

Arbeitshilfe Gemeindefinanzen

Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2

Kapitel 7

Konsolidierung



Arbeitshilfe Gemeindefinanzen

Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2

Impressum

**Amt für Gemeinden und Raumordnung AGR
Abteilung Gemeinden**

Geschäfts-Nr. 270-15-115

Version 1 vom 25.10.2021

Publikation im Internet unter www.be.ch/HRM2

Inhaltsverzeichnis

7	Konsolidierung	4
7.1	Rechtliche Grundlagen	4
7.2	Ziel der Konsolidierung	6
7.3	Grundlagen der Konsolidierung	6
7.3.1	Sonderrechnungen	6
7.3.2	Gemeindeunternehmen und weitere Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit.....	6
7.4	Methodik der Konsolidierung	7
7.4.1	Budget, Jahresrechnung.....	7
7.4.1.1	Sonderrechnungen (Art. 95 Abs. 2 GV).....	7
7.4.1.2	Gemeindeunternehmen und weitere Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 65 GG)	7
7.4.2	Finanzkennzahlen	7
7.5	Überblick	8
7.5.1	Begriffe und Vorschriften / Abgrenzung zur Spezialfinanzierung	8
7.5.2	Rechnungslegung und Konsolidierung	8
7.5.3	Methodik Konsolidierung.....	8
7.6	Beschlussfassung und Information	9

7 Konsolidierung

7.1 Rechtliche Grundlagen

GG	Gemeindeun- ternehmen	
	1. Ausgestal- tung	Art. 65 1 Die Gemeinden können geeignete Verwaltungszweige als Gemeindeun- ternehmen (Anstalten) organisatorisch verselbständigen und sie mit eige- ner Rechtspersönlichkeit ausstatten. 2 Die Gemeinden beaufsichtigen die Unternehmen.
	2. Rechtliche Grundlagen	Art. 66 1 Gemeindeunternehmen bedürfen einer Grundlage in einem Reglement. 2 Das Reglement legt fest <i>a</i> Art und Umfang der zu erbringenden Leistung, <i>b</i> die Grundzüge der Organisation, <i>c</i> die betriebswirtschaftlichen Führungsgrundsätze und <i>d</i> die Finanzierungsgrundsätze. 3 Das Reglement bestimmt, inwieweit die Unternehmen den Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinden unterstehen.
GV		Art. 95 1 Soweit die Erfüllung besonderer Aufgaben einen eigenen Rechnungs- kreis erfordert, kann die Gemeinde eine Sonderrechnung führen. 2 Sonderrechnungen im Sinne von Absatz 1 sind in Budget und Jahres- rechnung aufzunehmen. Ausgenommen sind solche von gemeindeeigenen Banken. 3 Die Gemeinden können Rechnungen von Gemeindeunternehmen ge- mäss Artikel 65 GG und von weiteren Organisationen mit eigener Rechts- persönlichkeit gemäss Artikel 67 GG in Budget und Jahresrechnung kon- solidieren. 4 Die Direktion für Inneres und Justiz regelt die Einzelheiten der Konsolidie- rung durch Verordnung.

FHDV	Grundsatz	Art. 33 ¹ In Budget und Jahresrechnung sind alle Sonderrechnungen nach Artikel 95 GV nach den Vorgaben der nachfolgenden Bestimmungen zu konsolidieren. ² Die Konsolidierung nach Artikel 95 Absatz 2 GV erfolgt nach der Methode der Vollkonsolidierung. ³ Die freiwillige Konsolidierung nach Artikel 95 Absatz 3 GV kann nach der Equity-Methode oder nach der Methode der Vollkonsolidierung erfolgen. ⁴ Die nachfolgenden Bestimmungen gelten für die Konsolidierung nach den Absätzen 2 und 3.
	Budget	Art. 34 ¹ Im Budget sind zu konsolidieren <i>a</i> die Erfolgsrechnung, <i>b</i> die Investitionen.
	Jahresrechnung	Art. 35 ¹ In der Jahresrechnung konsolidiert darzustellen sind <i>a</i> die Bilanz, <i>b</i> die Erfolgsrechnung, <i>c</i> die Investitionen, <i>d</i> die Geldflussrechnung und <i>e</i> der Anhang.
	Finanzkennzahlen	Art. 36 ¹ Die Finanzkennzahlen sind sowohl getrennt als auch konsolidiert zu berechnen. ² In der Jahresrechnung ist die getrennte und konsolidierte Darstellung verbindlich. ³ Im Budget und im Finanzplan ist die getrennte und konsolidierte Darstellung freiwillig.
	Beschlüsse	Art. 40 ¹ Das zuständige Organ der Gemeinde beschliesst über das konsolidierte Budget und die konsolidierte Jahresrechnung.
	Art und Umfang der Konsolidierung	Art. 41 ¹ Über Art und Umfang der Konsolidierung ist in den Vorberichten zu orientieren.

