weiterhin frei stehen wird, direkt z.B. Abschreibungen oder Verzinsungen von Gemeindebetrieben der Gemeinderechnung zu belasten.

Die Korporationen, Teilsamen und Alpgenossenschaften sind althergebrachte Einrichtungen des öffentlichen Rechts zur Verwaltung von Bürgergut (Art. 107 KV); diese alten Institutionen fallen nicht unter den allgemeinen Geltungsbereich. Für sie gilt einzig die Vorschrift in Art. 102 über die Haushaltsprüfung (vgl. Art. 2 Abs. 2).

Angesichts des grossen Geltungsbereichs dieses Gesetzes bzw. einzelner Bestimmungen werden die an sich geläufigen Begriffe Exekutive und Legislative der Klarheit halber definiert. Das Gesetz enthält noch zahlreiche Behörden- und Stellenbezeichnungen (Finanzdepartement, Finanzverwaltung, Departemente, Amtsleitungen usw.), die nicht in allen Gemeinwesen vollständig deckungsgleich gebräuchlich sind. In einem solchen Fall gilt die Bezeichnung dieses Gesetzes sinngemäss (eine kommunale Finanzabteilung entspricht der Finanzverwaltung nach diesem Gesetz).

Zum besseren Verständnis, welches Gemeinwesen welchen Teilen des Finanzhaushaltsgesetzes unterstehen soll, dient nachfolgende Tabelle.

## Geltungsbereich FHG

		Führung Finanzhaushalt	Kant. Finanzkontrolle (GRPK)	Gemeinde Haushaltsprüfung (RPK, GRPK)	Haushaltsprüfung nach OR	Finanzaufsicht über Gemeinde
<b>Kanton</b>	Kantonsrat	X	X			
	Regierungsrat	X	X			
	Kant. Verwaltung (Dep., Amtsstellen)	X	X			
	kant. Kommissionen	X	X			
	Gerichte, Gerichtsverwaltung	X	X			
	Anstalten (selbst., unselbständige)	X	X (unselbst. ohne eig. Rev.stelle)			
<b>Gemeinden (Einwohner-, Kirch-, Bürgergemeinden)</b>	Gemeindeversammlung	X Einwohner- und Kirchgemeinden		X		X Einwohner- und Kirchgemeinden
	Gemeinderat	X		X		
	Gemeindeverwaltung (Dep, Amtsstellen, integrierte Werke, Betriebe)	X		X		
	kommunale Kommissionen	X		X		
	kommunale Anstalten (soweit existierend)	X		X (analog Kt)		
<b>Kanton/ Gemeinde</b>	nat. oder jur. Personen (Stiftung, Genossenschaft, AG, usw.) mit öff. Aufgabe		Stiftungsaufsicht X (Kt)		X	
	jur. Personen (Stiftung, Genossenschaft, AG, usw.) ohne öff. Aufgabe, von Gemeinwesen beherrscht				X	
<b>andere öff.-rechtliche Korporationen</b>	Korporationen, Teilsamen, Alpgenossenschaften				X	
	Genossenschaften (Wuhr-, Bodenverbesserungs-, usw.)				X	
	Zweck- oder Gemeindeverbände	nach Statut			X	

#### *Zu Artikel 3:*

Die Unterteilung der Anlagegüter in Finanz- und Verwaltungsvermögen ist eine schweizerische Besonderheit, die eng mit dem Kreditrecht und der Ausgabenbewilligungskompetenz zusammenhängt. Letzten Endes ist diese Unterteilung auch ein Ausdruck der Gewaltentrennung und des direkt-demokratischen Prinzips mit den fakultativen oder obligatorischen Finanzreferenden. Das Unterscheidungskriterium ist der unmittelbare Bedarf im Hinblick auf die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben. Das Finanzvermögen dient der Aufgabenerfüllung nur mittelbar und ist rechtlich frei realisierbar im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, das zweckgebunden und nicht frei realisierbar ist. Zeigt sich, dass ein Gut, das im Verwaltungsvermögen bilanziert ist, für die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht mehr gebraucht wird, ist es in das Finanzvermögen umzuteilen. Die Zuständigkeit für diese Umteilung bzw. Entwidmung sollte bei derjenigen Instanz liegen, die für die ursprüngliche Widmung verantwortlich war. War dies der Kantonsrat (oder über ein fakultatives oder obligatorisches Referendum das Volk), sollte die Umteilung durch den Kantonsrat erfolgen. In allen anderen Fällen sollte die Umteilung durch die Exekutive erfolgen. Dies gilt analog auch für die Gemeinden.

#### *Zu Artikel 4:*

Einnahmen, Ausgaben und Anlagen sind weitere finanzrechtlich zentrale Begriffe. Alle Einnahmen des Staates bilden nach allgemein anerkannten Grundsätzen des schweizerischen Finanzrechts zunächst allgemeine Staatsmittel, über die für beliebige Ausgabenzwecke verfügt werden kann.

Mit der Widmung der freien Mittel für die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe entsteht eine Ausgabe im finanzrechtlichen Sinn. Die Ausgabe ist die dauernde Bindung freier staatlicher Mittel im Hinblick auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die Ausgabe bedarf einer Gesetzesgrundlage und eines Verpflichtungskredits. Beide Voraussetzungen sind erforderlich; ein Verpflichtungskredit allein genügt nicht. Es dürfen keine Ausgaben getätigt werden, für die es keine Rechtsgrundlage gibt. Eine Ausgabe ohne Rechtsgrundlage würde dem Legalitätsprinzip widersprechen. Andererseits genügt die Rechts-Grundlage allein nicht, denn diese muss durch einen Kreditbeschluss genauer konkretisiert werden. Allerdings können Rechtsgrundlage und Kreditbeschluss zusammenfallen. Erforderlich ist zusätzlich, dass vorgängig ein genügender Budgetkredit beschossen wurde. Dies ist bisher in Art. 27 des Staatsverwaltungsgesetzes geregelt und wird hier der Klarheit halber festgehalten.

Klar von der Ausgabe zu unterscheiden ist die Anlage. Die Anlage bindet das Finanzvermögen nicht für die öffentliche Aufgabenerfüllung, denn sie entspricht einem frei realisierbaren Wert, d.h. man kann die Anlage wieder verkaufen. Daher führt die Anlage nur zu einer Umschichtung innerhalb des Finanzvermögens. Ein anschauliches Beispiel bietet der Kauf von Liegenschaften. Werden die Liegenschaften zu reinen Ertragszwecken erworben, sind sie als Anlage zu bezeichnen. Die erworbenen Liegenschaften stellen keine Bindung von Finanzvermögen im Hinblick auf die öffentliche Aufgabenerfüllung dar, da hier nur ein Ertrag angestrebt wird. Werden jedoch Liegenschaften zur Durchführung von Verwaltungstätigkeiten erworben, stellt dies eine Ausgabe dar und keine Anlage. Die Liegenschaften können nicht ohne Weiteres veräußert werden, da sie nun zur öffentlichen Aufgabenerfüllung (z.B. für eine Schule) dienen.

#### *Zu Artikel 5:*

Die Unterscheidung zwischen neuen bzw. frei bestimmbar und gebundenen Ausgaben ist zentral für wichtige Fragen des Finanzrechts, wie z.B. die Zuständigkeitsordnung oder das Finanzreferendum. Der Entscheid, ob eine Ausgabe neu bzw. frei bestimmbar oder gebunden ist, ist letzten Endes immer im Einzelfall zu treffen. Gesetzlich lässt sich nur eine generelle Umschreibung festlegen, die sich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung abstützt. Gemäss der Praxis des Bundesgerichts (BGE 105 Ia 85, und seitheriger konstanter Rechtsprechung) ist eine Ausgabe als gebunden und damit nicht als referendumspflichtig anzusehen, wenn sie durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgegeben, oder die zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich ist. Immer dann, wenn der entscheidenden Behörde in Bezug auf den Umfang der Ausgabe, den Zeitpunkt der Vornahme oder auf andere Modalitäten eine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit zusteht, ist eine neue Ausgabe anzunehmen. Bei der Abklärung der Frage, ob es sich um eine neue oder um eine gebundene Ausgabe handelt, sind hauptsächlich drei Subfragen zu beurteilen: Das Ob, das Wie und das Wann. Wenn diese drei Fragen im Sinne des ersten Teils, der vorstehend erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung mit Ja beantwortet werden können, handelt es sich um eine gebundene Ausgabe; wenn auch nur eine dieser Fragen mit Nein beantwortet werden muss, handelt es sich um eine neue Ausgabe.

Da das Finanzreferendum ein kantonales Rechtsinstitut ist, sind die Kantone naturgemäss frei, den Inhalt in der Verfassung oder in der Gesetzgebung selbst zu definieren. Das Bundesgericht prüft bei seinen diesbezüglichen Entscheiden immer zuerst die kantonale Verfassungs- und die kantonale Gesetzesgrundlage. Erst wenn sich darüber hinaus allgemeine Fragen staatsrechtlicher Natur ergeben, erfolgt die Interpretation im Sinne des zitierten Urteils des Bundesgerichts.

In Art. 28 des Staatsverwaltungsgesetzes vom 8. Juni 1997 (StVG; GDB 130.1) hat der kantonale Gesetzgeber von der oben genannten Kompetenz Gebrauch gemacht und die gebundenen Ausgaben kantonalrechtlich definiert. Dabei ist er der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt, hat aber im Interesse der Praxistauglichkeit einzelne Präzisierungen vorgenommen. Diese Regelung hat sich in der Vergangenheit bewährt und wird hier übernommen.

#### *Zu Artikel 6:*

In Art. 6 FHG werden die buchhalterischen Begriffe Aufwand und Ertrag als gesamter Wertverzehr bzw. Wertzuwachs innerhalb einer bestimmten Periode definiert. Aufwand und Ertrag sind nicht deckungsgleich mit Ausgaben und Einnahmen. Der Aufwand findet beispielsweise auch in der Form des Wertverlustes auf Anlagegütern statt, der als Abschreibung buchhalterisch erfasst wird, aber keine Zahlung auslöst. Der gesamte Aufwand und Ertrag ist in der Erfolgsrechnung des Gemeinwesens zu berücksichtigen. Art. 6 impliziert auch, dass dabei eine periodengerechte Abgrenzung vorzunehmen ist.

#### *Zu Artikel 7:*

Art. 7 konkretisiert den Grundsatz von Art. 6. In Art. 7 Abs. 2 werden die Inhalte der Erfolgsrechnung, sowohl die Aufwandseite wie die Ertragsseite, einzeln rubriziert. Es wird darin der Kontenrahmen HRM2 in der Grobeinteilung abgebildet. Der Saldo der Erfolgsrechnung, die mehrstufig ist (vgl. dazu Art. 24 FHG), verändert den Bilanzüberschuss/-fehlbetrag.

Das HRM2 strebt an, die Rechnungslegung unter Kantonen und Gemeinden möglichst weit zu harmonisieren. Es orientiert sich an den IPSAS-Richtlinien. Diese werden aber nicht integral übernommen. Abweichungen sind im öffentlichen-Recht begründet. So wird beispielsweise auf die Bewertung des Verwaltungsvermögens und den Ausweis stiller Reserven verzichtet.

Die Absätze 4 von Artikel 7 und 8 weichen gemäss Entwurf ihrerseits bewusst vom HRM2 ab. Sie ermöglichen in der Erfolgsrechnung Rücklagen und Vorfinanzierungen bzw. in der Investitionsrechnung Vorfinanzierungen, wenn dafür Verpflichtungskredite bereits beschlossen worden sind. Die Vorfinanzierungen sind gerechtfertigt, wenn tatsächlich ein Verpflichtungskredit (nicht aber nur ein Planungskredit) vorliegt. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass künftige Investitionen der Schuldenbremse zum Opfer fielen.

*Zu Artikel 8:*

Art. 8 stellt das Pendant zu Art. 7, bezogen auf die Investitionsrechnung dar. Was in die Investitionsrechnung verbucht werden muss, ist in genereller Art in Art. 8 Abs. 1 enthalten: Ausgaben, deren Gegenwert einer mehrjährigen Nutzung dient. Subventionen an Dritte mit investivem Charakter können ebenfalls der Investitionsrechnung belastet und aktiviert werden. Ob es sich dabei um Ausgaben mit investivem Charakter handelt, ist bei Subventionen gleich zu beurteilen wie bei staatseigenen Investitionen. In Art. 8 Abs. 2 wird der Kontenrahmen HRM2 für die Investitionsrechnung abgebildet.

Wie bei Art. 7 wird auch bei der Investitionsrechnung der Grundsatz übernommen (bereits heute in der Finanzhaushaltsverordnung des Kantons enthalten), dass Vorfinanzierungen in die Investitionsrechnung aufgenommen werden können. Zwingend notwendig ist dafür aber der vom Kantonsrat bzw. der Gemeindeversammlung gesprochene Verpflichtungskredit.

*Zu Artikel 9:*

Diese Grundsätze der Haushaltsführung dienen Kantonen und Gemeinden im Sinne von generellen Richtlinien. Das Prinzip der Gesetzmässigkeit (Legalitätsprinzip) erfordert für jede staatliche Handlung eine gesetzliche Grundlage. Dies trifft auch für alle Transaktionen im Staatshaushalt zu. Es wird dazu auch auf Art. 4 Abs. 2 FHG verwiesen. Dort ist geregelt, dass jede Ausgabe einer Rechtsgrundlage bedarf. Als Gesetze kommen Erlasse, die in einem formellen Gesetzgebungsverfahren zustande kamen, in Frage (Gesetze nach Art. 60 KV, kommunale Verordnungen und Reglemente nach Art. 87 KV). Auf diese Art und Weise lässt sich das Mitwirkungsrecht der Bürgerinnen und Bürger wahren, unterliegen doch formelle Gesetze mindestens dem fakultativen Referendum. Als Rechtsgrundlagen kommen des weiteren auch Gerichtsentscheide, Volksentscheide oder Verordnungen und Beschlüsse des Kantonsrats in Frage.

