

Konsolidierung

Auslegung zur Fachempfehlung 13 Konsolidierte Betrachtungsweise

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 13 erarbeitet
Version vom 10. Juni 2020

Zur gesamten Fachempfehlung 13

- A Mit der Veröffentlichung des Handbuchs HRM2 hat die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren den Kantonen und Gemeinden zum ersten Mal empfohlen, eine konsolidierte Rechnung zu erstellen. Die Fachempfehlung 13 ist dieser konsolidierten Betrachtungsweise der Kantons- und Gemeindefinanzen gewidmet. Sie basiert weitgehend auf einem vom Bund angewandten Modell des New Public Management (dem sogenannten Drei-Kreise-Modell). Bei der Frage, ob eine weitere Organisation in den Konsolidierungskreis einzubeziehen ist, wird das Kriterium der Kontrolle in den Vordergrund gestellt.
- B In ihrer aktuellen Formulierung (Stand: 25.1.2008) erweist sich diese Fachempfehlung oftmals schwierig in ihrer Umsetzung, da sie zu wenig praxistauglich formuliert wurde. Zum einen wird auf die Vorrangstellung der gesetzlichen Bestimmungen (insbesondere die Finanzhaushaltsgesetze der Kantone und der Gemeinden) zur Definition einer Konsolidierungspflicht gegenüber dem Kriterium der Kontrolle nicht genügend klar hingewiesen. Des Weiteren hat das Drei-Kreise-Modell keinen Bezug zu den Bestandteilen des HRM2. Schliesslich ist die überwiegende Mehrheit der Kantone nicht nach diesem Drei-Kreise-Modell organisiert. Das Gleiche gilt für die Gemeinden.
- C Diese Auslegung zielt daher darauf ab, die Fachempfehlung in zwei wesentlichen Aspekten zu präzisieren und zu vereinfachen.

Erstens erlaubt die Auslegung der Fachempfehlung eine vereinfachte Abgrenzung zwischen der Jahresrechnung (Einzelabschluss) und der konsolidierten Rechnung (Buchstabe E). Diese Vereinfachung erleichtert es, zu bestimmen, ob eine Einheit in der Jahresrechnung oder in der konsolidierten Rechnung enthalten sein muss.

Zweitens hebt die Auslegung die Bedeutung des kantonalen Rechts deutlicher hervor. Letzteres hat eine klare Vorrangstellung (Buchstabe F). Deshalb wird ausdrücklich präzisiert, dass jeder Kanton in seiner eigenen Gesetzgebung entscheidet, welche Einheiten konsolidiert werden sollen und welche nicht. Das Kontrollkriterium, das in der Fachempfehlung vorgesehen ist, soll nur ein subsidiäres Kriterium sein, falls die Gesetzgebung nichts vorsieht.

Zum Ziel der Konsolidierung (Punkt 1 der Fachempfehlung 13)

- D Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht. Eine konsolidierte Betrachtungsweise ist Voraussetzung für einen Gesamtüberblick des Finanzhaushalts.

Zur Abgrenzung zwischen Jahresrechnung (Einzelabschluss) und konsolidierter Rechnung (Punkte 2 bis 5 der Fachempfehlung 13)

- E Die finanzielle Berichterstattung erfolgt auf der Ebene der Jahresrechnung (Einzelabschluss) und der Ebene der konsolidierten Rechnung. Diese enthalten, unter Berücksichtigung von Buchstabe F, 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. Die Jahresrechnung besteht aus den Hauptelementen des Rechnungsmodells gemäss Fachempfehlung 01, Ziffer 1.
 - Konsolidierte Rechnung: Alle Einheiten der Jahresrechnung des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens 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.

Im Falle von Unklarheiten bei der Einordnung einer Einheit in die Ebene der Jahresrechnung oder die Ebene der konsolidierten Rechnung ist die organisatorische Zuordnung relevant. Ist eine Einheit als Verwaltungseinheit (bspw. Behörde oder Dienstabteilung) organisiert, ist sie der Ebene der Jahresrechnung zuzuordnen. Trifft dies nicht zu, ist die Einheit der Ebene der konsolidierten Rechnung zuzuordnen (bspw. ausgegliederte Einheiten).

