

Fachempfehlung 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 Methode der Vollkonsolidierung oder nach der Equity-Methode 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 öffentlichen Gemeinwesen eine prioritäre Rolle zu. Wie schon im HRM1 umfasst die Jahresrechnung der öffentlichen Gemeinwesen nur diejenigen Organisationen, welche keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Zur Gewährleistung eines umfassenden Überblicks sind weitere Organisationen miteinzubeziehen.

Zu Ziffern 2 und 3

- 7** Die drei Kreise werden in Abbildung 13-1 dargestellt. Der Kreis 1 umfasst das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung. Die konsolidierte Jahresrechnung hat aber auch den Kreis 2, die Rechtspflege, sowie weitere eigenständige kantonale Behörden zu umfassen. Weitere Behörden sind z.B. die unselbständigen Anstalten oder die staatlichen Kommissionen. Der Kreis 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 das zuständige Organ die Art der Konsolidierung, wobei die nachfolgenden Erläuterungen wegleitend 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

- 9** Der Entscheid über die Art des Ausweises der Organisationen im Konsolidierungskreis 3 sollte ähnlich wie in IPSAS erfolgen.
- 10** Abbildung 13-2 zeigt den Entscheidungsbaum, der (nach IPSAS) für die Art der Konsolidierung zu Hilfe zu ziehen ist. Zunächst stellt sich die Frage, ob das öffentliche Gemeinwesen von Aktivitäten der anderen Organisation profitiert. Dies ist das Nutzenkriterium. Wird diese Frage mit „Ja“ beantwortet, sind als nächstes nacheinander die folgenden Fragen zu stellen: Hat die Organisation die Macht, sowohl das finanzielle wie auch das operative Verhalten der anderen Organisation zu bestimmen? Kann diese Macht auch ausgeübt werden? Jedesmal wenn eine dieser Fragen mit „Nein“ beantwortet wird, ist die Organisation nicht zu konsolidieren. HRM2 rät, die Organisationen, bei welchen im Entscheidungsbaum laut Abbildung 9 durchwegs mit „Ja“ geantwortet wird, in der Staatsrechnung zu konsolidieren. Es besteht jedoch alternativ auch die Möglichkeit, diese zumindest im Anhang aufzuführen (Mindeststandard).

- 11 Die Konsolidierung wird nur für die Rechnung und nicht für das Budget durchgeführt.
- 12 Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiven und Passiven der jeweiligen Organisation vollständig übernommen. Es sind im Wesentlichen folgende Schritte durchzuführen:¹

Anpassung der Einzelabschlüsse: Die Einzelabschlüsse müssen angepasst werden, um die Rechnungslegungsvorschriften des konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesens einzuhalten (in diesem Fall das harmonisierte Rechnungsmodell).

Kumulierung der Abschlüsse: Die Abschlüsse werden Zeile für Zeile addiert.

Eliminierung der internen Transaktionen in der Bilanz: Die Forderungen und Verbindlichkeiten der zu konsolidierenden Organisation gegenüber dem öffentlichen Gemeinwesen einerseits und des öffentlichen Gemeinwesens gegenüber der zu konsolidierenden Organisation andererseits, müssen eliminiert werden.

Aufwands- und Ertragskonsolidierung: Die Erträge und Aufwände zwischen zwei Einheiten müssen ebenfalls eliminiert werden. Wenn das konsolidierende öffentliche Gemeinwesen z.B. einen Beitrag an die konsolidierte Organisation zahlt, ist dieser auf der Aufwandsseite beim konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesen und auf der Ertragsseite bei der konsolidierten Organisation zu eliminieren. Umgekehrt ist zu verfahren, wenn der Beitrag von der konsolidierten Organisation an das konsolidierende öffentliche Gemeinwesen geht. Dasselbe gilt für Konzessionen, Abgaben, Wasserzinsen und Ähnliches.

Eliminierung der internen Gewinne: die internen Ergebnisse (Gewinne und Verluste) aus Geschäftsvorfällen zwischen dem konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesen und der konsolidierten Organisation müssen eliminiert werden.