7.2 Ziel der Konsolidierung

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 der Gemeinde.

7.3 Grundlagen der Konsolidierung

7.3.1 Sonderrechnungen

Die Gemeinden können für einzelne Aufgabenbereiche **Sonderrechnungen** führen. Solche Aufgabenbereiche bleiben Teil der Gemeinde und haben keine eigene Rechtspersönlichkeit. Sonderrechnungen sind nur sinnvoll, wenn betriebswirtschaftliche und organisatorische Gründe dies rechtfertigen. Beispielsweise bei Gemeindebetrieben für die Ver- und Entsorgung, mit ausgebauter eigener Verwaltung (Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfallentsorgung, Elektrizität), können mit einer Sonderrechnung weitgehende Informationsbedürfnisse aus dem Rechnungswesen gedeckt werden.

Die Konsolidierung von **Sonderrechnungen** nach Art. 95 Abs. 1 GV in die Jahresrechnung und das Budget der Gemeinde ist **zwingend**.

7.3.2 Gemeindeunternehmen und weitere Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit

Für einzelne Verwaltungszweige können die Gemeinden rechtlich selbständige **Gemeindeunternehmen** (Anstalten) bilden. Die Einzelheiten zur Gemeindeunternehmung sind in einem Reglement zu regeln. Das Reglement bestimmt insbesondere, inwieweit das Unternehmen den Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinden untersteht.

Die Konsolidierung der Rechnungen von **Gemeindeunternehmen** (Anstalten) in die Jahresrechnung und das Budget der Gemeinde ist **freiwillig**.

Ein Gemeindeunternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Anstalt) ist nach wie vor sehr eng mit der Gemeinde verbunden und basiert auf einem kommunalen Reglement. Bei einem Verzicht auf die Konsolidierung ist es deshalb unerlässlich, dass mit Blick auf die finanzielle Führung der Gemeinde die personellen und finanziellen Verflechtungen mit den Gemeindeunternehmen und die damit zusammenhängenden Risiken transparent dargestellt werden. Alle wesentlichen Beteiligungen sind im Beteiligungsspiegel offenzulegen (Kapitel 2.6.5.5 AH GF).

Die Gemeinden können sich an **weiteren Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit** beteiligen (z.B. Gemeindeverbände, Aktiengesellschaften, usw., welchen die Gemeinde eine Aufgabe übertragen hat). Die Konsolidierung der Rechnungen von solchen Organisationen in die Jahresrechnung und das Budget der Gemeinde ist **freiwillig**.

Analog der Gemeindeunternehmungen sind auch bei den weiteren Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit die personellen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtungen im Beteiligungsspiegel und/oder im Gewährleistungsspiegel transparent darzustellen.

7.4 Methodik der Konsolidierung

7.4.1 Budget, Jahresrechnung

7.4.1.1 Sonderrechnungen (Art. 95 Abs. 2 GV)

Die Konsolidierung von Sonderrechnungen ist zwingend und erfolgt nach der Methode der Vollkonsolidierung. Folgende Bestandteile des Budgets und der Jahresrechnung sind zu konsolidieren (Art. 33ff FHDV):

Budget (Art. 34 FHDV)	Jahresrechnung (Art. 35 FHDV)
---	die vollständige Übernahme der Aktiven und Passiven
die vollständige Übernahme von Aufwand und Ertrag	die vollständige Übernahme von Aufwand und Ertrag
die vollständige Übernahme der Investitionen	die vollständige Übernahme der Investitionen
---	die konsolidierte Darstellung der Geldflussrechnung
---	die konsolidierte Darstellung des Anhangs zur Jahresrechnung

7.4.1.2 Gemeindeunternehmen und weitere Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 65 GG)

Bei der freiwilligen Konsolidierung von Rechnungen von Gemeindeunternehmen und weiteren Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 95 Abs. 3 GV) ist die Gemeinde frei in der Methodenwahl. Die Konsolidierung kann mittels Darstellung des anteiligen Eigenkapitals inkl. des anteiligen Jahresergebnisses (Equity-Methode) oder nach der Methode der Vollkonsolidierung erfolgen.

