



Konsolidierte Betrachtungsweise

Einführung HRM2 – Arbeitspapier zur Fachempfehlung Nr. 13

Stand: 27. Oktober 2009

Version: 2.0

SRS-CSPCP

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor

Änderungen der Fachempfehlungen (FE), Auslegungen zu den Fachempfehlungen oder FAQ des SRS, die in diesem Arbeitspapier nicht berücksichtigt sind:

Änderung	Thema	Datum
Auslegung FE Nr. 01	Rechnungslegung Beziehungen Gemeinden – Zweckverbände	16.02.2017
Handbuch HRM2	Allgemeine Aktualisierung, redaktionelle Anpassungen	02.06.2017

Arbeitsgruppe 4

Mitglieder der Arbeitsgruppe

Heinz Montanari

ZH

Andreas Hrachowy

ZH

A. AUSGANGSLAGE

1. HRM2 Vorgaben

Das Handbuch HRM2 sieht eine konsolidierte Betrachtungsweise über die diversen Einheiten vor und will damit einen finanziellen Gesamtüberblick erlauben.

HRM2 definiert als Grundlage ein Kreismodell:

- Kreis 1: Parlament, Regierung, engere Verwaltung
- Kreis 2: Rechtspflege und weitere eigenständige kantonale Behörden
- Kreis 3: Anstalten und weitere Organisationen.

Die Kreise 1 und 2 sind in der Staatsrechnung darzustellen. Der Einbezug von Kreis 3 ist fakultativ (auch bezüglich Methode). Damit lässt HRM2 bezüglich konsolidierter Rechnung grosse Wahlrechte.

Zwingend ist die Offenlegung von zahlreichen Informationen im Beteiligungsspiegel als Teil des Anhangs der Jahresrechnung (HRM2, Nr. 16 Ziffern 3, 9):

2. Besonderheiten in Gemeinden

Die konsolidierte Rechnung soll den finanziellen Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der gesamten wirtschaftlichen Einheit und ihren finanziellen Risiken darstellen. In der Privatwirtschaft kann die wirtschaftliche Einheit und damit zusammenhängend der Konsolidierungskreis über die Höhe der Beteiligung bestimmt werden. Im öffentlichen Bereich greift dieses Kriterium zu kurz, da der Grundsatz von Höhe der Beteiligung gleich Ausübung von Beherrschung bei den meisten Organisationsformen nicht gilt. Bezeichnend ist, dass in der Privatwirtschaft die Aktiengesellschaft die häufigste Organisationsform in Konzernen darstellt, da es diese ermöglicht, anhand des Anteils am Aktienkapital die Konsolidierungsart eindeutig zu bestimmen. Die Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit oder der Einheit der Gemeindefinanzrechnung macht den auch bei den Gemeinden am meisten Mühe. Je nach Organisationsform (Zweckverband, Aktiengesellschaft, Stiftung, Anstalten, Genossenschaften) ist die Einflussmöglichkeit sehr unterschiedlich. Mit Ausnahme der AG ist die direkte Einflussnahme bei den anderen Organisationsformen stark eingeschränkt, da die Entscheide nach dem Mehrheitsprinzip getroffen werden.

Die bei den Gemeinden häufigste Organisationsform ist der Zweckverband. Bei den Zweckverbänden werden das Budget und die Rechnung von den Gemeindevorständen der Verbandsgemeinden oder von der Delegiertenversammlung beschlossen bzw. abgenommen. Das Budgetorgan ist in Zweckverbänden aus Vertretern der Verbandsgemeinden zusammengesetzt, die gemeinsam nach dem Mehrheitsprinzip beschliessen. Die Anzahl der Abgeordneten in Vorstand und Delegiertenversammlung richtet sich nicht nach einem einheitlichen Kriterium. Es sind demnach auch unterschiedliche Kriterien in der Praxis zu beobachten (z.B. Einwohnerzahl, Finanzlast, Ausmass der Benützung etc.). Die Verbandsgemeinden entscheiden nach dem Mehrheitsprinzip, so dass eine Verbandsgemeinde den Zweckverband vielfach nicht wesentlich beeinflussen kann.