Kapitalkonsolidierung: Die Kapitalverflechtungen der Institutionen mit dem öffentlichen Gemeinwesen sind zu eliminieren. Dabei werden die Beteiligungswerte des konsolidierenden öffentlichen Gemeinwesens mit dem anteiligen Eigenkapitalbetrag der konsolidierten Organisation verrechnet. Im Allgemeinen gibt es bei öffentlichen Einheiten keine Wertdifferenz (siehe Tabelle 13-1). Falls es trotzdem eine Differenz gibt, muss sie, wie in Tabelle 13-2 erwähnt, behandelt werden (Eliminierung der stillen Reserven und danach Verbuchung des verbleibenden Goodwills).

Der Goodwill zeigt an, wieviel mehr für eine Beteiligung bezahlt wurde als sie wert ist (nach der Bereinigung um stille Reserven/Lasten). Ein positiver Goodwill wird aktiviert und ein negativer Betrag muss als Neubewertungsreserve in der konsolidierten Rechnung passiviert werden.

Handelt es sich um eine Vollkonsolidierung und hält das öffentliche Gemeinwesen, welches die konsolidierte Rechnung vorlegt, nicht 100% der zu konsolidierenden Organisation, müssen die Minderheitsanteile, sowohl in der Bilanz (zwischen Eigen- und Fremdkapital) als auch in der Erfolgsrechnung, einzeln ausgewiesen werden.

¹ Für detailliertere Vorgaben, siehe IPSAS und SWISS GAAP FER.

- 13 Wenn eine Beteiligung nach der Equity-Methode konsolidiert wird, müssen interne Transaktionen, welche einen Einfluss auf das Eigenkapital oder auf das Ergebnis (interne Gewinne oder Verluste) haben, eliminiert werden.
- 14 Zum Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, siehe Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung.

