
Konsolidierung im öffentlichen Sektor

Die öffentlichen Gemeinwesen lagern die Erbringung ihrer Dienstleistungen zunehmend aus. Die Veröffentlichung einer konsolidierten Rechnung wird deshalb immer wichtiger. Dieser Artikel beschreibt, wie Gemeinwesen ihre Beteiligungen an anderen Einheiten in ihrer Rechnung darstellen müssen.



Evelyn Munier

2008 veröffentlichte die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren das Handbuch für das harmonisierte Rechnungslegungsmodell der zweiten Generation (HRM2) und empfahl den Kantonen und Gemeinden erstmals, eine konsolidierte Rechnung vorzulegen. Eine der 20 Fachempfehlungen des Handbuchs widmet sich eigens der Darstellung einer konsolidierten Rechnung der Gemeinwesen. Diese Fachempfehlung basiert auf dem vom Bund angewandten Modell des New Public Managements (das sogenannte Drei-Kreise-Modell). Da dieses Konzept nicht ausreichend praxisorientiert ist, gibt es zahlreiche Probleme bei der Umsetzung.



Nils Soguel

Um diese Probleme zu lösen, hat das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) eine Auslegung zu dieser Fachempfehlung ausgearbeitet. Diese Auslegung macht die Fachempfehlung klarer und vereinfacht sie in zwei wesentlichen Punkten: Erstens wird das Drei-Kreise-Modell durch eine vereinfachte Abgrenzung zwischen Jahresabschluss (Einzelabschluss) und konsolidiertem Abschluss ersetzt. Zum anderen wird die Bedeutung des kantonalen Rechts in der Auslegung deutlicher hervorgehoben. Laut Auslegung sollte das Kontrollkriterium, wie es in der Fachempfehlung dargelegt wird, nur subsidiär angewendet werden, also nur, wenn es von der Gesetzgebung nicht vorgesehen ist. Im Folgenden werden die Hauptelemente dieser Auslegung vorgestellt. Einzelheiten sind auf der Website des Gremiums (www.srs.cspcp.ch) verfügbar.

Jahresabschluss (Einzelabschluss) und konsolidierter Abschluss

Die finanzielle Berichterstattung erfolgt auf der Ebene der Jahresrechnung (Einzelabschluss) und der Ebene der konsolidierten Rechnung. Die finanzielle Berichterstattung enthält folgende Einheiten:

- Jahresrechnung: das Parlament, die Regierung, die engere Verwaltung, die Rechtspflege sowie weitere eigenständige Behörden. Bei den Kantonen handelt es sich bei weiteren eigenständigen Behörden z. B. um die staatlichen Kommissionen, die Finanzkontrolle oder die Ombudsstelle.
- Konsolidierte Rechnung: alle Einheiten der Jahresrechnung des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens (siehe oben) und zusätzlich selbständige öffentlich-rechtliche Anstalten und weitere Organisationen. Die konsolidierte Rechnung beinhaltet also zusätzlich weitere Einheiten wie z. B. Universitäten, Spitäler, Verkehrsbetriebe, öffentliche Verbände, Gemeindezweckverbände oder Konkordate.

Grad der Beherrschung

Für die Zuordnung zu den beiden obgenannten Ebenen ist grundsätzlich übergeordnetes kantonales Recht massgebend. Falls im übergeordneten Recht eine Zuteilung nicht hinreichend definiert ist, ist der Grad der Beherrschung massgebend.

Ob die Beherrschung einer Einheit durch das öffentliche Gemeinwesen gegeben ist, ist von den folgenden Kriterien (a bis e) abhängig. Die Kriterien müssen nicht kumuliert erfüllt sein, um auf das Vorhandensein einer Beherrschung zu schliessen.

- a) Das öffentliche Gemeinwesen ist Träger dieser Einheit.
- b) Das öffentliche Gemeinwesen ist in wesentlichem Masse an dieser Einheit beteiligt.