Der Grundsatz des Haushaltgleichgewichts soll eine zu hohe öffentliche Verschuldung verhindern, die das Gleichgewicht zwischen den Generationen stört und die Wettbewerbsfähigkeit und Bonität eines Gemeinwesens schmälern kann. Ausserdem haben die öffentlichen Haushalte vermehrt eine stabilitätspolitische Verantwortung. Die Ausgaben und Einnahmen müssen aber "lediglich" grundsätzlich und nicht jährlich im Gleichgewicht gehalten werden, denn es muss möglich sein, in konjunkturell schwierigen Zeiten die Staatsausgaben teilweise mit fremden Mitteln zu decken.

Der Grundsatz der Sparsamkeit bezieht sich auf die Ausgabenbedürfnisse und ihre Prioritätsordnung im Rahmen des finanziell Tragbaren. Es sollen nur notwendige und tragbare Ausgaben getätigt werden. Notwendig ist eine Ausgabe nur dann, wenn das Volk bzw. der Kantonsrat als Repräsentant des Volkes sie als notwendiges Ausgabenbedürfnis empfinden und wenn die Vornahme der Ausgabe keinen Aufschub erdulden kann. Tragbar ist eine Ausgabe, wenn sie nicht zu einer finanziell unerwünschten Anspannung des Haushalts führt. Diese Grundsätze richten sich an jene Instanzen, welche den Umfang der Staatstätigkeit prägen, also Legislative und Exekutive bzw. Verwaltung.

Die Aufgabenerfüllung muss priorisiert, d.h. auf ihre Dringlichkeit im gesamten Prioritätssystem untersucht werden. Eine dringliche Ausgabe ist eine Ausgabe, die in der jeweiligen Budgetperiode getätigt werden muss, weil sie sonst nicht ihre volle Wirkung entfalten kann oder eine Aufgabe Schaden erleidet. Die Renovation eines Schulhauses ist in diesem Sinne weniger dringlich als die Reparatur eines Dammbrechens nach einem Unwetter.

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit befasst sich mit der optimalsten, kostengünstigsten Kombination der personellen und sachlichen Mittel im Rahmen der grundsätzlich vorgegebenen Ziele. Es ist periodisch zu überprüfen, ob die Aufgaben nicht durch eine kostengünstigere Kombination der Produktionsfaktoren Arbeit, finanzielles, sachliches und organisatorisches Kapital erfüllt werden können. Die unwirtschaftliche Erfüllung von Aufgaben ist zu vermeiden.

Das Verursacherprinzip i.e.S. und die Vorteilsabgeltung sind die zwei ausformulierten Bestandteile des Verursacherprinzips i.w.S. in der öffentlichen Verwaltung. Das Verursacherprinzip (i.e.S.) sieht vor, dass die Nutzniesser besonderer öffentlicher Leistungen die zumutbaren Kosten der Aufgabenerfüllung tragen sollen. Damit wird den Behörden der Auftrag erteilt, bei Beschlüssen über öffentliche Leistungen die Frage der Finanzierung durch Nutzniesser zu prüfen und zumutbare Gebühren zu erheben. Für die Gebührenerhebung gibt es gewisse Rahmenbedingungen. Die Gebühren dürfen höchstens kostendeckend sein. Die Kostendeckung kann dabei anhand einer Vollkostenrechnung beurteilt werden. Gebühren, die dauernd mehr als die Vollkosten decken, verstossen gegen das Äquivalenzprinzip und werden durch das Bundesgericht korrigiert. Gebühren müssen aber nicht zwingend die vollen Kosten decken. Das Ausmass der Gebührenhöhe ist letzten Endes ein politischer Entscheid, bei dem die zuständige Behörde beurteilen muss, inwieweit spezielle Verursacher zur Kostendeckung beigezogen werden sollen oder inwieweit das Gemeinwesen die Kosten über allgemeine Steuermittel decken soll. Bezüglich des Begriffes „besondere Leistung“ ist grundsätzlich die gleiche Argumentation angebracht, wie sie in der Botschaft des Regierungsrates zum Entwurf eines Gebührengesetzes vom 10. August 2004 aufgeführt wurde. Konkret wurde darin geschrieben, „... was die Nutzung der öffentlichen Sachen anbelangt, drei verschiedene Formen möglich sind. Gemeingebrauch, gesteigerter Gemeingebrauch und Sondernutzung. Der Gemeingebrauch ist im Rahmen der Gemeinverträglichkeit unentgeltlich. Für den gesteigerten Gemeingebrauch und die Sondernutzung dagegen dürfen Gebühren verlangt werden. ...“ Entsprechend sind die Begriffe der „besondere Leistungen“ bzw. „besondere wirtschaftliche Leistungen“ auch mit „gesteigerten Gemeingebrauch und die Sondernutzung“ vergleichbar.

Das Prinzip der Vorteilsabgeltung besagt, dass besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen abzugelten sind. Dabei sollen die erhobenen Abgeltungen dem Nutzen entsprechend sein, den die Bevorteilten aus dem jeweiligen Vorteil ziehen können.

nen. Ausserdem sollte das Prinzip der Zumutbarkeit beachtet werden, das eine Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse und dem privaten Interesse voraussetzt. Vorteilsabgeltungen kommen insbesondere bei staatlichen Erschliessungs- und Infrastrukturprojekten zum tragen. Private Rechtssubjekte haben beispielsweise Vorteilsabgeltungen bei Strassenerschliessungen zu leisten (Perimeterbeiträge, Deckung von Kostenanteilen bei separaten Zu- und Abfahrten zu Einkaufszentren usw.).

Mit dem Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern soll eine gleichmässige Behandlung der verschiedenen staatlichen Aufgabengebiete gewährleistet werden. Steuern sind voraussetzungslos geschuldete staatliche Abgaben, die jedermann entrichten muss. Diese Steuern (vor allem Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen, Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen) sollen allgemein für die Deckung der Staatsausgaben verwendet werden. Eine Zweckbindung einzelner Einnahmen ist deshalb lediglich für sogenannte Nebensteuern oder Verursachereinnahmen denkbar. Aber auch dort sollte grösste Zurückhaltung geübt werden, damit nicht unerwünschte Ausgabenautomatismen entstehen. Im Prinzip erschweren Zweckbindungen von Einnahmen die konsistente Haushaltführung über alle staatlichen Aufgabenbereiche hinweg und eine Prioritätssetzung nach allgemeinen politischen Kriterien. Zweckbindungen von Hauptsteuern können auch dem Prinzip der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit widersprechen.

Der Grundsatz der Wirkungsorientierung besagt, dass jede finanzielle Entscheidung auf ihre Wirkung hin auszurichten ist. Es soll also nicht nur das Ziel verfolgt werden, eine bestimmte Leistung möglichst günstig zu erbringen, sondern diese Leistung muss auch die gewünschte Wirkung entfalten. Erbringt eine Massnahme nicht die gewünschte Wirkung, so ist sie aufzugeben bzw. durch eine besser geeignete zu ersetzen. Der Grundsatz der Wirkungsorientierung soll auch für Körperschaften gelten, die nicht nach dem Grundsatz der wirkungsorientierten Verwaltungsführung geführt werden. Die Zielgerichtetheit des staatlichen Handelns ist allgemein gültig. Die Wirkung einer Ausgabe ist anhand von Indikatoren nach der Zielerreichung und dem Kosten-Leistungs-Verhältnis zu messen. Es sind dazu verschiedene Ansätze möglich, die sich in Gemeinwesen mit und ohne wirkungsorientierter Verwaltungsführung (WoV) unterscheiden können.

*Zu Artikel 10:*

Die rollende Integrierte Aufgaben- und Finanzplanung wird vom Regierungs- bzw. Gemeinderat erstellt. Er sollte die dem Budget folgenden drei Jahre umfassen und so, zusammen mit dem Budget, eine vierjährige Amtsperiode abbilden. Mit diesem Instrument kann die mittelfristige Optik vollständig abgebildet werden. Die Integrierte Aufgaben- und Finanzplanung ist nicht verbindlich. Er sollte durch den Kantonsrat bzw. die Gemeindeversammlung lediglich zur Kenntnis genommen werden, wobei der Kantonsrat sich zu den generellen Ergebnissen und zu den Einzelheiten der Integrierten Aufgaben- und Finanzplanung auch äussern kann (z.B. mittels der Parlamentarischen Instrumente der Motionen, Postulate, Bemerkungen). Der Regierungsrat wird, sofern er das Anliegen teilen wird, dann diese Bemerkungen bei der nächstmaligen Erstellung des Budgets und der Integrierten Aufgaben- und Finanzplanung berücksichtigen. Art. 10 Abs. 1 legt auch den Grundsatz der rollenden Finanzplanung fest. Der Finanzplan soll jährlich neu erstellt werden. Dies impliziert, dass die Planungsjahre 2, 3 und 4 überarbeitet werden.

*Zu Artikel 11:*

In Art. 11 wird der Hauptzweck der Integrierten Aufgaben- und Finanzplanung erwähnt: Mittelfristige Planung und Steuerung von Finanzen und Leistungen. Der Finanzplan ist somit ein Planungsinstrument.

*Zu Artikel 12:*

Die Integrierte Aufgaben- und Finanzplanung ist nach den Hauptaufgaben eingeteilt. Durch die Vorgabe der funktionalen Gliederung bei den Gemeinden kann eine finanzstatistische Konsolidierung über verschiedenen Staatsebenen hinweg vorgenommen werden. Bereits heute erstellen die Gemeinden ihre Rechnung/ ihren Finanzplan nach der funktionalen Gliederung. Zusätzlich kann die Gliederung ebenfalls nach der Artengliederung erfolgen.

*Zu Artikel 13:*

Die Integrierte Aufgaben- und Finanzplanung soll in einem allgemeinen einleitenden Teil die finanz- und wirtschaftspolitischen Eckdaten enthalten. Dazu gehören Angaben zur volkswirtschaftlichen Entwicklung, zur Bevölkerungsentwicklung, zu Beziehungen der einzelnen Staatsebenen zueinander, zur Teuerung usw. Zu den Hauptaufgaben des Kantons und zu den einzelnen Aufgabengebieten sollen strategische Ziele und deren Umsetzung sowie die sich daraus ergebende voraussichtliche Entwicklung der Leistungen angeführt werden. Diese wichtigen politischen Bereiche sollen dann finanziell in der Kalkulation des Planaufwands und -ertrags, sowie der Planinvestition konkretisiert werden. Aus diesen Bereichen lässt sich auch die voraussichtliche Entwicklung des Finanzierungsbedarfs des Haushalts eruieren. Die Finanzierungsmöglichkeiten dieses Bedarfs sind aufzuzeigen. Daraus lassen sich unter anderem auch wichtige Schlüsse in Bezug auf den zukünftigen Handlungsspielraum bezüglich neuen/erweiterten Aufgaben oder der Steuerentwicklung ableiten, was gesamtvolkswirtschaftlich wichtig ist. Schliesslich soll die Entwicklung des Finanzhaushalts auch anhand der Finanzkennzahlen aufgezeigt werden. Es sollen mindestens die Finanzkennzahlen 1. Priorität nach Art. 35 Abs. 1 FHG dargestellt werden. Die Tragbarkeit der Entwicklung des Finanzhaushalts ist dabei besonders zu würdigen. Verschlechterungen dieser Masszahlen können nicht zuletzt auch ein Rating des Gemeinwesens negativ beeinflussen.

*Zu Artikel 14:*

Das Budget wird vom Regierungsrat bzw. Gemeinderat entworfen und vom Kantonsrat bzw. der Gemeindeversammlung beschlossen bzw. genehmigt. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip. Anders als die Integrierte Aufgaben- und Finanzplanung ist das Budget verbindlich, da es die Budgetkredite enthält, welche die jeweiligen Einheiten zum Eingehen von Verpflichtungen ermächtigen. Wenn das Budget nicht rechtzeitig beschlossen wird, sollen die absolut notwendigen Ausgaben dennoch vom Regierungsrat getätigt werden dürfen, damit der Staatsbetrieb durch den Verzug nicht zum Stillstand gebracht wird. Die Variante, bei der monatlich ein Zwölftel des Vorjahresbudgets zur Verfügung gestellt wird, ist zu vermeiden; nicht alle im Vorjahr enthaltenen Ausgaben wiederholen sich im nächsten Jahr. Eine solche Variante bedürfte auf jeden Fall eines separaten Beschlusses des Kantonsrats.

Bei den Gemeinden ist die Gemeindeversammlung für die Genehmigung des Budgets zuständig. Da die Gemeindeversammlungen in der Regel nur zweimal jährlich stattfinden,

soll der Regierungsrat im Falle einer zweiten Ablehnung des Budgets genehmigen können. Dieses Vorgehen ist heute bereits z.B. im Kanton Luzern so vorgesehen.

*Zu Artikel 15:*

Hier wird die Kurzfristigkeit des Budgets festgehalten.

*Zu Artikel 16:*

Das Budget kann nach der institutionellen Gliederung oder nach der funktionalen Gliederung aufgebaut sein. Bei grösseren Gemeinwesen ist eher die institutionelle Gliederung angebracht, da sich so besser die Verantwortlichkeitsbereiche der exekutiven Staatsebene lokalisieren lassen. Bei kleineren Gemeinwesen steht die funktionale Gliederung des Budgets im Vordergrund. Die Artengliederung soll sich grundsätzlich nach dem Kontenrahmen des HRM2 richten. Dieser ändert sich gegenüber jenem des HRM1 nur geringfügig. Wichtig ist, dass bei den verschiedenen Modellen zur Gliederung des Budgets die finanzstatistischen Bedürfnisse erfüllt werden können. Alle Körperschaften sollten statistisch eine funktionale Gliederung nachweisen können.

*Zu Artikel 17:*

Die Grundsätze der Budgetierung sollen dem Gemeinwesen generelle Richtlinien geben, wie ein Budget inhaltlich und zweckmässig erstellt werden kann.

