

HRM2 – KONSOLIDIERTE BETRACHTUNGSWEISE

Konzernberichterstattung nach dem Harmonisierten Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2)

Öffentlich rechtliche Körperschaften beschäftigen sich schon seit geraumer Zeit mit der Erstellung von Konzernabschlüssen. Dies soll bis zum Jahre 2018 durch die Gemeinden und Kantone umgesetzt werden.

1. EINLEITUNG

Vor mehr als 50 Jahren begannen die ersten Bemühungen, eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens für die öffentliche Hand zu erreichen. Damals planten Bund, Kantone und Gemeinden eine Harmonisierung der Rechnungslegung. Allerdings gelang es nicht, sich auf eine einheitliche Lösung zu einigen.

Die *Finanzdirektorenkonferenz (FDK)* unternahm 1970 einen erneuten Anlauf zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung. Das Ergebnis war die erste Ausgabe des Handbuchs des Rechnungswesens für öffentliche Haushalte (*Handbuch Neues Rechnungsmodell*) und erschien 1977. Die Anwendung der im Handbuch formulierten Empfehlungen zur Buchführung und Rechnungslegung waren für Kantone und Gemeinden freiwillig. Trotzdem stellten sämtliche schweizerischen Kantone und Gemeinden ihre Rechnungslegung auf dieses Rechnungslegungsmodell um [1].

1981 wurde das Handbuch erweitert. Es entstand das Handbuch «Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell (HRM1)». Dieses führte zu einer weitgehenden formellen Harmonisierung der Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden.

Am 19. September 2002 erteilte die FDK der *Fachgruppe für kantonale Finanzfragen (FkF)* den Auftrag, das HRM1 grundlegend zu überarbeiten und dabei nationale und internationale Entwicklungen im Bereich des Rechnungswesens zu berücksichtigen.

Der FkF wurden folgende Zielsetzungen vorgegeben:

→ Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden. → Die Rech-

nungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem «Neuen Rechnungsmodell des Bundes (NRM)» harmonisiert werden. → Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den Richtlinien der *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Dabei muss beachtet werden, dass die IPSAS-Richtlinien nicht integral und unverändert in das schweizerische Normenwerk übernommen werden können. Abweichungen sind zu begründen. → Bei der Überarbeitung des HRM werden die in verschiedenen Kantonen (namentlich im Kanton Zürich) und beim Bund bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt. → Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt [2].

Als Ergebnis des Reformprojekts der Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden entstand das *Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2)*.

Als wesentlichste Punkte der Reform resultierten:

- zusätzliche Elemente der Berichterstattung wie Eigenkapitalnachweis, Spiegeldarstellungen, Geldflussrechnung sowie erweiterter Anhang;
- überarbeiteter Kontenrahmen und angepasste funktionale Gliederung der Erfolgsrechnung;
- gestufter Erfolgsausweis;
- Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen nach Nutzungsdauer und
- die Einführung einer Anlagebuchhaltung.

Zudem ist eine konsolidierte Betrachtungsweise, welche einen finanziellen Gesamtüberblick über die konsolidierten Einheiten gestatten soll, vorgesehen. Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren erliess hierfür die Fachempfehlung Nr. 13: Konsolidierte Betrachtungsweise. Sie ist einfach gehalten und soll bis zum Jahre 2018 durch die Kantone und die Gemeinden umgesetzt werden.

In der Folge wird auf die konsolidierte Betrachtungsweise näher eingegangen. Bei der Nomenklatur wurde diejenige auf Kantonsebene verwendet. Sinngemäss gilt sie auch auf Gemeindeebene.



ANDREA ZANETTI,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
CEO, ZANETTI &
PARTNERS AG, ZÜRICH,
A.ZANETTI@
ZANETTIPARTNERS.CH

2. HARMONISIERUNG BUCHFÜHRUNG UND BEWERTUNG

Einheitliche Buchführungs- und Bewertungsrichtlinien, welche von allen in die Konzernrechnung einbezogenen Einheiten (inklusive der at-Equity-Einheiten) angewendet werden müssen, sind eine Voraussetzung, um einen aussagefähigen Konzernabschluss zu erhalten.