- c) Das öffentliche Gemeinwesen kann diese Einheit in wesentlichem Masse beeinflussen. Dies ist vor allem dann gegeben, wenn das öffentliche Gemeinwesen wie folgt Einfluss nehmen kann: durch die Festlegung des Budgets oder die Abnahme der Rechnung; durch das Recht, die Geschäfts- und Investitionspolitik zu beeinflussen; durch das Recht, wesentliche Änderungen wie den Verkauf eines wesentlichen Vermögenswertes zu genehmigen oder abzulehnen; oder durch die Fähigkeit, Vorteile zu erlangen.
- d) Das öffentliche Gemeinwesen kann die Mehrheit des strategischen Leitungsorgans oder der Direktionsmitglieder nominieren.
- e) Es besteht ein eigenständiges Gesetz, das Organisation und Aufgaben dieser Einheit regelt.

Beteiligungen im Verwaltungsvermögen und Beteiligungen im Finanzvermögen

Für die Erstellung der konsolidierten Rechnung ist entscheidend, ob es sich bei der Einheit um eine Beteiligung im Verwaltungsvermögen oder im Finanzvermögen (Finanzanlage) des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens handelt. Ist eine Beteiligung dem Verwaltungsvermögen zugeordnet, ist grundsätzlich eine Konsolidierung vorzunehmen, und es kann nur im begründeten Ausnahmefall darauf verzichtet werden. Handelt es sich hingegen um eine Finanzanlage (im Finanzvermögen), ist eine Konsolidierung nur im begründeten Ausnahmefall vorzunehmen.

Ausnahmefälle von der Konsolidierungspflicht sind denkbar, wenn der Gesamtüberblick über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in der konsolidierten Rechnung nicht ermöglicht wird. Demnach ist eine Beteiligung im Verwaltungsvermögen nicht zu konsolidieren, wenn dadurch der Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht verbessert wird. Eine Beteiligung im Finanzvermögen (Finanzanlage) hingegen ist zu konsolidieren, wenn erst dadurch der Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ermöglicht wird.

Beteiligungen können in Form von Genossenschaftsscheinen, Mitgliedschaftserklärungen, Aktien oder anderen Beteiligungspapieren verbrieft sein. Den Beteiligungen gleichgestellt bzw. ähnlich sind beispielsweise Stiftungen (falls sie beherrschte Einheiten sind) und Vereine sowie Anteile an Gemeinschaftsunternehmen, Gemeindeförderungsvereinen, gemeinschaftlichen Vereinbarungen oder Konkordaten.

Wahl der Konsolidierungsmethode

Für jede zu konsolidierende Einheit ist eine der folgenden drei Methoden zu wählen:

- Vollkonsolidierung,
- Quotenkonsolidierung,
- Equity-Methode.

Die gewählten quantitativen oder qualitativen Kriterien für die Konsolidierung (Wesentlichkeitsgrenze) und die konsolidierten Einheiten sind im Anhang offenzulegen. Einheiten, welche nicht konsolidiert werden, sind im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent offenzulegen. Die Bewertung der nichtkonsolidierten Beteiligungen im Verwaltungsvermögen erfolgt zum wertberichtigten Anschaffungswert und jene im Finanzvermögen (Finanzanlagen) zum Verkehrswert.

Vollkonsolidierung

Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiven und Passiven der jeweiligen Einheit vollständig in die konsolidierte Rechnung übernommen. Es sind im Wesentlichen folgende Schritte durchzuführen:

- Anpassung der Einzelabschlüsse: Die Einzelabschlüsse müssen angepasst werden, um die Rechnungslegungsvorschriften des konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesens einzuhalten (in diesem Fall das harmonisierte Rechnungsmodell HRM2).
- Kumulierung der Abschlüsse: Die Abschlüsse werden Zeile für Zeile addiert.
- Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes an einer zu konsolidierenden Einheit gegen deren anteiliges Eigenkapital.
- Eliminierung der internen Transaktionen in der Bilanz: Die Forderungen und Verbindlichkeiten, Darlehen, Investitionsbeiträge und Rechnungsabgrenzungen zwischen den Einheiten sind zu eliminieren.
- Eliminierung der internen Transaktionen in der Investitionsrechnung: Die Investitionsausgaben für Beteiligungen an einer zu konsolidierenden Einheit und gewährte oder zurückbezahlte Darlehen sind gegen Nettoaktivierung zu verrechnen. Gewährte und erhaltene Investitionsbeiträge sind zwischen den Einheiten zu eliminieren.
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung: Die Erträge und Aufwände zwischen den Einheiten sind ebenfalls zu eliminieren.
- Eliminierung der internen Gewinne oder Verluste: Wesentliche interne Gewinne oder Verluste aus Geschäftsvorfällen zwischen den konsolidierten Einheiten sind zu eliminieren.