Der Grundsatz der Jährlichkeit besagt, dass das Budget mit einer jährlichen Periodizität erstellt werden soll. Es hat die gleiche Periodizität wie die Rechnungslegung und man kann Plan- und Ist-Grössen gut vergleichen. Nicht beanspruchte Budgetkredite verfallen am Ende des Rechnungsjahrs.

Der Grundsatz der Spezifikation beschreibt den Detaillierungsgrad der einzelnen Budgetpositionen. Sie sollen im Sinne der politischen, rechtlichen und administrativen Transparenz und Steuerbarkeit nach Verwaltungseinheiten, nach der Artengliederung und nach Massnahmen und Verwendungszweck unterteilt werden. Nur Verwaltungseinheiten, die mit Leistungsauftrag und Globalbudget geführt werden, können von diesem Grundsatz abweichen, da sie eine grössere Flexibilität haben sollen und ein Globalbudget erhalten.

Der Grundsatz der Vollständigkeit soll sicherstellen, dass alle Aufwände und Erträge sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen aufgeführt werden, die im nächsten Jahr zu erwarten sind. Vor allem sollen keine Verrechnungen vorgenommen werden, um Ausgaben kleiner aussehen zu lassen als sie in Wirklichkeit sind.

In dieselbe Richtung wie der Grundsatz der Vollständigkeit geht der Grundsatz der Vergleichbarkeit. Die Budgets sollten untereinander und im Zeitablauf vergleichbar sein. Ändern die Einteilung des Budgets oder sein Detaillierungsgrad ständig, wird die Transparenz geschmälert, was den politisch zuständigen Behörden die Entscheidungsfindung erschwert.

Der Grundsatz der Bruttodarstellung ist finanzrechtlich und finanzwirtschaftlich wichtig. Aufwand und Ertrag sowie Einnahmen und Ausgaben sollen ohne gegenseitige Verrechnung in voller Höhe ersichtlich sein. Gegenseitige Verrechnungen verstecken Risiken und beeinflussen die politische Entscheidungsfindung.

*Zu Artikel 18:*

Das Budget enthält für Verwaltungseinheiten, die nicht nach dem Prinzip der Globalbudgetierung geführt werden, detailliert Planaufwand und -ertrag, Planinvestitionsausgaben und -einnahmen. Bei diesen Verwaltungseinheiten kann der Kantonsrat bzw. die Gemeindeversammlung theoretisch über jeden einzelnen Posten entscheiden. Für Verwaltungseinheiten, die nach dem Prinzip des Leistungsauftrags und des Globalbudgets geführt werden, enthält das FHG in Art. 19 die Detailregelung. Der Regierungsrat bzw. der Gemeinderat hat das Budget gegenüber dem Kantonsrat in einem begleitenden Bericht oder im Integrierten Aufgaben- und Finanzplan (IAFP) zu begründen. Die Begründungen haben allgemeine Erwägungen und, wo dies angezeigt ist, Detailausführungen zu einzelnen Budgetpositionen zu umfassen.

*Zu Artikel 19:*

Bei Verwaltungseinheiten, die nach dem Prinzip des Leistungsauftrags und Globalbudgets geführt werden, ist das Budget nach Leistungsgruppen oder Leistungen zu unterteilen. Der Budgetkredit wird bei diesen Verwaltungseinheiten, anders als bei Verwaltungseinheiten die nicht nach dem Prinzip der Globalbudgetierung geführt werden, definiert. Es werden hier nicht die einzelnen Aufwand- und Ertragspositionen als einzelne Budgetbeträge bewilligt, sondern es wird der Saldo der Aufwände und Erträge bzw. der Ausgaben und Einnahmen entweder für die Verwaltungseinheit insgesamt oder für ihre Leistungsgruppen oder ihre Leistungen im Einzelnen festgelegt.

Der Leistungsauftrag kann zusammen mit dem Budget vom Kantonsrat bzw. der Gemeindeversammlung beschlossen werden. Die "Kann"-Formulierung lässt die konkrete Zuständigkeit offen, da abweichende Regelungen betreffend der Zuständigkeit in einem Spezialgesetz getroffen werden können.

Durch den Leistungsauftrag und die Globalbudgetierung soll den Verwaltungseinheiten nach dem WoV-Prinzip mehr Entscheidungsfreiheit zugestanden werden. Selbstverständlich sind auch bei den Verwaltungseinheiten nach dem WoV-Prinzip eine detaillierte Budgetierung vorzunehmen. Um eine einheitliche statistische Darstellung zu erhalten, ist trotz Budgetierung mit Leistungsauftrag und Globalbudget ein statistischer Ausweis nach der vorgegebenen Artengliederung zu erstellen. Zu verweisen ist auch auf Art. 16 FHG in Bezug auf den statistischen Ausweis nach der funktionalen Gliederung.

*Zu Artikel 20:*

Bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget kann der Regierungsrat bzw. Gemeinderat gemäss Art. 71, Ziff. I die Übertragung nicht beanspruchter Globalkredite von einer Periode auf die andere beschliessen. Sind solche Überträge beschliessen, darf das Globalbudget bis zur Höhe des Übertrages überschritten werden.

Selbstverständlich kann die Verwaltungseinheit mit Leistungsauftrag und Globalbudget Mehrausgaben mit Mehreinnahmen decken, wobei allenfalls im Leistungsauftrag selbst die Rahmenbedingungen dafür festzulegen sind. Nicht sachgerecht wäre es beispielsweise, wenn ein Mehraufwand einer Dienststelle durch eine Erhöhung der Gebühren kompensiert würde.

*Zu Artikel 21:*

Der Regierungsrat bzw. Gemeinderat ist für die jährliche Erstellung der Jahresrechnung zuständig. Diese bildet das Kernstück der Rechnungslegung. Die Jahresrechnung ist in der Folge durch den Kantonsrat bzw. der Gemeindeversammlung jährlich zu genehmigen. Wenn die Rechnung nicht genehmigt wird, ist sie an die Exekutive zur Korrektur zurückzuweisen. Die Nicht-Genehmigung darf nicht politisch begründet werden, z.B. weil das Ergebnis nicht akzeptiert wird. Sie muss durch rechnerische oder buchhalterische Aspekte begründet sein, die durch die Exekutive korrigiert werden können. Im Obligationenrecht (Art. 699 OR) hat bei Aktiengesellschaften die ordentliche Versammlung alljährlich innerhalb von sechs Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres stattzufinden. Entsprechend soll die Gemeindeversammlung die Rechnung der öffentlichen Körperschaften ebenfalls bis spätestens Ende Juni genehmigen.

*Zu Artikel 22:*

Art. 22 umschreibt den minimalen Inhalt der Jahresrechnung und enthält einige generelle Rahmenbedingungen. Neu gegenüber HRM1 sind die Geldflussrechnung, die spezielle Erwähnung des Anhangs, dessen minimaler Inhalt in Art. 27 FHG umschrieben wird, sowie der Revisionsbericht der GRPK bzw. RPK. Art. 22 stellt den minimalen Umfang der Jahresrechnung dar. Dieser Umfang darf nicht unterschritten werden. Selbstverständlich kann die Exekutive aber darüber hinausgehen.

Für die Transparenz und die Sicherstellung der Steuerungsfunktion des Kantonsrats ist es wichtig, dass Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung gleich dargestellt werden wie das Budget. Nur so ist es dem Kantonsrat möglich die Einhaltung der Kredite, die mit dem Budget bewilligt wurden, zu prüfen. Zusätzlich sind dem Kantonsrat auch Vergleichszahlen des Vorjahres über die Bilanz, die Erfolgsrechnung und die Investitionsrechnung vorzulegen. Dadurch lässt sich die Entwicklung klarer erkennen.

Ebenfalls wichtiger Teil der Jahresrechnung ist der Revisionsbericht der bestätigt, dass die Rechnung gemäss den Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt wurde.

*Zu Artikel 23:*

Art. 23 bildet die Haupteinteilung der Bilanz, der Aktiven und der Passiven ab. Die detaillierte Einteilung der Bilanz ergibt sich aus dem harmonisierten Kontenrahmen HRM2.

*Zu Artikel 24:*

Die Erfolgsrechnung ist mehrstufig abzuschliessen. Auf der operativen ersten Stufe soll ein betriebswirtschaftlich sauberer Abschluss ausgewiesen werden, der mit anderen Gemeinwesen vergleichbar ist. Finanzpolitisch motivierte Buchungen, sowie mit der eigentlichen Geschäftstätigkeit nicht zusammenhängende Vorfälle sind auf der zweiten Stufe zu erfassen. In Abs. 2 und Abs. 3 wird umschrieben, wann ein Aufwand und ein Ertrag als ausserordentlich gelten können. Insbesondere gehören zusätzliche Abschreibungen und Bildungen oder Auflösungen von Vorfinanzierungen zum ausserordentlichen Aufwand.

*Zu Artikel 25:*

Wie in Art. 24 für die Erfolgsrechnung wird hier die Einteilung der Investitionsrechnung beleuchtet.

*Zu Artikel 26:*

Zwar enthielt bereits das HRM1 eine rudimentäre Geldflussrechnung. Diese war jedoch nicht so umfassend wie diejenige im HRM2. Die Geldflussrechnung ist wichtig, damit die Finanzierungstätigkeit und der Finanzierungsbedarf einzeln analysiert und kommuniziert werden können. Mit einer gestuft dargestellten Geldflussrechnung kann es zusätzlich über die betrieblichen, die investitiven und die tresoreriebezogenen Vorgänge detailliert orientiert werden. Diese drei Kategorien müssen ersichtlich sein.

*Zu Artikel 27:*

Die für den Anhang vorgesehenen Einzelheiten sind obligatorisch darzulegen. Es handelt sich einerseits in den Bst. a und b um materielle Aussagen über die Rechnungslegung und die Rechnungslegungsgrundsätze, in den Bst. c bis g sind Detailausweise über Einzelheiten des Haushalts und anderer Beurteilungsfaktoren zu publizieren. Als Regelwerk für die Rechnungslegung gilt das HRM2. Wird von HRM2 abgewichen, sind die Abweichungen aufzuzeigen.

Gemäss Art. 27 Bst. b sind interne, nicht im HRM2 aufgeführte oder detaillierte Rechnungslegungsgrundsätze zu erwähnen. Es handelt sich dabei um Grundsätze, die für die Bilanzwerte, sowie die Abschreibungs-, Wertberichtigungs- und Abgrenzungsbefehle massgebend sind. So ist hier z.B. festzulegen, ob bei der Verbuchung der Steuern das Soll-Prinzip oder das Steuerabgrenzungs-Prinzip (siehe Fachempfehlung Nr. 07) zur Anwendung kommt.

*Zu Artikel 28:*

Der Eigenkapitalnachweis ist gegenüber dem HRM1 eine Neuerung. Der Begriff des Eigenkapitals wird generell verbreitert. Das Eigenkapital setzt sich aus verschiedenen Positionen zusammen.

*Zu Artikel 29:*

Der separate Nachweis der Rückstellungen ist gegenüber HRM1 ebenfalls eine qualitative Verbesserung. Die Gründe für eine Bildung von Rückstellungen sind in Art. 53 Abs. 4 FHG enthalten. Nicht mehr notwendige Rückstellungen sind erfolgswirksam aufzulösen.

*Zu Artikel 30:*

Der Beteiligungsspiegel stellt eine qualitativ wichtige Neuerung des HRM2 dar. Bisher war über die Beteiligungen und ihre Risiken wenig Konkretes gefordert. Meistens wurden Beteiligungen nur listenmässig oder summarisch aufgezeigt, ohne dass über die näheren Umstände Aufschluss gegeben worden wäre. Wie in der Fachempfehlung Nr. 16 vorgesehen, ist über die Beteiligungen detailliert zu berichten. Die Auflistung in Art. 30 Abs. 2 ist verbindlich.

*Zu Artikel 31:*

Im Gewährleistungsspiegel sind Tatbestände aufzuführen, aus denen sich in Zukunft eine finanzielle Belastung des Gemeinwesens ergeben kann. Bisher wurden in Anhängen zu Jahresrechnungen unter dem Strich teilweise die Eventualverpflichtungen aufgelistet, ohne dass Gewähr für die Vollständigkeit bestand. Das Musterfinanzhaushaltsgesetz legt in Art. 31 (detailliert in der Fachempfehlung Nr. 16) jene Bereiche fest, um die es hier geht. Ferner legt Art. 31 den Minimalinhalt der Informationen pro Verbindlichkeit fest. Die

in Art. 31 Abs. 2 Bst. f erwähnten spezifischen zusätzlichen Angaben sind situationsbezogen zu gestalten.

*Zu Artikel 32:*

Hauptaufgabe des Anlagespiegels ist der Nachweis der Werte der Anlagen, die in der Bilanz enthalten sind. Der Anlagespiegel wird nur in zusammengefasster Form, aufgeteilt auf verschiedene Kategorien von Anlagen, gezeigt. Der Anlagespiegel umfasst die Positionen des Finanz- wie auch des Verwaltungsvermögens. Details über die einzelnen Anlagen werden nicht im Anlagespiegel, sondern in der Anlagenbuchhaltung (Art. 63 FHG) behandelt.

*Zu Artikel 33:*

Ein Haushalt befindet sich im Gleichgewicht, wenn er im mittelfristigen Zyklus ausgeglichen ist. Mit "mittelfristigem Zyklus" ist der Konjunkturzyklus gemeint. Ein ganzer Zyklus umfasst eine konjunkturelle Aufschwungs- und eine Rezessionsphase. Dieser Zyklus dauert gemäss Mustergesetz normalerweise maximal zehn Jahre. Gemäss Mustergesetz muss jedes Gemeinwesen allerdings selber definieren, welchen Zeitraum es als mittelfristig ansieht. In Anlehnung an die heutige Formulierung von Art. 26a des Staatsverwaltungsgesetzes (Eigenfinanzierung der Investitionen über fünf Jahre) sowie von Art. 4 FHV (Ausgleich der Laufenden Rechnung innerhalb von acht bis zehn Jahren) wird für den Kanton Obwalden nun von einer Zeitdauer eines Zyklus von acht bis zehn Jahren ausgegangen.