Die grosse Heterogenität der Gemeinden (Bedürfnisse und Möglichkeiten) wirkt sich in der Festlegung einheitlicher Konsolidierungskriterien und Wesentlichkeitsgrenzen (Entscheidungsbaum) erschwerend aus. Erste Erfahrungen haben gezeigt, dass die Aussagekraft der konsolidierten Rechnung von den Gemeinden angezweifelt wird, da aus Ihrer Sicht die „falschen“ Organisationen konsolidiert werden. So führt eine zu konsolidierende Stiftung zu einer unwesentlichen Erhöhung der Aussagekraft der Jahresrechnung. Aus Sicht der Gemeinde wäre dagegen die gemeinsame Betrachtung der politischen und der Schulgemeinde wichtiger und für die Bevölkerung aussagekräftiger (gemeinsamer Steuerfuss). Die Schulgemeinden fallen aber aufgrund ihrer Selbständigkeit nicht in den Konsolidierungskreis der Polit. Gemeinden.

Vielfach zahlt man für etwas anderes (Leistung) als für ein Mitspracherecht. Es fragt sich deshalb, ob über den Konsolidierungskreis durch die Exekutive gesteuert werden möchte oder ob über die Beteiligungen einfach Leistungen „eingekauft“ werden?

Die Erstellung einer konsolidierten Rechnung in Gemeinden stellt mitunter hohe Anforderungen – nicht zuletzt infolge der Vernetzung der Gemeinden über Zweckverbände und der Beteiligungen an öffentlichen Betrieben und Unternehmungen. Diese Komplexität erfordert zudem technische Voraussetzungen (Tools), die nicht einfach vorliegend sein dürften.

B. LÖSUNGSMÖGLICHKEITEN

1. Konsolidierung

Das Thema „Konsolidierung“ ist eine interdisziplinäre Aufgabenstellung und darf nicht ausschliesslich aus dem Blickwinkel der Rechnungslegung betrachtet werden. Es käme einer Verschwendung von Ressourcen gleich, wenn eine konsolidierte Rechnung erstellt und diese nicht als eine weitere Grundlage für die Haushaltssteuerung und dem Management von Risiken verwendet würde.

Es bestehen im Prinzip vier Grundvarianten:

- A. Alle Gemeinden müssen eine konsolidierte Rechnung erstellen (allenfalls nach einer bestimmten zeitlichen Übergangsphase) = Obligatorische Konsolidierung der Einheiten von Kreis 3
- B. Die Gemeinden müssen eine konsolidierte Rechnung unter bestimmten Voraussetzungen erstellen.
- C. Die Gemeinden können für eine konsolidierte Rechnung optieren.
- D. Die Gemeinden können für eine konsolidierte Rechnung optieren. Beteiligungen sind gemäss zu schaffenden Vorgaben zu bewirtschaften und zu führen und es ist Bericht darüber zu erstatten.

Die Variante A entspricht dem Anspruch, eine qualitativ hochstehende Rechnungslegung in Anlehnung an IPSAS zu erreichen. IPSAS ist auf eine konsolidierte Rechnung ausgelegt. Erste Erfahrungen bei Informationsveranstaltungen haben gezeigt, dass ein erheblicher Schulungsbedarf beim Verwaltungspersonal bestehen würde. Erschwerend kommt hinzu, dass viele Einheiten eine andere Rechnungslegung (z.B. H+) anwenden als die Gemeinde (Mutterhaus), was zu grossem Abstimmungs- und Organisationsaufwand führt.

Variante B übernimmt das grundsätzliche Wahlrecht einer Gemeinde, verlangt aber in Risikosituationen die Erstellung einer konsolidierten Rechnung.

Die Variante B ist ein Kompromissvorschlag. In der Regel ist demnach die Erstellung einer konsolidierten Rechnung freiwillig. Erst in finanziellen Risikosituationen ist sie obligatorisch, beispielsweise wenn

- die finanzielle Lage der Gemeinde durch die beherrschten Beteiligungen wesentlich negativ beeinflusst wird (z. B. kumuliert negative Jahresergebnisse der Beteiligungen, hohe Verschuldung),
- die Gemeinderechnung (Jahresrechnung) finanzielle Risiken aufzeigt (knappe Reserven oder Bilanzfehlbetrag, ungünstige finanzielle Aussichten gemäss Budget/Finanzplan, hoher Verschuldungsgrad) oder
- im Beteiligungsreporting über grosse finanzielle Gefahren berichtet wird.