Die Zuordnungen zu den Ebenen in der finanziellen Berichterstattung (Jahresrechnung oder konsolidierte Rechnung) gelten sowohl für die Kantone als auch für die Gemeinden.

- F Für die Zuordnung zu den beiden Ebenen in Buchstabe E 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 abhängig. Die Kriterien müssen nicht kumuliert erfüllt sein:

- 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. Eine Beeinflussung in wesentlichem Masse liegt insbesondere vor, wenn das öffentliche Gemeinwesen 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, die Geschicke dieser Einheit massgeblich mitprägen kann.
- 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.

Zur Unterscheidung zwischen Beteiligungen im Verwaltungsvermögen und Beteiligungen im Finanzvermögen

G 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 jedoch 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, Gemeindezweckverbänden, gemeinschaftlichen Vereinbarungen oder Konkordaten.

Zur Wahl der Konsolidierungsmethode

H Für jede zu konsolidierende Einheit gemäss Buchstabe G ist eine der folgenden drei Methoden zu wählen:

- Vollkonsolidierung,
- Quotenkonsolidierung,
- Equity-Methode.

I Eine Vollkonsolidierung ist für Einheiten angezeigt, welche vollständig oder mehrheitlich durch das öffentliche Gemeinwesen beherrscht sind. Eine Einheit ist vollständig oder mehrheitlich beherrscht, wenn das öffentliche Gemeinwesen Träger dieser Einheit ist (beispielsweise bei Kapitalgesellschaften Besitz von mehr als 50% des Kapitals oder des Mitspracherechts). Das öffentliche Gemeinwesen kann Einheiten in wesentlichem Masse beeinflussen, auch mit lediglich geringer Beteiligung an einer Einheit, wenn es deren finanzielles und operatives Verhalten in wesentlichem Masse (mit)bestimmen kann.

Die Quotenkonsolidierung ist zu wählen, wenn mehrere Parteien an einer Einheit in wesentlichem Masse beteiligt sind und die Möglichkeit einer massgeblichen Einflussnahme gegeben ist, aber keine vollständige Beherrschung durch eine Partei vorliegt, (insbesondere Gemeinschaftsunternehmen, Gemeindezweckverbände und Konkordate). Die Methode der Quotenkonsolidierung kommt grundsätzlich bei Beteiligungen zum Tragen, welche der öffentlichen Leistungserstellung dienen.

Die Equity-Methode kommt bei Beteiligungen ohne vollständige Beherrschung, jedoch mit der Möglichkeit einer massgeblichen Einflussnahme zur Anwendung, wenn keine Quotenkonsolidierung angewendet wurde. Die Equity-Methode ist grundsätzlich dann zu wählen, wenn es sich um finanzielle Beteiligungen handelt.

J 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 zwei Einheiten sind zu eliminieren.
- Eliminierung der internen Transaktionen in der Investitionsrechnung: Die Investitionsausgaben für Beteiligungen an einer zu konsolidierenden Einheit und gewährte bzw. zurückbezahlte Darlehen sind gegen Nettoaktivierung zu verrechnen. Gewährte und erhaltene Investitionsbeiträge sind hingegen zwischen den zwei Einheiten zu eliminieren.
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung: Die Erträge und Aufwände zwischen zwei 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.

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 Beteiligungsquote 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.

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.

- K Die gewählten quantitativen oder qualitativen Kriterien für die Konsolidierung (Wesentlichkeitsgrenze) und die konsolidierten Einheiten sind im Anhang offenzulegen.
- L Einheiten, welche nicht konsolidiert werden gemäss Buchstabe G, sind im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent offenzulegen (siehe Fachempfehlung 16).

Die Bewertung der nicht konsolidierten Beteiligungen im Verwaltungsvermögen erfolgt zum wertberichtigen Anschaffungswert und jene im Finanzvermögen (Finanzanlagen) zum Verkehrswert (siehe Fachempfehlung 21).