In Art. 33 Abs. 2 wird festgelegt, dass ein vorhandener Bilanzfehlbetrag nicht nur durch zukünftige Erträge der Laufenden Rechnung abgetragen wird, sondern dass der Bilanzfehlbetrag zusätzlich jährlich um mindestens 12,5 Prozent abzutragen ist. Diese Regelung entspricht in etwa der heutigen Formulierung der FHV. Es wird dabei eine lineare Abschreibung gewählt. Diese Abschreibungsmethode trägt der gleichmässigen jährlichen Abschreibung im Verhältnis zu den Möglichkeiten des Gemeinwesens besonders am Anfang besser Rechnung, ist insgesamt aber doch eine herausfordernde Verpflichtung.

In Abs. 3 wird die Regelung von Art. 26a Abs. 3 des Staatsverwaltungsgesetzes übernommen (dieser Teil des StVG wird in Art. 105 FHG aufgehoben). Danach benötigt eine Mehrausgabe oder Saldoverschlechterung des Budgetentwurfes der Regierung in jedem Fall die Zustimmung der Mehrheit der Mitglieder des Kantonsrates, d.h. bei einer heutigen Mitgliederzahl von 55 sind auch bei Abwesenheiten immer 28 Stimmen notwendig. Dieselbe Regelung gilt auch bei allen durch den Kantonsrat zu beschliessenden Nachtragskrediten. Dies ist eine strenge Regelung, die sich aber im Interesse des Haushaltsgleichgewichts bewährt hat.

*Zu Artikel 34:*

Zusätzlich zur Tilgung des Bilanzfehlbetrags wird eine Begrenzung der Neuverschuldung vorgesehen. Dabei richtet sich die Formulierung nach der bereits heute für den Kanton geltenden Kriterien der Ausgabenbremse, formuliert in Art. 26a Staatsverwaltungsgesetz bzw. Art. 4 gemäss heutiger Finanzhaushaltsverordnung. Neu gelten diese Beschränkungen sinngemäss auch für die Gemeinden. Da jedoch einzelne Investitionen (z.B. in ein Schulhausgebäude) für kleinere Gemeinwesen grössere Auswirkungen auf die Eigenfinanzierung haben (d.h. einen grösseren Anteil an den Gesamtausgaben ausmachen können), wird für die Gemeinden eine längere Zeitdauer festgehalten. In der Vernehm-

lassung haben die meisten Gemeinden gefordert, die Zeitdauer der Eigenfinanzierung auf acht bis zehn Jahre festzulegen. Entsprechend wird eine Zeitdauer von acht Jahren im Gesetz festgehalten.

Ein Defizit der Erfolgsrechnung ist deshalb vorgesehen, weil die jährlichen Rechnungen überwiegend besser abschliessen als der jeweilige Voranschlag. Es ist deshalb sinnvoll, beim Voranschlag eine Toleranzbreite vorzuschlagen.

Das Budget des Kantons darf gemäss geltender Ausgabenbremse höchstens ein Defizit von drei Prozent (Kanton) der budgetierten Steuererträge aufweisen.

Da je nach Grösse des Gemeinwesens der Spielraum für Massnahmen unterschiedlich ausfallen dürfte, soll die Begrenzung des Fehlbetrages der Laufenden Rechnung an die Höhe der budgetierten Steuereinnahmen angepasst werden. Konkret sieht die vorgesehene Abstufung bei den Gemeinden wie folgt aus:

Budgetierten Steuereinnahmen	Erlaubte Abweichung
Bis 10 Millionen Franken	10 Prozent
Zwischen 10 und 15 Millionen Franken	9 Prozent
Zwischen 15 und 20 Millionen Franken	8 Prozent
Zwischen 20 und 25 Millionen Franken	7 Prozent
Zwischen 25 und 30 Millionen Franken	6 Prozent
Zwischen 30 und 35 Millionen Franken	5 Prozent
Ab fünfunddreissig Millionen Franken	4 Prozent
Kanton	3 Prozent

Der höhere Prozentsatz für die Gemeinden ergibt sich aus der unterschiedlichen Grösse der Gemeinwesen und der in Rezessionen notwendige Spielraum bei der Budgetierung. Die erlaubten Defizite der Laufenden Rechnung je Gemeinwesen wären beim Budget 2009:

in TFr.	Kanton	Sarnen	Kerns	Sachseln	Alpnach	Giswil	Lungern	Engelberg
Budgetierter Steuerertrag	57'600	28'600	11'340	11'350	12'425	7'022 <sup>2</sup>	4'500	14'172
Erlaubte Abweichung	3%	6%	9%	9%	9%	10%	10%	9%
max. Budget-	1'728	1'716	1'020	1'021	1'118	702	450	1'275

<sup>2</sup> Bei der Gemeinde Giswil sind in den budgetierten Steuererträge die Handänderungs-, Grundstückgewinnsteuern und Erbschaftssteuern enthalten

Defizit								
---------	--	--	--	--	--	--	--	--

Wie in der heutigen für den Kanton geltenden Ausgabenbremse ist vorgesehen, den Vorbehalten bezüglich von grösseren ausserordentlichen Ereignissen wieder zu übernehmen. Als grössere Ereignisse waren in der Botschaft des Regierungsrates zur Ausgabenbremse vom 13. September 2005 eine Beeinträchtigung der Investitions- bzw. Erfolgsrechnung von einem Prozent des Volkseinkommens definiert. Da das Volkseinkommen jedoch nicht je Gemeinde bekannt ist, soll für die Gemeinde das kantonale Volkseinkommen dividiert durch die Bevölkerung und gewichtet mit der Finanzkraft einer Gemeinde gelten.

Gemäss der letzten vorliegenden Publikation des Bundesamts für Statistik betrug das Volkseinkommen 2005 1,311 Milliarden Franken. Ein Prozent davon sind demnach zurzeit 13,11 Millionen Franken.

in Mio. Fr.	Kanton	Sarnen	Kerns	Sachseln	Alpnach	Giswil	Lungern	Engelberg
Einwohner 31.12.08	34'693	9'865	5'542	4'617	5'270	3'520	2'061	3'818
Finanzkraft	100%	116%	75%	109%	91%	71%	78%	134%
Volks- einkommen	1 311							
Grösseres Ereignis	13,11	4,324	1,570	1,901	1'812	0,944	0,607	1,933

*Zu Artikel 35:*

Zur Beurteilung der Finanzlage sind wenige, prägnante Finanzkennzahlen notwendig. Es muss sich dabei um relative Finanzkennzahlen handeln, die einen Bezug zu Bewegungsgrössen und zu Bestandesgrössen haben und sowohl die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung wie auch die Bilanz betreffen. Das Dreieck der hier vorgeschlagenen Masszahlen erster Priorität Nettoverschuldungsquotient, Selbstfinanzierungsgrad und Zinsbelastungsanteil erfüllt diese Voraussetzungen. Der Nettoverschuldungsquotient ist eine bilanzbezogene Masszahl, die auf die Tragfähigkeit der Nettoverschuldung bezogen auf den Fiskalertrag des Gemeinwesens Bezug nimmt. Der Selbstfinanzierungsgrad ist das Scharnier zwischen Erfolgsrechnung (Cash Flow) und Nettoinvestitionen und betrifft damit deren jährliche Implikation auf die Verschuldungssituation. Der Zinsbelastungsanteil schliesslich betrifft lediglich die Laufende Rechnung. Er legt dar, welcher Teil der Fiskalerträge jährlich durch den Nettozinsaufwand beansprucht wird. In zweiter Priorität werden die zusätzlichen Finanzkennzahlen Nettoschuld in Franken je Einwohner, Selbstfinanzierungsanteil, Kapitaldienstanteil, Bruttoverschuldungsanteil und Investitionsanteil festgehalten. In der Fachempfehlung Nr. 18 werden über die Bandbreiten der entsprechenden Finanzkennzahlen Aussagen festgehalten.

Der Regierungsrat legt die Limiten für Kanton und Gemeinden fest.

*Zu Artikel 36:*

Der Begriff des Kredits ist zentral für das ganze Kreditrecht. Es gibt verschiedene Arten von Krediten, namentlich den Verpflichtungskredit, den Zusatzkredit, den Budgetkredit und den Nachtragskredit. Einige wesentliche Eigenschaften, die für alle Kreditarten gelten, werden in Art. 36 klargestellt. Ein Kredit ist die Ermächtigung, für einen bestimmten Zweck bis zu einem bestimmten Betrag Verpflichtungen einzugehen. Kredite müssen immer vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen eingeholt werden. Kredite sind zweckbestimmt. Sie dürfen nicht für einen anderen Zweck verwendet werden als denjenigen, für den sie bewilligt wurden. Wird ein Kredit nicht aufgebraucht, verfällt er grundsätzlich.

Die Bestimmungen über das Kreditrecht führen im Wesentlichen die Regelung, wie sie in den Art. 28 bis 34 FHV umschrieben ist und die sich bewährt hat, fort.

*Zu Artikel 37:*

Die Verpflichtungskredite können die Form des Objektkredits oder des Rahmenkredits haben. Objektkredite betreffen Einzelvorhaben, die wegen ihrer Grösse eine besondere Beschlussfassung bedingen. Solche Vorhaben sind der zuständigen Behörde (Kantonsrat/Volk bzw. Gemeindeversammlung) besonders zu begründen, was in einer Sachvorlage geschehen soll. Es kann sich dabei um einmalige neue Ausgaben oder wiederkehrende neue Ausgaben handeln. Die zweite Form des Verpflichtungskredites ist der Rahmenkredit. Mit dem Rahmenkredit wird die vollziehende Behörde ermächtigt, für mehrere in einem Programm zusammengefasste Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen. Der Rahmenkredit bezieht sich normalerweise auf eine Zeitspanne, die über das Budgetjahr hinausgeht. Mit dem Antrag an den Kantonsrat / das Volk bzw. die Gemeindeversammlung, einen Verpflichtungskredit zu bewilligen, hat der Regierungsrat bzw. der Gemeinderat die notwendigen näheren Erläuterungen zu geben und beispielsweise auch die Folgekosten aufzuzeigen, damit die Beschlussfassung unter Abwägung aller Gesichtspunkte erfolgen kann.

*Zu Artikel 38:*

Der Kredit sollte aufgrund sorgfältiger, nach fachmännischen Regeln erstellter Berechnungen bemessen werden. Mit fachmännischen Regeln sind allgemein gebräuchliche Methoden von Berufsständen oder anerkannten Vereinigungen gemeint. Eine wichtige Bestimmung ist die Preisstandsklausel, die verhindern soll, dass wegen teuerungsbedingter Mehrkosten ein Zusatzkredit beantragt werden muss. Bei Preisrückgängen soll sich der Kredit entsprechend vermindern. Die Beantragung von Projektierungskrediten wird in Art. 38 Abs. 3 FHG geregelt. Wenn zu Beginn eines Vorhabens die finanzielle Tragweite noch nicht klar ist, sollte ein Projektierungskredit eingefordert werden, bevor man beginnt umfangreiche Studien und Vorinvestitionen zu veranlassen, die präjudizierend wirken könnten.

*Zu Artikel 39:*

Ein Verpflichtungskredit kann grundsätzlich brutto oder netto beantragt werden. Ein Netto-Verpflichtungskredit ist möglich, wenn Beiträge Dritter in ihrer Höhe rechtskräftig zugesichert sind oder wenn er vorbehaltlich bestimmter Leistungen Dritter bewilligt wird. Finanzreferendumsrechtlich kommt es letzten Endes auf die effektiven Nettokosten für den Bürger als Steuerzahler an. Ins Budget sind aber alle Verpflichtungskredite brutto als

Aufwand oder Investitionsausgabe einzustellen; hier gilt im Sinne von Art. 17 Bst. e FHG die Bruttodarstellung.

*Zu Artikel 40:*

Der Mittelbedarf aus Verpflichtungskrediten ist als Aufwand oder Investitionsausgabe in das jeweilige Budget einzustellen. Nur so behält der Kantonsrat den Überblick über die Gesamtausgaben. Ferner entspricht dies auch den Budgetprinzipien nach Art. 17 FHG.

*Zu Artikel 41:*

Sobald ein Verpflichtungskredit verfallen ist, ist er abzurechnen. Die Genehmigung der Abrechnung durch die Instanz, welche den Kredit bewilligt hat, ist schwerfällig. In der Praxis wurde die Abrechnung deshalb durch die Exekutive vorgenommen. Diese Regelung soll hier noch präzisiert werden: Die Abrechnung ist beim Kanton durch die Finanzkontrolle zu prüfen und durch den Regierungsrat zu genehmigen. Das von der kantonalen Finanzkontrolle erstellte Prüfungsergebnis wird aber automatisch der GRPK zur Kenntnis gebracht. Die Abrechnung bei von der Gemeindeversammlung bewilligten Verpflichtungskrediten wird der RPK bzw. GRPK unterbreitet und ist durch den Gemeinderat zu genehmigen.

Drei Ereignisse können den Verfall eines Verpflichtungskredites herbeiführen:

1. Ablauf der Zeitdauer, für die der Kredit vorgesehen wurde,
2. Erreichung des Zwecks, für den der Kredit vorgesehen wurde,
3. Aufgabe des Vorhabens, für das der Kredit vorgesehen wurde.

*Zu Artikel 42:*

Damit der Überblick und die Kenntnis über die Verpflichtungskredite erhalten bleiben und eine Überwachung möglich ist, führen die zuständigen Stellen (Ämter) die Verpflichtungskreditkontrolle. Die Verpflichtungskreditkontrolle hat interne und externe Funktionen. Intern geht es um die Projekt- und Kostenkontrolle. Extern ist insbesondere dem Kantonsrat zusammen mit der Rechnungsablage eine Information über die Verwendung bzw. die Höhe der noch laufenden Verpflichtungskredite zuzuleiten.