Die konsolidierte Rechnung ermöglicht es in diesen Fällen, die tatsächlichen finanziellen Verhältnisse, beispielsweise die Höhe des konsolidierten Eigenkapitals, zu erkennen und entsprechend zu handeln. Da die konsolidierte Rechnung dabei als ein zentrales Instrument zur Schadenvermeidung, Schadenminimierung oder gar zur Sanierung der Gemeindefinanzen verwendet werden kann, rechtfertigt sich der zusätzliche Aufwand zu deren Erstellung. Die konsolidierte Rechnung wird somit als Instrument der kantonalen Aufsicht eingesetzt.

Bei den Varianten A und B müssten von kantonaler Stelle Vorgaben bezüglich der Konsolidierung und dem Entscheidungsbaum gefällt werden.

Für Variante C spricht, dass die Gemeinden von einer weiteren Neuerung und damit verbundenen Aufwand verschont bleiben. Variante C kann zusammen mit dem Beteiligungsmanagement ebenfalls das Ziel erreichen Transparenz, geeignete Strukturen und Prozesse bei den Gemeinden zu verlangen, die es möglich machen, die Beteiligungen im Griff zu haben.

Die Variante D kombiniert die Konsolidierung mit dem Beteiligungsmanagement und der Steuerung des Haushaltes. Als Element der Steuerung des Gemeindehaushaltes sollen die Gemeinden verpflichtet werden über Ihre Beteiligungen neben der Erstellung des Beteiligungsspiegels auch Bericht zu erstatten. Der Bericht soll der Legislative zur Kenntnis gebracht werden und damit für Publizität sorgen. Im Bericht zu erwähnen wären z.B.:

- eine Übersicht über alle Beteiligungen (bereits vorhanden mit Beteiligungsspiegel)
- Ausweis der Veränderungen gegenüber Vorjahr (Anzahl der Beteiligungen)
- Eigentümerstrategie pro Beteiligung mit Ausweis der Unabhängigkeit der op. Führung.
- Finanzielle Berichterstattung (Ausweis über Werthaltigkeit)

C. VORSCHLAG FÜR UMGANG MIT BETEILIGUNGEN UND KONSOLIDIERUNG

1. Vorgaben für Gemeinden

Vorgabe 1: Jahresrechnung (umfassend allgemeiner Haushalt inkl. Gemeindebetriebe, Fonds, Vorfinanzierungen, selbständige Sonderrechnungen und zweckgebundene Zuwendungen) (Grundsatz: Abdeckung was keine eigene Rechtspersönlichkeit hat)

Vorgabe 2: Offenlegung und Berichterstattung von Beteiligungen (Beteiligungsspiegel und Beteiligungsbericht)

Vorgabe 3: Übrige wesentliche Verbindungen zu Organisationen, z. B. vertragliche Verbindung (Offenlegung im Gewährleistungsspiegel).

Möglichkeit 4: Konsolidierte Rechnung (Option für Erstellung einer konsolidierten Rechnung)

D. EMPFEHLUNG DER KANTONALEN AUFSICHTSSTELLEN

1. Ergänzung zur Fachempfehlung Nr. 13

Wird für Organisationen welche in Kreis 3 fallen keine Konsolidierung vorgenommen, ist über die Beteiligungen Bericht zu erstatten und dieser der Legislative zur Kenntnisnahme vorzulegen.

Der Beteiligungsbericht enthält insbesondere:

- eine Übersicht über alle Beteiligungen (Beteiligungsspiegel)
- Ausweis der Veränderungen gegenüber Vorjahr (Anzahl der Beteiligungen)
- Eigentümerstrategie pro Beteiligung mit Ausweis der Unabhängigkeit der operativen Führung
- Finanzielle Berichterstattung (Ausweis der Werthaltigkeit)

Unter Beteiligung wird eine Institution in der Rechtsform der selbständigen öffentlichrechtlichen Anstalt, des Zweckverbandes oder einer Gesellschaftsform des Privatrechts verstanden, an welcher die Gemeinde als Trägerin der öffentlichen Aufgabe beteiligt ist oder an der ein grosses öffentliches Interesse besteht.