Beispiele und Illustrationen

Abbildung 13-1 Konsolidierungskreise

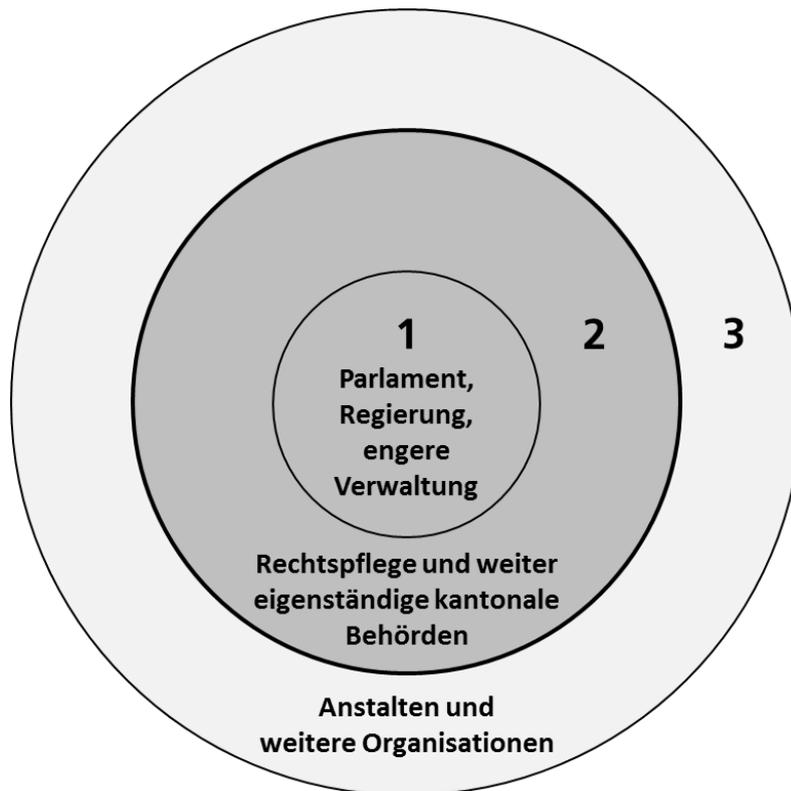


Abbildung 13-2 Entscheidungsbaum zur Frage der Konsolidierung

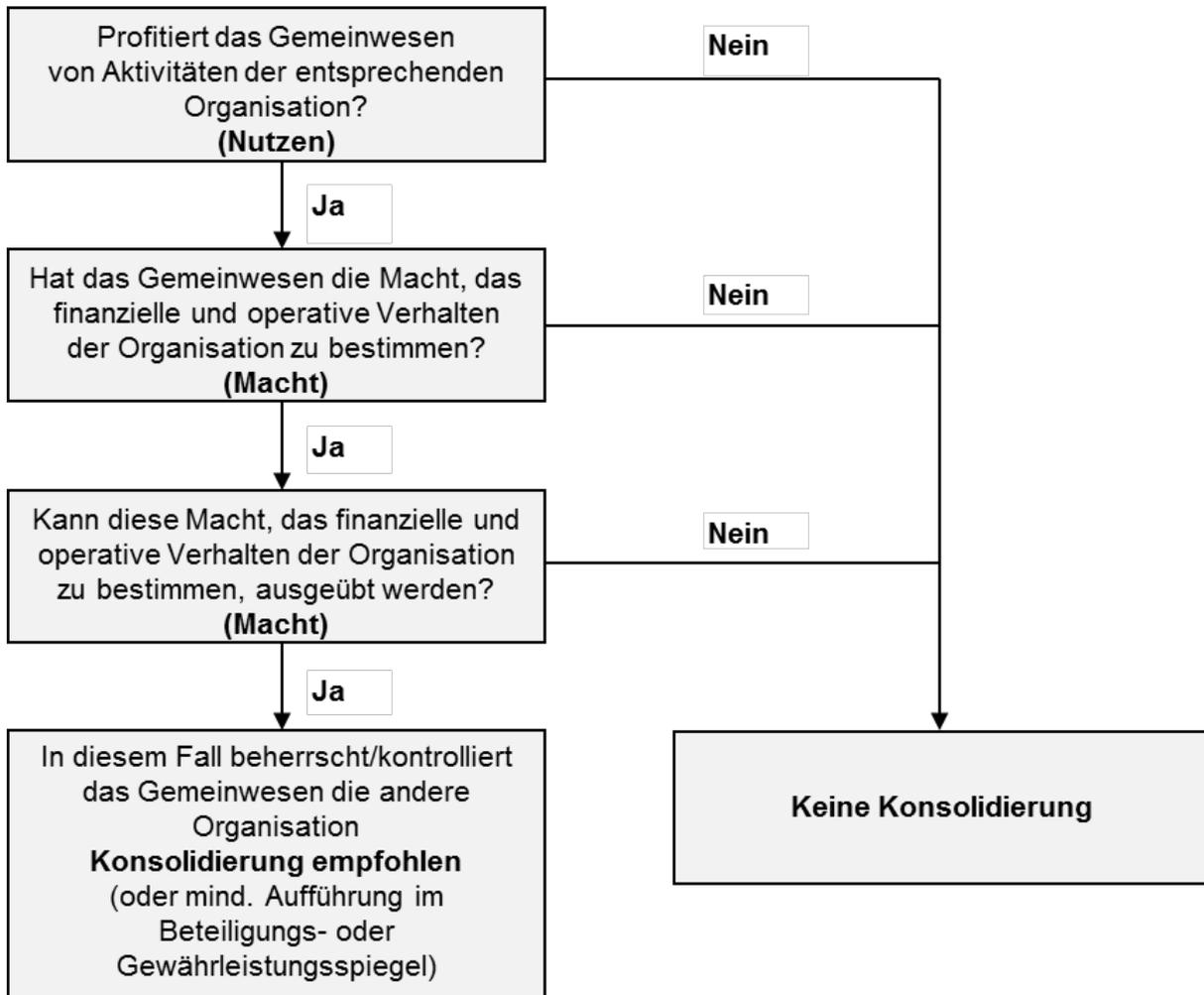


Tabelle 13-1 Beispiel für Kapitalkonsolidierung bei öffentlichen Gemeinwesen

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 13-2 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	$160'000 + 20'000 - 10'000 =$	170'000
Goodwill	$180'000 - 170'000 =$	10'000