*Zu Artikel 43:*

Reicht ein Verpflichtungskredit nicht aus, ist ein Zusatzkredit anzufordern. Art. 43 Abs. 2 FHG betont das Prinzip der vorgängigen Kreditierungspflicht. Sobald klar ist, dass der Kredit um über 10 Prozent und mind. 200 000 Franken (Kanton) bzw. 50 000 Franken überschritten wird, ist ohne Verzug ein Zusatzkredit anzufordern. Dadurch soll verhindert werden, dass bedeutende Verpflichtungen ohne Kreditbewilligung eingegangen werden. Bei unbedeutenden kleineren Überschreitungen soll auf den bürokratischen Aufwand eines Zusatzkredites verzichtet werden. Daher werden Zusatzkredite erst bei relevanten Überschreitungen notwendig. Eine weitere Überschreitungserlaubnis gibt es bei teuerungsbedingten Mehrkosten, die aber nur möglich ist, wenn der Verpflichtungskredit eine Preisstandsklausel enthält (Art. 38). Eine weitere Ausnahme bilden gebundene Ausgaben, die sofort getätigt werden müssen, da hier gemäss Definition keine Handlungsfreiheit besteht.

Über einen Zusatzkredit soll grundsätzlich der Kantonsrat bzw. die Gemeindeversammlung entscheiden. Nicht generell entschieden werden kann, ob solche Zusatzkredite, die ja immer frei bestimmbar sind, finanzreferendumsrechtlich wie neue Ausgaben ab der festgelegten Höhe allenfalls wiederum dem fakultativen Finanzreferendum unterstehen. Nach Art. 59 Abs. 1 Bst. b KV unterstehen neue einmalige Ausgaben von mehr als einer Million Franken und neue wiederkehrende Ausgaben von mehr als 200'000 Franken dem fakultativen Referendum. Erreicht der ursprüngliche Kredit zusammen mit dem beantragten Zusatzkredit diese Kredithöhen, unterliegt der Zusatzkredit dem Finanzreferendum. Andernfalls würden die Mitbestimmungsrechte der Stimmberechtigten umgangen. Bei den Gemeinden ergeben sich die massgebenden Kredithöhen aus Art. 94 Ziff. 7 KV oder der weitergehenden Regelung in der Gemeindeordnung. Übersteigt der ursprüngliche Kredit zusammen mit dem nötigen Zusatzkredit die Finanzbefugnisse des Gemeinderats, muss die Gemeindeversammlung über den Zusatzkredit befinden.

*Zu Artikel 44:*

Im Gegensatz zum Verpflichtungskredit, der für Investitionsvorhaben und längerfristige Ausgaben gedacht ist, dient der Budgetkredit der Bewilligung von laufenden, jährlichen Ausgaben. Der Kantonsrat ermächtigt über den Budgetkredit den Regierungsrat bzw. die Gemeindeversammlung den Gemeinderat, die Jahresrechnung für den angegebenen Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten. Es gibt zwei Arten von Budgetkrediten, je nachdem, ob es sich um eine Verwaltungseinheit mit oder ohne Leistungsauftrag und Globalbudget handelt. Für Verwaltungseinheiten ohne Leistungsauftrag und Globalbudget sind spezifizierte Einzelkredite pro Budgetposition zu vergeben. Für Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget ist der Budgetkredit als Saldoposten pro Globalbudget (Globalkredit) zu bewilligen. Dabei können verschiedene Aggregationsstufen gewählt werden, wie dies in Art. 44 Abs. 2 FHG beschrieben wird.

*Zu Artikel 45:*

Wenn Aufwände zu budgetieren sind, für welche die rechtskräftige Bewilligung von Volk oder Kantonsrat noch aussteht, bleiben diese gesperrt, bis die Rechtsgrundlage in Kraft ist. Erst dann kann die Ausgabe getätigt werden.

*Zu Artikel 46:*

Das Pendant zum Zusatzkredit bei Verpflichtungskrediten ist der Nachtragskredit bei Budgetkrediten. Dieser ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Budgetkredites. Auch hier muss der Kredit bei freien Ausgaben i.d.R. ohne Verzug, d.h. vor dem Eingehen von Verpflichtungen, angefordert werden, sofern der ursprüngliche Budgetkredit um mehr als 50 000 Franken überschritten wird. Bei kleineren Überschreitungen soll auf den bürokratischen Aufwand eines Nachtragskredites verzichtet werden. Vorbehalten bleibt die Kreditüberschreitung nach Art. 48 FHG. Über den Nachtragskredit entscheidet der Kantonsrat bzw. die Gemeindeversammlung abschliessend.

Wie bereits beim Zusatzkredit ausgeführt, bildet eine weitere Ausnahme die gebundenen Ausgaben. Diese müssen in der Regel sofort getätigt werden, da hier gemäss Definition keine Handlungsfreiheit besteht. Eine Einholung eines Nachtragskredites ist deshalb nicht notwendig. Da erfahrungsgemäss die grössten Budget-Überschreitungen bei gebundenen Ausgaben zu Tage treten, soll der Kantonsrat/die Gemeindeversammlung aber bei grösseren Budget-Überschreitungen informiert werden.

*Zu Artikel 47:*

Nicht beanspruchte Budget- und Nachtragskredite verfallen grundsätzlich am Ende des Rechnungsjahres.

*Zu Artikel 48:*

Es gibt zwei Fälle, in denen bei Verpflichtungs- und Budgetkrediten eine Kreditüberschreitung zulässig ist:

1. Dringlichkeit: Die Vornahme des Aufwandes oder der Ausgabe erträgt ohne nachteilige Folgen für den Kanton bzw. die Gemeinde keinen Aufschub;
2. Gebundene Ausgaben im Sinne von Art. 5 FHG: dazu gehören auch teuerungsbedingte Mehrausgaben;

Bei Budgetkrediten sind Kreditüberschreitungen auch bei gegenüberstehende Einnahmen zulässig: Dies können sachbezogene Erträge und Einnahmen sein; bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget können früher gebildete Rücklagen für die Finanzierung einer Kreditüberschreitung aufgelöst werden.

Beim Begriff der Dringlichkeit der Ausgabe sowie bei jenem der Gebundenheit der Ausgabe gibt es naturgemäss für die entscheidende Behörde einen gewissen Ermessensspielraum. Im Sinne der Wahrung rechtsstaatlich-demokratischer Prinzipien soll dieser Ermessensspielraum zurückhaltend gehandhabt werden. Die Behörden haben in dieser Frage eine Praxis zu entwickeln. Anlässlich der in Abs. 3 und 4 vorgesehenen Entlastung der Exekutive durch den Kantonsrat bzw. die Gemeindeversammlung kann die Legislative entsprechende Leitplanken festlegen. Die Regelung in Absatz 3 führt die bisherige Praxis gemäss Art. 34 Abs. 3 FHV weiter, jene von Abs. 4 orientiert sich an Art. 31 Abs. 3 FHV.

*Zu Artikel 49:*

Spezialfinanzierungen (worunter auch die althergebrachten Fonds fallen) sind eine Er rungenschaft des HRM1. Sie haben sich grundsätzlich bewährt. Es gelten allerdings die in Art. 49 Abs. 1 gemachten Restriktionen (gesetzliche Grundlage, keine Zweckbindung von Hauptsteuern). Spezialfinanzierungen sind zu bilanzieren und der Geschäftsverkehr in Spezialfinanzierungen ist über die Erfolgsrechnung sowie die Investitionsrechnung zu verbuchen. Dies entspricht dem Prinzip der Vollständigkeit des Budgets (Art. 17 Bst. c FHG). Der in Art. 49 Abs. 3 festgehaltene Grundsatz der Vollkostenrechnung für die Spezialfinanzierung soll in der Regel eingehalten werden. Dazu gehört in der Regel auch die Verzinsung von Vorschüssen oder von Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen. Konkret sollte die entsprechende Detailregelung im Spezialgesetz umschrieben werden. Die Bestimmung über die Auflösung von Spezialfinanzierungen führt die Praxis nach Art. 19 Abs. 6 FHV fort.

*Zu Artikel 50:*

In Art. 50 ist der in IPSAS geltende Grundsatz der "True and Fair View" in allgemeiner Form festgehalten, der im Sinne des HRM2 als allgemeine Zielsetzung anzustreben ist.

*Zu Artikel 51:*

Als Rechnungslegungsstandard soll HRM2 gelten. In einzelnen Punkten kann vom Regelwerk abgewichen werden; diese Abweichung ist in der Jahresrechnung darzulegen und zu begründen. Selbstverständlich kann der Regierungsrat durch eine Regelung in einem formellen Gesetz auch durch den Kantonsrat gezwungen werden, eine einzelne Regel in der einen oder anderen Form anders anzuwenden, als es im Standardwerk vorgesehen ist. Auch solche durch den Kantonsrat beschlossene Abweichungen sind durch den Regierungsrat im Anhang zur Jahresrechnung darzulegen und zu begründen. Diese Transparenz ist insbesondere deswegen erforderlich, weil Interpretationen und Beurteilungen der Haushaltlage nicht nur durch den Kantonsrat vorgenommen werden, sondern durch Gläubiger, gesamtschweizerische Organisationen, die Wissenschaft usw.

*Zu Artikel 52:*

In Art. 52 werden die wichtigsten Grundsätze der Rechnungslegung festgehalten und definiert. Für Erläuterungen siehe Fachempfehlung Nr. 02.

*Zu Artikel 53:*

In Art. 53 finden sich die grundlegenden Bilanzierungsvorschriften, d.h. es wird geregelt, wann Vermögenswerte, Verpflichtungen und Rückstellungen überhaupt zu bilanzieren sind.

*Zu Artikel 54:*

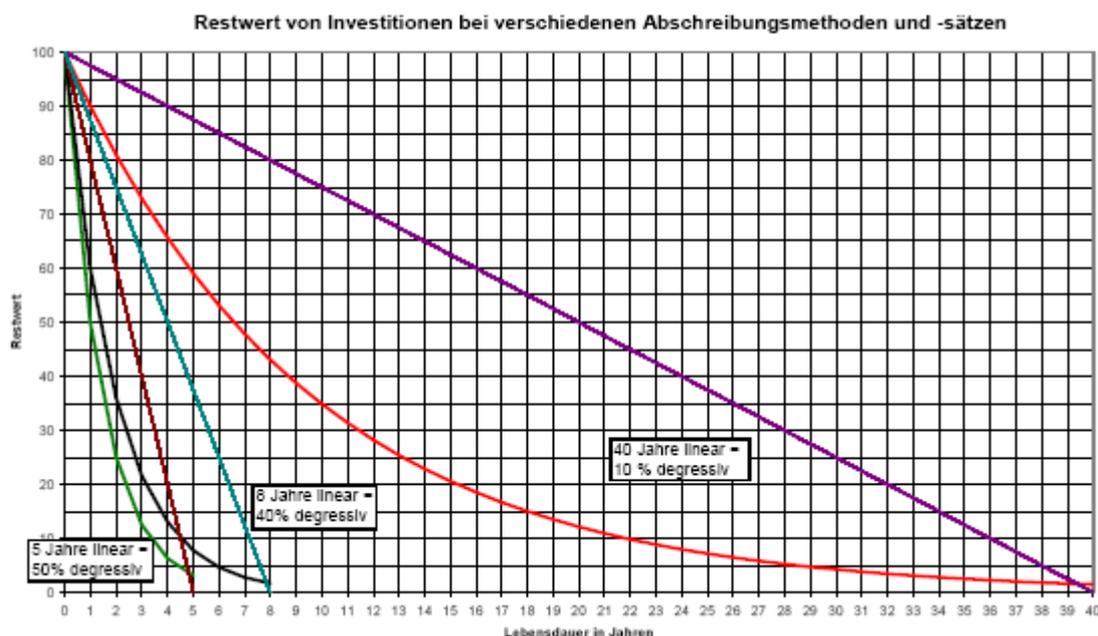
In Art. 54 finden sich die Vorschriften, die festlegen, mit welchem Wert das Fremdkapital und das Finanzvermögen in der Bilanz zu berücksichtigen sind. Bezüglich Fremdkapital und Finanzvermögen gilt das Nominalwertprinzip. Fremdkapital, z.B. Obligationen, sind also bei einer Veränderung des Marktwertes wegen Zinssatzänderungen nicht etwa neu zu bewerten. Für das Finanzvermögen gilt grundsätzlich bei erstmaliger Bilanzierung das Prinzip des Anschaffungswerts. Das Finanzvermögen ist periodisch neu zu bewerten, wobei dann der Verkehrswert massgebend ist. Dauerhafte Wertminderungen im Finanzvermögen sind zu berichtigen.

*Zu Artikel 55:*

Auch beim Verwaltungsvermögen gilt das Prinzip der Bewertung zu Anschaffungswerten. Unterliegen die Anlagen des Verwaltungsvermögens durch Nutzung einem Wertverzehr, so sind sie nach der angenommenen Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Nutzungsdauer richtet sich nach den Vorgaben des Handbuchs HRM2. Es können durch den Regierungsrat auch andere Nutzungsdauern festgelegt werden. Diese dürfen aber nicht sachfremd sein. Zusätzliche Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen dürfen regelbasiert vorgenommen werden. Regelbasiert heisst, dass eine generelle zusätzliche Regel für diese Abschreibungen dauerhaft festgelegt sein muss. Eine regelbasierte Vorschrift für die zusätzlichen Abschreibungen kann beispielsweise sein, dass eine Anlage auf einen Franken abgeschrieben wird, sobald ein Restwert von unter 25 000 Franken erreicht wird. Situationsbezogene zusätzliche Abschreibungen sind nur unter den in Absatz vier festgelegten Prämissen zulässig.

Dass bei den Gemeinden nur die in Abs. 3 festgelegten degressiven Abschreibungssätze (mit Ausnahme des Bilanzfehlbetrages) erlaubt sind, ist in der Vergleichbarkeit der einzelnen Gemeinderechnungen begründet.