Entscheidet sich die Gemeinde für die **Vollkonsolidierung** eines Gemeindeunternehmens gelten die gleichen Bestimmungen wie bei der Sonderrechnung (**Kap. 7.5.1.1**).

Wenn eine Beteiligung nach der Equity-Methode konsolidiert wird, sind das Eigenkapital und das Ergebnis der zu konsolidierenden Gemeindeunternehmung anteilmässig zu erfassen. Die Bestimmungen nach Art. 34 bis 41 FHDV gelten sinngemäss.

Gemäss Art. 83 Abs. 5 GV dürfen Darlehen und Beteiligungen max. im Umfang früher getätigter Abschreibungen aufgewertet werden. Im Zusammenhang mit der Konsolidierung bedeutet dies, dass im Einzelabschluss die Beteiligung maximal zum Anschaffungswert ausgewiesen wird, im konsolidierten Abschluss jedoch in der Höhe des anteilmässigen Eigenkapitals (inkl. des anteilmässigen Jahresergebnisses).

7.4.2 Finanzkennzahlen

Die Finanzkennzahlen (vgl. Kap. 5) sind wichtige Kenngrössen zur Beurteilung der Finanz- und Vermögenslage der Gemeinde. Aufgrund ihrer Aussagekraft ist die Berechnung und Darstellung auch im Rahmen der Konsolidierung von Bedeutung.

Die Finanzkennzahlen sind deshalb

- für die Gemeinde,
- für die zu konsolidierende Gemeindeunternehmung oder Organisation mit eigener Rechtspersönlichkeit
- und für die konsolidierte Darstellung der Jahresrechnung

separat zu berechnen und darzustellen.

Im Budget und im Finanzplan ist die getrennte und konsolidierte Darstellung freiwillig.

7.5 Überblick

7.5.1 Begriffe und Vorschriften / Abgrenzung zur Spezialfinanzierung

	Gemeindeunternehmen/Anstalt und weitere Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 65 GG)	Sonderrechnung (Art. 95 GV)	Spezialfinanzierung (Art. 86 GV)
Stellung in der Gemeinde	Eigene Rechtspersönlichkeit; Aufsicht durch die Gemeinde	Keine eigene Rechtspersönlichkeit	Zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe der Gemeinde
Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinden	Vorschriften über den Finanzhaushalt gemäss Reglement über das Gemeindeunternehmen	HRM2	HRM2
Rechtliche Bestimmungen	Art. 66 GG und kommunales Reglement	Art. 66 GG	Art. 86ff GV und kommunales Reglement

7.5.2 Rechnungslegung und Konsolidierung

	Gemeindeunternehmen/Anstalt und weitere Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 65 GG)	Sonderrechnung (Art. 95 GV)	Spezialfinanzierung (Art. 86 GV)
Rechnungslegung	Selbständige Rechnungslegung nach HRM2 oder nach einem anderen Regelwerk (nach OR)	Eigener Rechnungskreis für besondere Aufgabe der Gemeinde (HRM2)	Die SF wird innerhalb der Jahresrechnung der Gemeinde nach HRM2 geführt.
Konsolidierung	Keine Konsolidierungspflicht (Art. 95 Abs. 3 GV)	Konsolidierungspflicht (Art. 95 Abs. 2 GV)	Keine. Es besteht weder eine eigenständige Jahresrechnung noch ein eigener Rechnungskreis.

7.5.3 Methodik Konsolidierung

	Gemeindeunternehmen/Anstalt und weitere Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 65 GG)	Sonderrechnung (Art. 95 GV)	Spezialfinanzierung (Art. 86 GV)
Methode	Equity-Methode oder Vollkonsolidierung	Vollkonsolidierung	---
Methodenwahl	frei	Keine Wahlmöglichkeit	---
Rechtliche Bestimmungen zur Konsolidierung	Art. 33ff FHDV	Art. 33ff FHDV	---

7.6 Beschlussfassung und Information

Die Beschlussfassung durch das zuständige Organ der Gemeinde erfolgt über das konsolidierte Budget und die konsolidierte Jahresrechnung.

Über den Umfang und die Methodik der Konsolidierung ist im Vorbericht zum Budget und in der Berichterstattung zur Jahresrechnung zu orientieren.