Quotenkonsolidierung

Die Quotenkonsolidierung ist grundsätzlich gleich strukturiert wie die Vollkonsolidierung. Es werden jedoch nicht vollständige Bilanz- oder Erfolgsrechnungswerte der Einheit konsolidiert, sondern nur die Werte des entsprechenden Prozentsatzes der Beteiligung. Die Beteiligungs-

quote ist auf Basis der Beziehung zwischen öffentlichem Gemeinwesen und beeinflusster Einheit zu bestimmen. Beispielsweise kann bei Gemeindezweckverbänden der Kostenanteil des Gemeinwesens oder die Möglichkeit der Mitsprache herangezogen werden.

Equity-Methode

Wenn eine Beteiligung nach der Equity-Methode konsolidiert wird, sind das Eigenkapital und das Ergebnis der zu konsolidierenden Einheit anteilmässig zu erfassen. Hierbei sind interne Gewinne oder Verluste, welche einen wesentlichen Einfluss auf das Eigenkapital oder auf das Ergebnis haben, zu eliminieren. Um eine Konsolidierung nach der Equity-Methode vornehmen zu können, sind bei den zu konsolidierenden Einheiten grundsätzlich die gleichen Rechnungslegungsstandards anzuwenden wie bei der übergeordneten Einheit. Die Verantwortung hierfür liegt bei der übergeordneten Einheit.

Fazit

Gegenwärtig lagern die Gemeinwesen die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen zunehmend aus, anstatt sie intern mit eigenen Ressourcen zu produzieren. So nimmt beispielsweise die Zusammenarbeit zwischen Gemeinwesen zu, sowohl auf kantonaler als auch auf kommunaler Ebene. Denken Sie an die verschiedenen Gemeindezweckverbände, z. B. für Schulen, Abwasser- oder Abfall-

wirtschaft usw. Die Beträge, die in diese Zweckverbände fließen, steigen ständig. Oft haften die angeschlossenen Gemeinden solidarisch für die Verpflichtungen des jeweiligen Gemeindezweckverbandes. Es ist leicht zu verstehen, dass es für ein Gemeinwesen notwendig ist, eine konsolidierte Darstellung seiner finanziellen Situation mitsamt seinen verschiedenen Beteiligungen zu bieten. Damit kann seinen Stakeholdern ein möglichst genauer Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden. Dies gehört zur Transparenzpflicht über die eingegangenen Risiken.

Nils Soguel, Prof. Dr. rer. pol., ordentlicher Professor für Öffentliche Finanzen am Hochschulinstitut für öffentliche Verwaltung-IDHEAP der Universität Lausanne, Vorsitzender des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP), nils.soguel@unil.ch

Evelyn Munier, mag. rer. pol., dipl. Expertin in Rechnungslegung und Controlling, wissenschaftliche Sekretärin des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP), evelyn.munier@unil.ch

Prüfungsausschreibung 2022

Berufsprüfung Fachfrau/Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen

Schriftliche Prüfung: 30. März bis 1. April 2022
Prüfungsgebühr: CHF 1900

Höhere Fachprüfung Expertin/Experte in Rechnungslegung und Controlling

Schriftliche Prüfung: 15. bis 18. März 2022
Mündliche Prüfung: 11. bis 12. April 2022
Prüfungsgebühr: CHF 2700

Gesucht, geprüft, gemacht.

Anmeldung

**Ab 9. August bis
30. September 2021**

Weitere Informationen zur
Online-Anmeldung finden
Sie unter examen.ch/RWC

Verein für die höheren Prüfungen in
Rechnungswesen und Controlling

kaufmännischer
verband
mehr wirtschaft. für mich.

 **veb.ch**