Die festgelegten degressiven Abschreibungssätze entsprechen bei einem Abschreibungssatz von 10 Prozent einer Nutzungsdauer von 40 Jahren bzw. bei einem Abschreibungssatz von 50 Prozent einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Sie liegen alle innerhalb der im Handbuch HRM2 festgelegten Bandbreiten.



Da die zusätzlichen Abschreibungen werden einer spezifischen Anlage zugeordnet. Entsprechend reduzieren sich die ordentlichen Abschreibungen in den Folgejahren. Die zusätzlichen Abschreibungen werden als gesonderte Position ausgewiesen.

Ergibt sich für einzelne Positionen eine dauerhafte Wertverminderung oder wird eine einzelne Position veräußert (z.B. Ersatz eines Fahrzeuges), so ist deren bilanzierter Wert zu berichtigen.

*Zu Artikel 56:*

Die Regelung des Konsolidierungskreises ist gegenüber dem HRM1 eine wesentliche Neuerung. Der Mindestkonsolidierungskreis umfasst jene Einheiten, die in Art. 2 Abs. 1 unter dem Geltungsbereich des Musterfinanzhaushaltgesetzes aufgeführt sind. Diese Institutionen sind voll zu konsolidieren, falls die buchhalterischen Werte dieser Institutionen nicht ohnehin in der Jahresrechnung integriert sind. Für den in Art. 56 Abs. 2 erwähnten weiteren Konsolidierungskreis kann entschieden werden, ob und wie eine Konsolidierung stattfindet oder ob der Ausweis im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel erfolgen soll.

*Zu Artikel 57:*

In Art. 57 sind die verschiedenen anzuwendenden Methoden für die Konsolidierung geregelt. Die Vollkonsolidierung von Einrichtungen, die sich vollständig im Besitz des Gemeinwesens befinden, sollte angestrebt werden. Anzustreben ist ferner eine Kontinuität beim Konsolidierungskreis. Gegenteiligenfalls werden Zeitreihenvergleiche stark erschwert, was für die finanzpolitische Führung nachteilig ist.

*Zu Artikel 58:*

In Art. 58 wird der Begriff des Controlling im modernen Sinn definiert. Das Controlling ist eine finanzielle Führungsaufgabe und ist von der Finanzkontrolle zu unterscheiden.

*Zu Artikel 59:*

In Art. 59 Abs. 1 sind die Bereiche erwähnt, über die sich das Controlling erstrecken sollte. Alle vier erwähnten Bereiche sind gleich wichtig, und es sollte angestrebt werden, dieses umfassende Controlling einzusetzen. Naturgemäss soll das Controlling angemessen sein, das heisst Kosten und Nutzen sollten im Einklang stehen. Die Intensität ist auch abhängig von der betroffenen Verwaltungseinheit. Auch das Controlling selbst soll durch ein übergeordnetes Controlling überprüft werden. Dieses übergeordnete Controlling hat sicherzustellen, dass das Controlling auf Verwaltungsebene überhaupt durchgeführt wird und dass die getroffenen Massnahmen möglichst einheitlich und situationsgerecht sind.

*Zu Artikel 60:*

In Art. 60 wird der grundsätzliche Inhalt der Buchhaltung definiert. Die detaillierte Umschreibung erfolgt in Art. 61.

*Zu Artikel 61:*

Die Grundsätze der Buchführung sind die Vollständigkeit, die Richtigkeit, die Rechtzeitigkeit und die Nachprüfbarkeit. Vollständigkeit im Zusammenhang mit der Buchführung bedeutet, dass die Finanzvorfälle und die Buchungstatbestände lückenlos und periodengerecht erfasst werden. Richtigkeit bedeutet, dass die Buchungen den Tatsachen entsprechen sollen und weisungsgemäss vorzunehmen sind. Der Grundsatz der Rechtzeitigkeit bedeutet, dass die Informationen über finanzielle Vorgänge unmittelbar (täglich, evtl. wöchentlich) festgehalten werden sollten und nicht zu einem späteren Zeitpunkt, wo vielleicht der Vorgang nicht mehr einfach nachzuvollziehen ist. Ferner sind die Vorgänge chronologisch festzuhalten. Im Sinne der Rechtzeitigkeit sind Geschäftsvorfälle zu dem Zeitpunkt zu verbuchen, zu dem sie eintreten. Nachprüfbarkeit bedeutet, dass die finanziellen Vorgänge schriftlich oder elektronisch festgehalten werden sollen, so dass sie für Aussenstehende überprüfbar sind. Alle finanziellen Vorgänge sollen mit Belegen beweisbar sein.

*Zu Artikel 62:*

Der Aufbewahrung der Belege kommt für eine ordnungsgemässe Buchführung eine besondere Bedeutung zu. Es ist eine physische oder elektronische Belegaufbewahrung möglich. Ohne Belege sind die finanziellen Vorgänge nicht nachprüfbar. Die Verwaltungseinheiten bewahren die Belege zusammen mit der Buchhaltung grundsätzlich während 10 Jahren auf. Falls deren Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen, sollten die Geschäftsunterlagen im Zusammenhang mit unbeweglichen Gegenständen während 20 Jahren aufbewahrt werden (eventuell verkürzt sich diese Frist mit der vorgesehenen Revision der Mehrwertsteuergesetzgebung). Länger aufbewahrt werden in jedem Fall die Erfolgsrechnung und die Bilanz.

*Zu Artikel 63:*

Für Erläuterungen zur Anlagenbuchhaltung siehe Fachempfehlung Nr. 12.

*Zu Artikel 64:*

Die Verwaltungseinheiten sollen für massgebliche Werte Inventare führen. Es gibt zwei Arten von Inventaren: die Wertinventare und die Sachinventare. Die Wertinventare enthalten alle aktivierten Anlagen, Vorräte und Lagerbestände. Die Sachinventare enthalten alle nicht aktivierten Anlagen, Vorräte und Lagerbestände. Per Bilanzstichtag ist eine physische Bestandesaufnahme zur Kontrolle des Inventars zu erstellen. Fehlenden Objekten ist nachzugehen.

*Zu Artikel 65:*

Die Finanzverwaltung ist für die grundsätzliche Ordnungsmässigkeit der Buchführung verantwortlich. Die Zuständigkeiten der Departemente ergibt sich aus dem Kapitel VII – Organisation des Finanzwesens.

*Zu Artikel 66:*

Die Verwaltungseinheiten mit Globalkredit haben eine Kosten- und eine Leistungsrechnung (KLR) zu führen. Diese sollte jedoch auf die Bedürfnisse der einzelnen Verwaltungseinheiten zugeschnitten sein. Diese Rechnung ordnet Aufwände und Erträge den Leistungen zu. Je nach Grösse und Bedürfnissen der jeweiligen Verwaltungseinheit kann die Kosten- und Leistungsrechnung als Basis-Variante, als einfache Kosten- und Leistungsrechnung oder als ausgebaute Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden. Dabei sollen die entsprechenden Vorgaben des Bundes, die in der Bundesverwaltung gelten, beachtet werden<sup>330</sup>. Die Kosten- und Leistungsrechnung unterstützt die Verwaltungseinheiten bei der Betriebsführung und liefert Grundlagen für die Erarbeitung und die Beurteilung von Budget und Rechnungslegung. Beispielsweise kann sie eine Entscheidungsgrundlage bieten, bei welchen öffentliche Leistungen ein besseres Kosten-Nutzen-Verhältnis angestrebt werden sollte. Ausführlichere Regelungen zur Erstellung von Kosten- und Leistungsrechnungen können dem FDK Handbuch „Harmonisierte Kosten- und Leistungsrechnung für Kantone und Gemeinden“ entnommen werden. Der Regierungsrat bzw. Gemeinderat hat ausserdem Näheres zu regeln.

*Zu Artikel 67:*

Der Begriff "interne Verrechnungen" ist im HRM1 sehr wichtig. Das HRM1 wollte damit die Grundlage für die Erstellung eines einfachen Gesamtkostenausweises geben. Interne Verrechnungen sind Gutschriften und Belastungen zwischen Verwaltungseinheiten des Kantons. Die internen Verrechnungen sind auch im HRM2 als finanzbuchhalterisches Element nach wie vor notwendig. Allerdings sollten die finanzbuchhalterischen internen Verrechnungen gestrafft werden. Die Kostentransparenz ist in diesem Falle über die Kosten- und Leistungsrechnung sicherzustellen, wo die einzelnen Kosten und Erlöse den Leistungen bzw. Leistungsgruppen zugerechnet werden.

Interne Verrechnungen innerhalb der Verwaltung werden insbesondere dort angewandt

- wo der Verrechnungsbetrag jährlich mindestens Fr. 10'000.—übersteigt;
- wo der Minimalbetrag nicht durch hoheitliche Tätigkeiten tangiert wird;

---

<sup>330</sup> Vgl. dazu <http://www.flag.admin.ch/d/dokumentation/2-1medien.php>

- und wenn die Leistung in Rahmen einer Zusammenarbeit an Dritte weiterverrechnet werden kann (z.B. Verhöramt).

*Zu Artikel 68:*

Der Regierungsrat ist grundsätzlich für die interne Kontrolle zuständig. Der internen Kontrolle kommt im Sinne des umfassenden Risk-Managements eine hohe Bedeutung zu. Sie dient der Strategie des bestmöglichen Vermögensschutzes. Es ist die Aufgabe des Risk-Managements:

- das Vermögen zu schützen,
- die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen,
- Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Rechnungslegung aufzudecken und zu verhindern,
- die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung zu gewährleisten,
- die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten.

Bei der Definition der Massnahmen sollten die Risikolage und das Kosten-Nutzen-Verhältnis berücksichtigt werden. Risiken, welche die Finanzlage betreffen, können externe Risiken sein, wie Gefahrengebiete, verschlechterte Wirtschaftslage usw. oder interne Risiken, wie fehlerhafte Buchführung, Unterschlagungen, eine prekäre Liquiditätslage oder Eventualverbindlichkeiten.

*Zu Artikel 69:*

Im Einzelnen umfasst ein internes Kontrollsystem sowohl regulatorische (z.B. Erlass von Weisungen und Reglementen), organisatorische (z.B. Ernennung zuständiger Personen) und technische Massnahmen (z.B. Installation und Aktualisierung eines elektronischen Buchhaltungssystems). Diese Massnahmen sind nach Rücksprache mit der Finanzkontrolle über entsprechende Weisungen umzusetzen. Die Leitungen der einzelnen Verwaltungseinheiten sind in ihrem Zuständigkeitsbereich verantwortlich für die Einführung, den Einsatz und die Überwachung des Kontrollsystems.

*Zu Artikel 70:*

Der Abschnitt Finanzstatistik soll den Gemeinwesen aufzeigen, wie sie die Vorgaben der Finanzstatistik einhalten sollen. Der Regierungs- bzw. der Gemeinderat soll zusammen mit der Jahresrechnung einen finanzstatistischen Ausweis publizieren. Dieser hat mindestens einen Zeitreihenvergleich zu umfassen. Im Sinne einer Harmonisierung sollte der finanzstatistische Ausweis auf die Vorgaben der eidgenössischen Finanzstatistik abgestimmt und zwischen Kantonen sowie zwischen Gemeinden vergleichbar sein.

Die Führung dieser Finanzstatistik ist Aufgaben der Finanzverwaltung, was aus Art. 73 Abs. 1 Bst. f hervorgeht.

*Zu Artikel 71:*

Die einzelnen Zuständigkeiten des Regierungs- bzw. des Gemeinderats werden in Art. 71 FHG festgehalten. Für die kantonalen Behörden und Amtsstellen waren die Zuständigkeiten bisher in den Art. 38 bis 43 FHV geregelt.

*Zu Artikel 72:*

Art. 72 FHG beschreibt die Zuständigkeiten des Finanzdepartements, sei es auf Stufe Kanton oder Gemeinde. Während dem Regierungsrat in Art. 71 FHG die wichtigen strategischen Aufgaben obliegen, ist das Finanzdepartement für die operative Ebene zuständig. Insbesondere muss das Finanzdepartement mit Weisungen usw. sicherstellen, dass die Qualität des Rechnungswesens den Anforderungen dauerhaft und flächendeckend standhält. Des Weiteren sollte insbesondere die Beschaffung der finanziellen Mittel als operative Aufgabe in der Kompetenz des Finanzdepartements liegen. Das Finanzdepartement sollte sich zudem um die Verwaltung und die Anlage des Finanzvermögens kümmern, hier allerdings nur nach den grundsätzlichen Vorgaben der Regierung.

*Zu Artikel 73:*

Art. 73 FHG beschreibt die Zuständigkeiten der kantonalen bzw. kommunalen Finanzverwaltung als für im Finanzdepartement zuständige Amtsstelle. Die Aufgaben richten sich dabei grundsätzlich nach den heute bereits in der Finanzhaushaltsverordnung (für den Kanton) aufgelisteten Zuständigkeiten.

*Zu Artikel 74:*

Art. 74 FHG beschreibt die Zuständigkeiten der einzelnen Departemente und der Staatskanzlei. Die Aufgaben richten sich dabei grundsätzlich nach den heute bereits (für den Kanton) in der Finanzhaushaltsverordnung aufgelisteten Zuständigkeiten. Wie bereits heute in der Finanzhaushaltsverordnung festgehalten, haben die kantonalen Departemente grundsätzlich die Budgetverantwortung im von Kantonsrat bewilligten Rahmen. Dies gilt neu auch für die kommunalen Departemente im Rahmen des Gemeindebudgets.

*Zu Artikel 75:*

Die Amtsleitungen des Kantons oder der Gemeinde sind für die sorgfältige, wirtschaftliche und sparsame Verwendung der ihnen anvertrauten Kredite und Vermögenswerte, sowie für die Geltendmachung finanzieller Ansprüche gegenüber Dritten verantwortlich. Die Verwaltungseinheiten dürfen im Rahmen der bewilligten Kredite Verpflichtungen eingehen und Zahlungen leisten. Sie haben auf ihrer Stufe die notwendigen Kontrollen zu führen, damit die Vorgaben übergeordneter Stellen oder der Gesetzgebung eingehalten werden.