E. ANHANG (FACHEMPFEHLUNG NR. 13: KONSOLIDIERTE BETRACHTUNGSWEISE)

Empfehlung

- 1 Die konsolidierte Betrachtungsweise erlaubt einen finanziellen Gesamtüberblick über die konsolidierten Einheiten.**
- 2 Es gibt drei „Kreise“, bei welchen über die Art des Ausweises in der Staatsrechnung zu befinden ist :**
 - **Kreis 1: das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung**
 - **Kreis 2: die Rechtspflege sowie weitere eigenständige kantonale Behörden**
 - **Kreis 3: Anstalten und weitere Organisationen**
- 3 Organisationen und Organisationseinheiten, welche in die Kreise 1 und 2 fallen, sind voll in der Staatsrechnung zu konsolidieren.**
- 4 Für Organisationen, welche in Kreis 3 fallen, ist keine obligatorische Konsolidierung vorgegeben. Werden sie nicht konsolidiert, so sind sie zumindest im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent darzustellen. Werden sie konsolidiert, kann dies nach der Equity-Methode oder nach der Methode der Vollkonsolidierung erfolgen.**
- 5 Organisationen, die in den Kreis 3 fallen, können folgende Merkmale aufweisen, damit sie in den Kreis 3 fallen, wobei diese nicht kumulativ erfüllt sein müssen:**
 - **Das öffentliche Gemeinwesen ist Träger dieser Organisation.**
 - **Das öffentliche Gemeinwesen ist in massgeblicher Weise an dieser Organisation beteiligt.**
 - **Das öffentliche Gemeinwesen leistet in massgeblicher Weise Betriebsbeiträge an diese Organisationen.**
 - **Das öffentliche Gemeinwesen kann diese Organisation in massgeblicher Weise beeinflussen.**
 - **Das öffentliche Gemeinwesen weist Verpflichtungen gegenüber dieser Organisation auf.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

- 6 Für die Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kommt der Jahresrechnung der Gemeinwesen eine prioritäre Rolle zu. Allerdings deckt diese heute nur ab, was keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt (Grundsatz des HRM1). Zur Gewährleistung eines umfassenden Überblicks sind weitere Organisationen miteinzubeziehen.**

Zu Ziffern 2 und 3

- 7** Die drei Kreise der Konsolidierung werden in Abbildung 1 dargestellt. Der Konsolidierungskreis 1 umfasst das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung. Auch das Parlament gehört dazu. Die konsolidierte Jahresrechnung hat aber auch den Konsolidierungskreis 2, die Rechtspflege, sowie weitere eigenständige kantonale Behörden zu umfassen. Weitere Behörden sind z.B. die unselbständigen Anstalten oder die staatlichen Kommissionen. Der Konsolidierungskreis 3 schliesslich beinhaltet bestimmte selbständige Anstalten sowie andere Behörden und Organisationen des kantonalen Rechts. Die Kreise 1 und 2 sind obligatorisch voll zu konsolidieren. Für den Kreis 3 entscheidet der Regierungsrat die Art der Konsolidierung, wobei die nachfolgenden Erläuterungen begleitend sein sollen.
- 8** Für Gemeinden gilt ein analoger Konsolidierungskreis. Es sind die entsprechenden Behörden analog zur kantonalen Organisation zu konsolidieren.