*Zu Artikel 76:*

Aufgrund der Unabhängigkeit der Gerichtsbehörden (Art. 77 und 77a KV), wird deren Stellung wie bereits in der heutigen Finanzhaushaltsverordnung analog geregelt. Dem Obergericht kommen dabei die gleichen Befugnisse wie dem Regierungsrat zu.

### **VIII Haushaltsprüfung und Kontrolle**

Dieser Teil des FHG ist nicht im Mustergesetz der FDK enthalten. In grösseren Kantonen sind diese Bereiche in Spezialgesetzen geregelt. Auf Grund des thematischen Zusammenhangs ist es für unseren Kanton sinnvoll die Haushaltsprüfung (bis anhin in der FHV geregelt) weiterhin im FHG aufzunehmen.

*Zu Artikel 77:*

Die Finanzkontrolle ist oberstes Fachorgan der Finanzaufsicht. In dieser Funktion unterstützt sie einerseits den Kantonsrat, welcher die Oberaufsicht über die Staatsverwaltung und die Rechtspflege ausübt, andererseits den Regierungsrat, der die Dienstaufsicht über die Departemente und die Gerichtsverwaltung ausübt.

Damit die Finanzkontrolle als Fachorgan objektive und neutrale Prüfungsergebnisse liefert, die als Grundlage für den politischen Meinungsbildungsprozess dienen, muss die Unabhängigkeit und Selbständigkeit der Finanzkontrolle gewährleistet sein. Ein wichtiger Aspekt der Unabhängigkeit ist die Befugnis der Finanzkontrolle, ihr Prüfungsprogramm nach freiem Ermessen festzulegen. Aus diesem Prüfprogramm geht die ordentliche Prüftätigkeit hervor.

Die Finanzkontrolle wurde anlässlich der Departementsreorganisation 1999 administrativ der Staatskanzlei angegliedert. Diese Zuordnung hat sich bis heute aber nicht durchgesetzt, kennen doch nur drei weitere Kantone (LU, VS, GL) eine Zuordnung der Finanzkontrolle bei der Staatskanzlei. Bei fünfzehn Kantonen ist die Finanzkontrolle – wie auch im Kanton Obwalden vor der Departementsreorganisation – beim Finanzdepartement angesiedelt. Wichtiger als die administrative Zuordnung ist aber die Zusicherung der fachlichen Unabhängig- und Selbständigkeit, wie sie in Abs. 2 festgehalten ist.

*Zu Artikel 78:*

Der Aufsichtsbereich der Finanzkontrolle erstreckt sich in erster Linie auf die kantonale Verwaltung, die Gerichtsverwaltung, unselbständige Anstalten ohne eigene Revisionsstelle. Unselbständige Anstalten mit eigener Revisionsstelle (z.B. das Kantonsspital Obwalden) sowie Organisationen und Personen, die im Auftrag des Kantons öffentliche Aufgaben erfüllen (Outsourcing, z.B. Zäme Zmittag) unterliegen demgegenüber der Finanzaufsicht durch die Finanzkontrolle nicht unmittelbar. Die Finanzkontrolle ist aber auch in diesen Fällen berechtigt, in die ausführlichen Berichte der Revisionsstellen Einsicht zu nehmen. In der Praxis wird sich die Tätigkeit der Finanzkontrolle in diesen Bereichen auf die Kenntnisnahme der Jahresrechnung bzw. der entsprechenden Berichte der Revisionsstelle beschränken.

*Zu Artikel 79:*

Die Leiterin oder der Leiter der Finanzkontrolle muss eine ausgewiesene Fachperson in Finanzaufsichtsfragen der öffentlichen Verwaltung sein. Aufgrund des umfassenden Aufgabenbereichs der Finanzkontrolle kann die Leitung z.B. sowohl einer Hochschulabsolventin oder einem Hochschulabsolventen (Universität, FH) der Fachgebiete Volkswirtschaft, Betriebswirtschaft, Rechtswissenschaft oder Betriebsökonomie übertragen werden.

Der Regierungsrat ist insbesondere wegen der Praktikabilität sowie die Kongruenz mit den übrigen Führungspositionen der Verwaltung die eigentliche Anstellungsbehörde der Finanzkontrolle. Vor der Anstellung erfolgt aber eine Rücksprache mit der Präsidentin bzw. dem Präsidenten der GRPK.

Das Arbeitsverhältnis mit dem oder der Leiter/in wird in einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsvertrag geregelt.

*Zu Artikel 80:*

Bei komplexen Problemstellungen, die gemäss den Prüfungszielen von Art. 9 bzw. 84 dieses Gesetzes besondere Fachkenntnisse benötigen, oder wenn der ordentliche Personalbestand nicht ausreicht, können jederzeit Sachverständige im Rahmen des vom Kantonsrat genehmigten Budgets beigezogen werden. Dauernder Mangel an Personal allerdings sollte nicht durch Beizug von Sachverständigen (z.B. externe Revisionsgesellschaft) ausgeglichen, sondern im Rahmen einer ordentlichen Erhöhung des Personalbestands behoben werden.

Es kann sinnvoll sein, in Spezialgebieten der Finanzaufsicht mit Dritten zusammenzuarbeiten. Abs. 2 will dafür die gesetzliche Grundlage schaffen. So ist z.B. eine Zusammenarbeit mit anderen Kantonen im Bereich der Baurevision denkbar. Die Zuständigkeit wird auf Antrag der Finanzkontrolle abschliessend dem Regierungsrat übertragen.

*Zu Artikel 81:*

Es stellt sich die Frage in wieweit die Finanzkompetenzen der speziellen Stellung und Aufgabe, sowie der von den Standesorganisationen verlangten Unabhängigkeit der Finanzkontrolle entsprechen sollen.

Die Finanzkontrolle erstellt ihr Budget im normalen Budgetprozess der Verwaltung. Der Kantonsrat beschliesst somit das Budget der Finanzkontrolle zusammen mit dem gesamten Budget der Verwaltung. Innerhalb dieses Budgets kann die Finanzkontrolle ihre Ausgaben autonom vollziehen.

*Zu Artikel 82:*

Innerhalb der Verwaltung soll grundsätzlich keine Leistungsverrechnung erfolgen. Damit wird veranschaulicht, dass die Finanzaufsicht und die Revision der Staatsrechnung wichtige Bestandteile der Ober- und Dienstaufsicht sind. Die Verrechnung wird jedoch vorgesehen für Bereiche, die ausserhalb der Verwaltung angesiedelt sind. Revisionsleistungen – nicht aber Aufgaben der Finanzaufsicht – sollen deshalb an unselbständige kantonale Anstalten verrechnet werden.

*Zu Artikel 83:*

Die Finanzkontrolle verkehrt direkt mit den ihrer Aufsicht unterstellten Institutionen. Die Information der vorgesetzten Stellen ist über die Berichterstattung sichergestellt. Die Finanzkontrolle verkehrt ebenfalls direkt sowohl mit der Geschäfts- und Rechnungsprüfungskommission als auch der Rechtspflegekommission und nimmt an deren Kommissionssitzungen beratend teil.

*Zu Artikel 84:*

Die Prüfungsziele der Ordnungsmässigkeit soweit nach Art. 9 des Finanzhaushaltgesetzes Gesetzmässigkeit, Haushaltgleichgewicht, Sparsamkeit, Dringlichkeit, Wirtschaftlichkeit, Verursacherprinzip, Vorteilabgeltung, Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern und Wirkungsorientierung sind grundsätzlich gleichrangig. Es ist Angelegenheit der Finanzkontrolle, den im Einzelfall in Betracht kommende Schwerpunkt besonders hervorzuheben.

Es wird festgehalten, dass die Finanzkontrolle bei ihrer Prüfung allgemein anerkannte Grundsätze anwenden muss. Mit dieser offenen Formulierung wird sichergestellt, dass

Weiterentwicklungen in der Revision ohne grossen zeitlichen Verzug auch in der öffentlichen Verwaltung Eingang finden. Gegenwärtig gelten die von der Treuhand-Kammer publizierten Schweizer Prüfungsstandards (PS) und der Standard zur Eingeschränkten Revision die im Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung 1998 (HWP), den Fachmitteilungen enthaltenen Lehrmeinungen, sowie die Prüfungsstandards der Internen Revision (IIA) als allgemein anerkannt. Aufgrund der Prüfungskriterien und –ziele wendet die Finanzkontrolle eine Kombination der Methoden der externen und der internen Revision an. Zusätzlich sind die von den nationalen und internationalen Fachgremien der Finanzkontrollen bzw. Fachorganen der öffentlichen Finanzaufsicht herausgegebenen Empfehlungen zu beachten.

Um die Unabhängigkeit und Objektivität der Finanzkontrolle zu gewährleisten, ist es von wesentlicher Bedeutung, dass sie in der Regel nicht mit Vollzugsaufgaben betraut wird.

*Zu Artikel 85:*

Der gesamte Finanzhaushalt soll nach den in Art. 84 Abs. 1 aufgeführten Kriterien geprüft werden. Die Prüfung der Staatsrechnung und der separaten Rechnungen der Amtsstellen ist erste Kernaufgabe der Finanzkontrolle. Sie ist auch bei den ihrem Aufsichtsbereich unterstellten unselbständigen kantonalen Anstalten für die Prüfung der Rechnung zuständig und kann damit die Revision aus einer Hand sicherstellen. Unter System- und Projektprüfungen fallen z. B. die begleitende Prüfung der Abwicklung von Bauprojekten (Baurevision) oder Informatikprüfungen unter finanzaufsichtsrechtlichen Gesichtspunkten. Neu gehören auch Wirkungsprüfungen zu den Aufgaben der Finanzkontrolle. Mit der Wirkungsprüfung soll u.a. festgestellt werden, ob die finanziellen Aufwendungen die erwartete Wirkung erzielen, keine unerwünschten Nebenwirkungen auftreten, die Bedürfnisse der Kundinnen und Kunden bekannt sind und erfüllt werden, sowie ein günstiges Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen erreicht wird.

Soweit ein öffentliches Interesse besteht, kann die Finanzkontrolle Revisionsmandate bei Organisationen übernehmen und damit zusätzlich zur Finanzaufsichtstätigkeit auch die Abschlussprüfung durchführen.

Bei der Erarbeitung von Vorschriften über den Zahlungsdienst, sowie die Haushaltsführung ist die Finanzkontrolle durch das Finanzdepartement beizuziehen. Bei der Entwicklung und Abnahme von Systemen des Rechnungswesens durch die für das System verantwortliche Instanz.

*Zu Artikel 86:*

Neben der ordentlichen Prüfungstätigkeit kann die Finanzkontrolle von der Geschäfts- und Rechnungsprüfungskommission, von parlamentarischen Untersuchungskommissionen, dem Regierungsrat, den Departementen und dem Obergericht besondere Prüfungsaufträge erhalten oder sie als beratendes Organ unterstützen. Die Beratungstätigkeit hat sich jedoch auf finanzaufsichtsrechtliche Fragen zu beschränken. Um zu verhindern, dass die Finanzkontrolle von ihren ursprünglichen Aufgaben abgehalten wird, kann sie die Prüfungsaufträge ablehnen bzw. die Vergabe an Dritte (unter ihrer Leitung) beantragen, wenn der Auftrag besondere Fachkenntnisse erfordert, ihr ordentlicher Personalbestand dafür nicht ausreicht oder ihre eigentliche Prüfungstätigkeit darunter leidet.

Das jährliche Prüfprogramm gemäss Art. 77 Abs. 3 dieses Gesetzes gibt Auskunft über die ordentliche Revisionstätigkeit. Aufträge einer parlamentarischen Untersuchungskom-

mission können nicht abgelehnt werden. Da die Finanzkontrolle auch Aufträge an Dritte vergeben kann, sollte die Ablehnung von Prüfungsaufträgen nur ausnahmsweise nötig werden.

*Zu Artikel 87:*

Die gesetzlichen Grundlagen der FHV (Art. 53b) zur Berichterstattung und zu Beanstandungen wurden unverändert übernommen. Die Ausführungen gemäss Mustergesetz der Fachvereinigung der Finanzkontrollen erscheinen für die überschaubaren Verhältnisse des Kantons Obwalden nicht angemessen.

Zuständig für die Einleitung von gebotenen Massnahmen bei strafbaren Handlungen nach Absatz 4 ist das zuständige Departement.

*Zu Artikel 88:*

Diese Bestimmung bezweckt in Abs. 1 die Arbeit der Finanzkontrolle zu erleichtern. Es soll sichergestellt werden, dass die Finanzkontrolle immer auf dem neuesten Stand ist und über die für ihre Arbeit wesentlichen Unterlagen verfügt.

Mit Abs. 2 werden die datenschutzrechtlichen Voraussetzungen geschaffen, um der Finanzkontrolle einen für die Arbeit notwendigen erleichterten Zugriff auf vorhandene Datenbestände zu ermöglichen.

*Zu Artikel 89:*

Um die Tätigkeit der Finanzkontrolle zu gewährleisten, ist ihr das Informationsrecht zu gewähren, denn nur so kann sie ihre Prüfungsaufträge umfassend wahrnehmen. Dabei ist zu beachten, dass für die Finanzkontrolle ihrerseits das Amts- und Berufsgeheimnis gilt. Die Mitwirkungspflicht der beaufsichtigten Organe soll des Weiteren verhindern, dass Prüfungen durch das überspitzte Einhalten des sogenannten Dienstweges behindert wird.

*Zu Artikel 90:*

Werden durch die Departemente oder das Obergericht Mängel von grundsätzlicher und wesentlicher Bedeutung entdeckt, muss die Finanzkontrolle unverzüglich darüber informiert werden. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass wesentliche Mängel formell von der Finanzkontrolle behandelt werden können.

## **B. Haushaltsprüfung der Gemeinde**

Die Stellung und Aufgaben der gemeinderätlichen Rechnungsprüfungskommissionen (RPK) bzw. Geschäfts- und Rechnungsprüfungskommissionen (GRPK) werden in Art. 91 bis 99 grundsätzlich umschrieben, nachdem in der Kantonsverfassung (Art. 85 Abs. 2) nur der Grundsatz der Rechnungsprüfung durch eine Rechnungsprüfungskommission vorgeschrieben ist. In den Gemeindeordnungen war bisher geregelt, wenn auf Stufe Gemeinde eine eigentliche Geschäfts- und Rechnungsprüfungskommission bestand. Dies wird auch in Zukunft so sein. Das FHG schreibt keine GRPK vor. In den Gemeindeordnungen können – unter Beachtung der Vorschriften des FHG – weitere Ausführungen oder ergänzende Regelungen festgelegt werden.

*Zu Artikel 91:*

In diesem Artikel wird die Stellung der RPK bzw. GRPK als unabhängige Aufsichtsbehörde festgelegt.

Speziell zu erwähnen ist Abs. 2. Da in den Gemeinden keine eigentliche Finanzkontrolle vorhanden ist, fehlt eine eigentliche interne Kontrollfunktion. Die Finanzverwaltungen der Gemeinden sollen deshalb den Gemeinderat bei Kompetenzüberschreitungen entsprechend aufmerksam machen.

*Zu Artikel 92:*

Für die RPK bzw. GRPK gelten die Anforderungen des OR gemäss Art. 727 ff., d. h. mindestens ein Mitglied der RPK bzw. GRPK muss die Anforderungen als Revisor erfüllen und im Register der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde eingetragen sein. Werden zwei der drei nachfolgenden Kriterien überschritten, ist es notwendig, dass ein Mitglied die Anforderungen als eingetragener Revisionsexperte erfüllt:

- Bilanzsumme von 10 Millionen Franken;
- Erträge von 20 Millionen Franken;
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Erfüllt kein Mitglied der RPK bzw. GRPK die notwendigen Anforderungen bzw. verfügt kein Mitglied über den Eintrag im Register der Eidgenössischen Revisionsaufsicht, ist für die Finanzhaushaltsprüfung eine externe Revisionsstelle, welche die Anforderungen erfüllt, mindestens begleitend beizuziehen. Die Wahlbehörde für die externe Revisionsstelle ist dabei die RPK bzw. GRPK.

Die Voraussetzungen für Revisionsexperten und Revisoren sind im Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren in den Artikeln 4 und 5 festgelegt:

**Art. 4** Voraussetzungen für Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten

<sup>1</sup>Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt.

<sup>2</sup>Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen:

- a. eidgenössisch diplomierte Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer;
- b. eidgenössisch diplomierte Treuhandexpertinnen und Treuhandexperten, Steuerexpertinnen und Steuerexperten sowie Expertinnen und Experten in Rechnungslegung und Controlling, je mit mindestens fünf Jahren Fachpraxis;
- c. Absolventinnen und Absolventen eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften an einer schweizerischen Hochschule, Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen mit eidgenössischem Fachausweis sowie Treuhänderinnen und Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis, je mit mindestens zwölf Jahren Fachpraxis;
- d. Personen, die eine den in den Buchstaben a, b oder c aufgeführten vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen haben, die entsprechende Fachpraxis aufweisen und die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen, sofern ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält.

<sup>3</sup>Der Bundesrat kann weitere gleichwertige Ausbildungsgänge zulassen und die Dauer der notwendigen Fachpraxis bestimmen.

<sup>4</sup>Die Fachpraxis muss vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, davon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Fachpraxis während der Ausbildung wird angerechnet, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind.

**Art. 5** Voraussetzungen für Revisorinnen und Revisoren

<sup>1</sup> Eine natürliche Person wird als Revisorin oder Revisor zugelassen, wenn sie:

- a. über einen unbescholtenen Leumund verfügt;
- b. eine Ausbildung nach Artikel 4 Absatz 2 abgeschlossen hat;
- c. eine Fachpraxis von einem Jahr nachweist.

<sup>2</sup> Die Fachpraxis muss vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, dies unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Fachpraxis während der Ausbildung wird angerechnet, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Im Weiteren wird auf die Ausführungen zu Artikel 102 verwiesen.

*Zu Artikel 93:*

Die gesetzliche Grundlage der RPK's ist in der Kantonsverfassung verankert.

Zu Abs. 3 ist zu erwähnen, dass der Gemeinderat für die Übertragung weiterer Aufgaben an die RPK bzw. GRPK das Einverständnis der RPK bzw. GRPK braucht.

*Zu Artikel 94:*

Die RPK bzw. GRPK soll und muss das Budget, den Integrierten Aufgaben- und Finanzplan, die Jahresrechnung sowie die Rechnung der Gemeindebetriebe und allfällige Sonderrechnungen prüfen. Sie kann zu all diesen in Abs. 2 erwähnten Bereichen zu Handen sowohl des Gemeinderates wie auch der Gemeindeversammlung Stellung nehmen.

*Zu Artikel 95:*

Die RPK bzw. GRPK kann bei Bedarf jederzeit für besondere Prüfungen die sich aus Ihrem Auftrag ergeben, Sachverständige beiziehen.

*Zu Artikel 97:*

Die Einsichtnahme der RPK bzw. GRPK beschränkt sich in erster Linie auf Akten mit finanziellen Auswirkungen. Falls sich aus den Akten zusätzliche Fragen ergeben, wenden sich die Mitglieder der RPK bzw. der GRPK an die Behördenmitglieder (Gemeinderäte) und nicht direkt an die Verwaltungsangestellten.

*Zu Artikel 98:*

Die Schweigepflicht bzw. das Amtsgeheimnis ist an sich ein allgemein gültiger Rechtsgrundsatz. Aufgrund der Bedeutung der Schweigepflicht wurde sie im Gesetz aber ausdrücklich aufgeführt.

*Zu Artikel 99:*

Die Dokumente gemäss Abs. 1 müssen frühzeitig d.h. in der Regel sechs bis zehn Wochen vor der Gemeindeversammlung versandt werden. Damit sowohl der Gemeinderat zu den allfälligen Anträgen der RPK bzw. GRPK genügend Zeit haben für eine Stellungnahme, als auch für die RPK bzw. GRPK eine angemessene Zeitspanne zur Ausübung Ihrer Tätigkeiten eingeräumt werden kann, ist die Frist für die Bereitstellung der Dokumente von sechs bis zehn Wochen notwendig. Die RPK bzw. GRPK lässt ihren Bericht

und Antrag rechtzeitig, d.h. in der Regel vier bis acht Wochen vor der Gemeindeversammlung, dem Gemeinderat zukommen.

*Zu Artikel 100:*

Die Gemeindeversammlung soll von der RPK/GRPK über die wesentlichen Punkte informiert werden, anlog des Revisionsberichtes der Revisionsstelle an die Generalversammlung bei Aktiengesellschaften.

*Zu Artikel 101:*

Die Gemeindefinanzaufsicht ist bisher in Art. 4 des Finanzausgleichsgesetzes bzw. in Art. 8 der Finanzausgleichsverordnung geregelt. An der dort umschriebenen minimalen Finanzaufsicht wird festgehalten. Die Bestimmung wird aber klarer gefasst. Die kantonale Finanzkontrolle nimmt keine eigentlichen Prüfungshandlungen in den Gemeinden vor. Diese sind der gemeinderätlichen RPK bzw. GRPK und der allenfalls eingesetzten externen Revisionsstelle vorbehalten. Die kantonale Finanzkontrolle erhält aber den von der RPK bzw. GRPK oder externen Revisionsstelle erstellten Bericht bzw. Berichte.

Die von der Finanzkontrolle erstellten Vergleiche der Finanzstatistik werden auch weiterhin veröffentlicht. Allfällige Massnahmen wären vom Regierungsrat als Aufsichtsinstanz über die Gemeinden zu beschliessen; der Finanzkontrolle kommt eine rein ausführende Funktion zu.

*Zu Artikel 102:*

Bisher nicht geregelt war die Haushaltsprüfung bei Korporationen, Teilsamen und Alpgeossenschaften, bei Privaten, die Staatsaufgaben erfüllen und bei Gesellschaften, die vom Kanton oder Gemeinden beherrscht werden. Es wird neu vorgeschlagen, dass diese den Vorschriften des Obligationenrechts über die Revision bei Aktiengesellschaften unterstehen.

Per 1. Januar 2008 sind im Aktienrecht neue gesetzliche Vorgaben für die Revision von Jahresabschlüssen von privat-rechtlichen Unternehmen in Kraft getreten. Ziele der Neuerungen sind die Gewährleistung einer qualitativ guten Wirtschaftsprüfung, die Stärkung des Vertrauens in die Abschlussprüfung, sowie die Koordination mit internationalen Entwicklungen und Anforderungen. Klein- und Mittelunternehmen dagegen sollen von Erleichterungen profitieren. Die Revision hängt nicht mehr von der Rechtsform eines Unternehmens ab, sondern von der Unternehmensgrösse.

Neu wurde eine Aufsichtsbehörde für die Revisionsunternehmen und Revisoren eingeführt. Alle Prüfer, die gesetzlich vorgesehene Revisionsdienstleistungen erbringen wollen, müssen sich bei der Aufsichtsbehörde registrieren lassen.

Im neuen Revisionsrecht gelten für alle privat-rechtlichen Rechtsformen einheitliche Vorschriften. Es wird unterschieden zwischen Publikumsgesellschaften, „volkswirtschaftlich bedeutenden Unternehmen“ und kleineren Gesellschaften. Während die ersten beiden Gruppen verpflichtet sind, eine „ordentliche“ Revision durchzuführen, können sich kleinere Organisationen mit einer „eingeschränkten“ Prüfung begnügen. Für die Durchführung einer ordentlichen Revision sind nur im Revisionsaufsichtsregister eingetragene Revisonsexperten (z. B. eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer) zugelassen. Eingeschränkte Revisionen können von im Revisionsaufsichtsregister eingetragenen Revisoren (z. B. Betriebsökonom FH, Fachausweis etc.) durchgeführt werden.

Mit der „ordentlichen“ Revision wird der heutige Prüfungsumfang ausgeweitet. Insbesondere muss geprüft werden, ob ein internes Kontrollsystem existiert und ob eine Risikobeurteilung durchgeführt wurde. Die Berichterstattung wird umfassender. Die Unabhängigkeitsanforderungen an die Revisionsstelle wurden ausführlich festgelegt.

Die „eingeschränkte“ Revision soll weniger weit gehen als die „ordentliche“ Revision. Es müssen Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie angemessene Detailprüfungen vorgenommen werden. Ausgeschlossen bleiben Prüfungen des internen Kontrollsystems.

Im Obligationenrecht sind seit 2008 die Vorgaben für die Revisionsstelle festgehalten. Die Kriterien der ordentlichen und der eingeschränkten Revision gemäss Obligationenrecht sind unter Abschnitt 4.4 und der Umfang der Prüfungstätigkeit unter Abschnitt 4.5 dieser Erläuterungen aufgeführt.

Damit wird erreicht, dass auch die genannten öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Private und Gesellschaften (soweit sie nicht ohnehin diesen Vorschriften unterstehen) den immer steigenden Ansprüchen im Revisionsbereich gerecht werden.

Durch einfachen Beschluss der Körperschaften, Organisationen und Gesellschaften soll – wie dies auch im Aktienrecht vorgesehen ist – auf die eingeschränkte Revision verzichtet werden können, wenn diese nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt beschäftigen (vgl. Art. 727a OR, wo dies nur mit Zustimmung aller Aktionäre geschehen kann.)

*Zu Artikel 103:*

Der Übergang vom HRM1 zum HRM2 ist aufwändig und anspruchsvoll. Es sei z.B. auf die Neubewertung gewisser Bilanzpositionen, die Beschaffung und die Erstellung der Anhänge sowie auf weitere Anpassungen verwiesen. Anlässlich der Umstellung schreibt das FHG nur eine Neubewertung des Finanzvermögens vor. Das Verwaltungsvermögen kann mit den bisherigen Buchwerten in die Eingangsbilanz übernommen werden. Zum Vorgehen beim Übergang zum HRM2 siehe Fachempfehlung Nr. 19.

*Zu Artikel 104:*

Es ist vorgesehen, dass der Kanton und die Gemeinden die Jahresrechnung 2012, gleichzeitig mit der Umstellung der heute vorhandenen Software vornehmen werden. Verzögert sich die Einführung der EDV-Software für den Kanton und/oder die Gemeinden, wird der Regierungsrat eine spätere Umstellung ermöglichen. Falls einzelne Gemeinwesen eine längere Umstellungsfrist benötigen, sind entsprechende Gesuche an den Regierungsrat zu stellen.

*Zu Artikel 105:*

Mit HRM2 wollten die kantonalen Finanzdirektoren bewusst eine Angleichung der heute in den öffentlichen Haushalten geltenden Begriffe "Voranschlag", "Laufende Rechnung" und "Bestandesrechnung" an die in der Privatwirtschaft gebrauchten Begriffe "Budget", "Erfolgsrechnung" und "Bilanz" vollziehen. Die Begriffe im Kantonsratsgesetz werden deshalb entsprechend angepasst.

Der "neue" Artikel 20a des Staatsverwaltungsgesetzes ist heute in Art. 27a des Staatsverwaltungsgesetzes enthalten. Da in Art. 105 des FHG der Bereich über den Finanz-

haushalt, d.h. Art. 26 bis 31 aufgehoben werden und die Programmvereinbarungen nicht im FHG aufgeführt sind, soll die Regelung über die Programmvereinbarung neu nach Art. 20 StVG (Zusammenarbeit mit Bund und Kantonen) stehen.

Beilage:

- Entwurf Finanzhaushaltgesetz