Zu Ziffern 4 und 5

- | |
|--|
| <p>9 Der Entscheid über die Art des Ausweises der Organisationen im Konsolidierungskreis 3 sollte ähnlich wie in IPSAS 6, 7 und 8 erfolgen.</p> |
|--|
- 10** Abbildung 2 zeigt den Entscheidungsbaum, der (nach IPSAS 6) für die Art des Ausweises zu Hilfe zu ziehen ist. Zunächst ist zu fragen, ob das Gemeinwesen von Aktivitäten der anderen Organisation profitiert. Dies ist das Nutzenkriterium. Wird diese Frage mit "Nein" beantwortet, kommen die IPSAS 7 (über Beteiligungsgesellschaften) oder 8 (über Beteiligungen und Gemeinschaftsunternehmen) zur Anwendung. Wenn "Ja", dann sind als nächstes nacheinander die Fragen zu stellen, ob die Organisation die Macht hat, sowohl das finanzielle wie auch das operative Verhalten der anderen Organisation zu bestimmen, und ob diese Macht auch ausgeübt werden kann. Jedesmal wenn eine dieser Fragen mit "Nein" beantwortet wird, ist die Organisation nicht zu konsolidieren und folglich nach IPSAS 7 oder 8 zu behandeln. HRM2 rät, die Organisationen, bei welchen im Entscheidungsbaum nach Abbildung 9 durchwegs mit Ja geantwortet wird, in der Staatsrechnung zu konsolidieren. Es besteht jedoch alternativ auch die Möglichkeit, diese zumindest im Anhang darzustellen (Mindeststandard).
- 11** Die Konsolidierung wird nur in Bezug auf die Rechnung und nicht in Bezug auf das Budget durchgeführt.
- 12** Wenn eine Beteiligung nach der Equity-Methode konsolidiert wird, dann sind unrealisierte Überschüsse und Verluste, welche aus Transaktionen zwischen dem Investor

(bzw. seiner konsolidierten, kontrollierten Einheit) und der Beteiligung entstehen, im Umfang des gehaltenen Anteils zu eliminieren. Unrealisierte Verluste sind dagegen nicht zu eliminieren, wenn sie Anzeichen einer nachhaltigen Werteinbusse darstellen.

13 Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiva und Passiva der jeweiligen Institution bzw. Beteiligungsgesellschaft vollständig übernommen. Es sind im Wesentlichen folgende Schritte durchzuführen:¹

- a. *Kapitalkonsolidierung*: Die Kapitalverflechtungen der Institutionen bzw. Beteiligungsgesellschaften mit dem Gemeinwesen sind zu eliminieren, indem die Beteiligungswerte des Gemeinwesens mit dem auf diese Anteile entfallenden (anteiligen) Eigenkapitalbetrag der einzubeziehenden Institution bzw. des einzubeziehenden Beteiligungsunternehmens verrechnet werden. Im konsolidierten Abschluss sind also weder der Eigenkapitalbetrag der einzubeziehenden Institution bzw. Beteiligungsgesellschaft noch der zugehörige Beteiligungswert des übergeordneten Gemeinwesens vorhanden. Vorher muss das Eigenkapital der einzubeziehenden Institution bzw. der einzubeziehenden Beteiligungsgesellschaft um stille Reserven bzw. stille Lasten bereinigt werden (gemäss der Neubewertungsmethode). Ein kurzes Beispiel wird in Tabelle 1 gezeigt. Wie in diesem Beispiel sollte bei Institutionen und Organen von öffentlichen Gemeinwesen grundsätzlich eine Beteiligung von 100% angenommen werden, und es sollten keine stillen Reserven und stillen Lasten vorhanden sein. Bei Beteiligungsunternehmen kann die Situation anders aussehen, wie das Beispiel in Tabelle 2 zeigt. Der Goodwill zeigt an, wieviel mehr für eine Beteiligung gezahlt wurde als sie wert ist (nach Bereinigung um stille Reserven/Lasten). Ein positiver Goodwill wird aktiviert und ein negativer Betrag muss als Neubewertungsreserve in der konsolidierten Rechnung passiviert werden.
- b. *Schuldenkonsolidierung*: Forderungen und Verbindlichkeiten von den einzubeziehenden Institutionen beim übergeordneten Gemeinwesen oder umgekehrt müssen saldiert werden.
- c. *Zwischenergebniseliminierung*: Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen (Gewinne und Verluste) müssen eliminiert werden, sofern es sich nicht um Vermögensgegenstände handelt, die physisch vorhanden und in der Einzelbilanz bilanziert werden. Dies ist bei öffentlichen Institutionen weniger von Bedeutung, da diese meist keine wirtschaftlichen Aktivitäten (mit Lieferungen und Leistungen) durchführen. Allerdings kann es bei Beteiligungen bedeutsam werden. Bei der internen Leis-

¹Für detailliertere Vorgaben, siehe IPSAS 6.39 - 6.52, SWISS GAAP FER.

tungsverrechnung in Gemeinwesen ist in der Regel keine Gewinn- oder Verlustelimination notwendig, da die interne Leistungsverrechnung meistens ohne Gewinnzuschläge erfolgt.

- d. *Aufwands- und Ertragskonsolidierung*: Wenn das übergeordnete Gemeinwesen z.B. einen Beitrag an die einzubeziehende Institution (bzw. Beteiligung) zahlt, ist dieser auf der Aufwandsseite beim übergeordneten Gemeinwesen und auf der Ertragsseite bei der einzubeziehenden Institution (bzw. Beteiligung) zu eliminieren. Umgekehrt ist zu verfahren, wenn der Beitrag von der einzubeziehenden Institution (bzw. Beteiligung) an das übergeordnete Gemeinwesen geht. Dasselbe gilt für Konzessionen, Abgaben, Wasserzinsen und Ähnliches.

14 Zum Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, siehe Fachempfehlung Nr. 16.

Beispiele und Grafiken

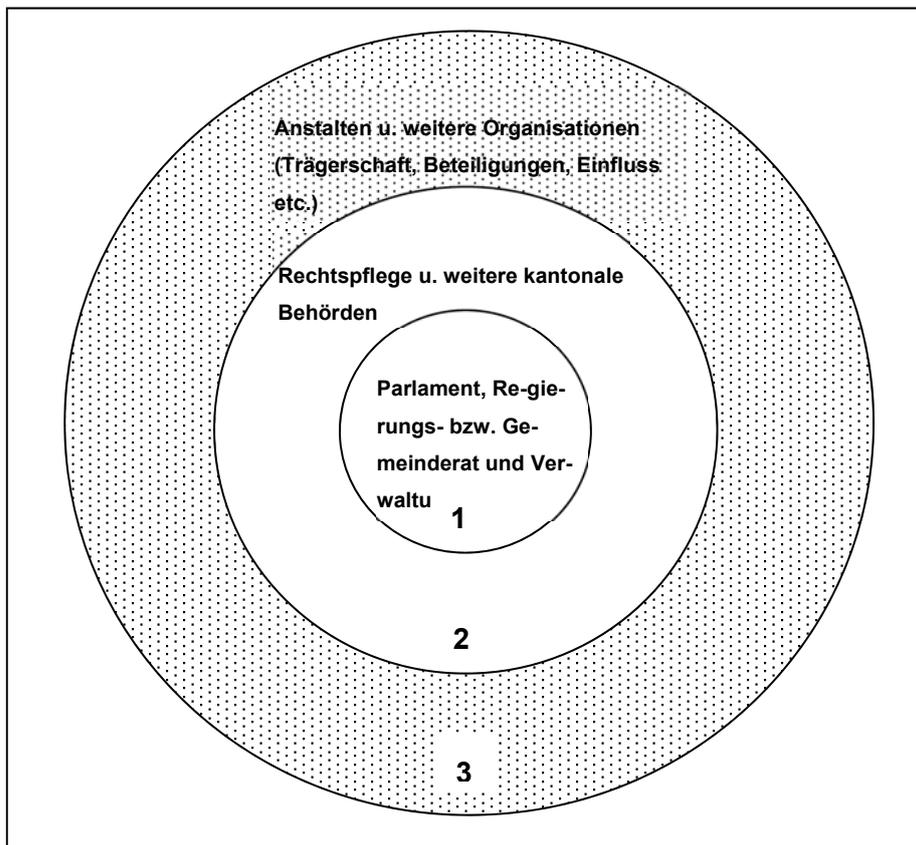


Abbildung 1 Konsolidierungskreise nach dem HRM2

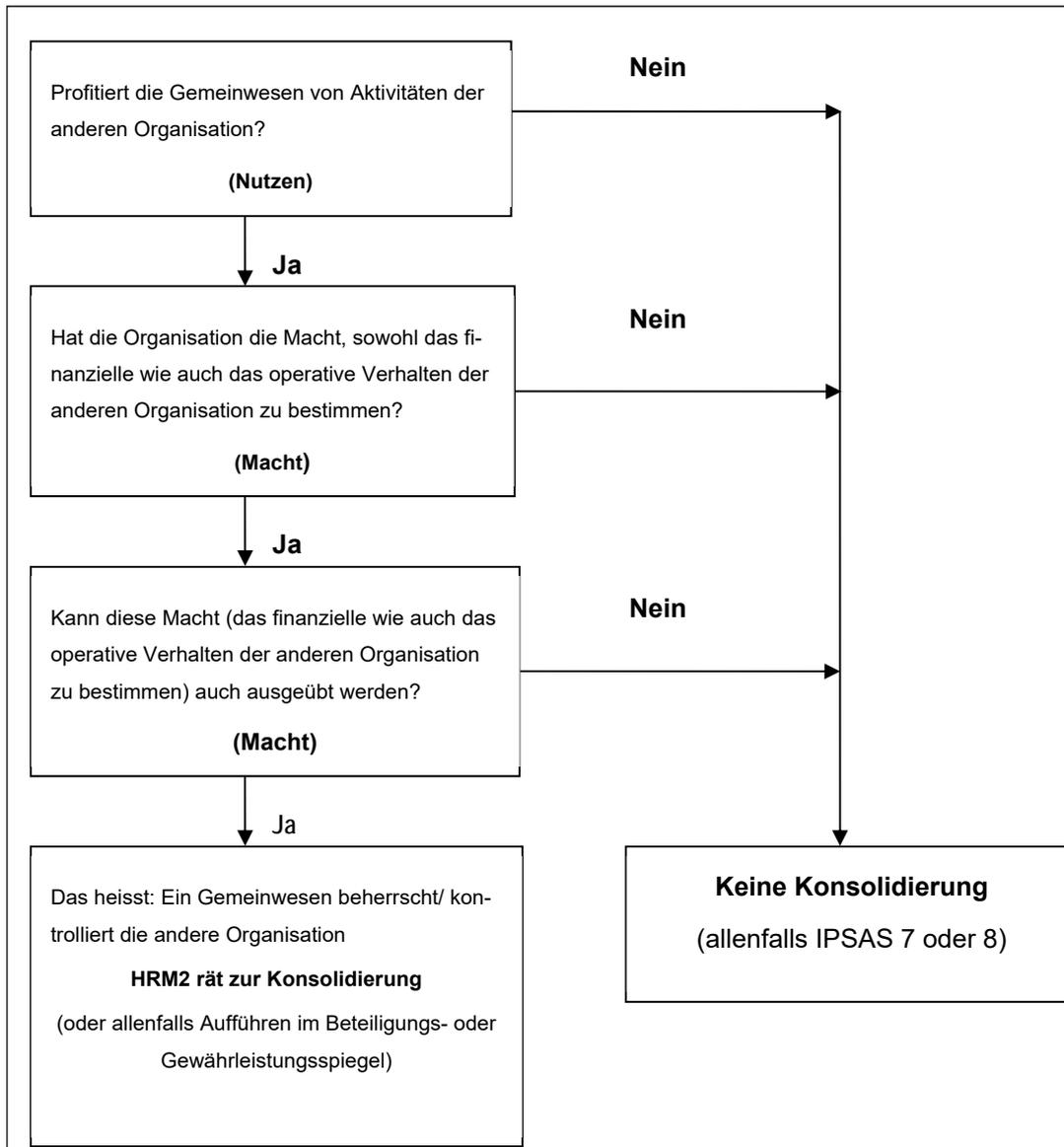


Abbildung 2 Entscheidungsbaum zur Frage der Konsolidierung nach HRM2

Tabelle 1 Beispiel für Kapitalkonsolidierung bei öffentlichen Gemeinwesen

Buchwert Beteiligung	200'000
Anteiliges Eigenkapital	z.B. 100% von 200'000 200'000
Stille Reserven	0
Stille Lasten	0
Bereinigtes Eigenkapital	$200'000 + 0 - 0 = 200'000$
Goodwill	$200'000 - 200'000 = 0$

Tabelle 2 Beispiel für Kapitalkonsolidierung von Beteiligungen unter 100%

Buchwert Beteiligung	180'000
Anteiliges Eigenkapital	z.B. 80% von 200'000 160'000
Stille Reserven	20'000
Stille Lasten	10'000
Bereinigtes Eigenkapital	$160'000 - 20'000 + 10'000 = 150'000$
Goodwill	$180'000 - 150'000 = 30'000$