Dabei ist es sehr wichtig, dass die Buchführungs- und Bewertungsrichtlinien den Bilanzierenden einen möglichst geringen Ermessensspielraum in Bewertungsfragen offenlassen.

Um die Vergleichbarkeit von Konzernabschlüssen zwischen Kantonen zu gewährleisten, müssten alle Kantone dieselbe Methodik bei der Buchführung und Bewertung anwenden.

Um u. a. die genannten Anforderungen (Aussagekraft und Vergleichbarkeit) zu erreichen, wurde das Handbuch «Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2», vom 25. Januar 2008, ausgearbeitet. Es enthält 20 *Fachempfehlungen (FE)* zu einzelnen Themenbereichen. Die FE stellen Mindeststandards dar, welche für die Berichterstattung zu erfüllen sind. Abweichungen von den Standards müssen im Anhang offengelegt werden [3].

In der FE Nr. 1 sind die Elemente des Rechnungsmodells für die öffentlichen Haushalte definiert. Die Hauptele-

mente des Rechnungsmodells HRM2 sind Bilanz, Erfolgsrechnung, Eigenkapitalnachweis, Investitionsrechnung, Spiegeldarstellungen, Geldflussrechnung, Anhang sowie Finanzkennzahlen (insbesondere Nettoverschuldungsquotient, Selbstfinanzierungsgrad und Zinsbelastungsanteil).

Die Darstellung der Geldflussrechnung erfordert, dass für sämtliche Bilanzpositionen die Entwicklung vom Anfang- zum Endbestand der Periode nach deren Ursache (Zu-/ Abgänge, liquiditätswirksam/-unwirksam usw.) dargestellt werden muss.

Um eine in formeller Hinsicht einheitliche Buchführung zu gewährleisten, sind in der FE Nr. 3 die Kontenplan-Systematik sowie die funktionale Gliederung der Erfolgsrechnung vorgegeben (der detaillierte Kontenrahmen findet sich im Anhang zur FE Nr. 3). Ein einheitlicher Konzernkontenrahmen ist notwendig, um die formelle Vergleichbarkeit der Konzernabschlüsse zwischen den verschiedenen Organisationen sicherzustellen.

Die eigentlichen Buchführungs- und Bewertungsvorschriften finden sich in den FE Nr. 5 bis 12. Wesentlich für die Bewertung des Anlagevermögens ist die Zuteilung von Bilanzpositionen/Vermögensgegenständen zum Verwaltungs- oder Finanzvermögen. Das Finanzvermögen wird zu Verkehrswerten, das Verwaltungsvermögen zu Anschaffungskosten, abzüglich planmässiger Abschreibungen, bewertet [4].

Abbildung 1: **EINHEITEN KONZERNSUMMENABSCHLUSS**
in TCHF

Konzern: WELT Konzernsummenabschluss per 31. Dezember 2014		Einzelgesellschaften/Organisationen/Einheiten							Summen- abschluss
		MAMA	ANNA	CECILE	BETTY	NORA	DORIS	MARIA	
Bilanz-Kto.									
10110	Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte	500	0	0	0	800	0	0	1300
10210	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte	2000	15000	20000	0	0	0	0	37000
10220	Technische Anlagen und Maschinen	1000	3340	14500	0	500	1500	6000	26840
10310	Anteile an verbundenen Unternehmen	34160	22640	0	4800	0	0	0	61600
10315	Beteiligungen an assoziierten Unternehmen	0	1010	0	0	0	0	0	1010
10320	Ausleihungen Dritte	0	600	2000	200	0	0	0	2800
11110	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	2000	1100	800	1200	0	2000	2000	9100
11210	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1000	3460	1800	1000	400	0	1600	9260
11220	Forderungen gegen verbundene Unternehmen	3500	1400	0	0	0	0	0	4900
11410	Schecks, Kassenbestand, Bankguthaben	100	200	350	200	0	200	0	1050
	Summe Soll	44260	48750	39450	7400	1700	3700	9600	154860

Die Zuordnung von Vermögenswerten zum Finanzvermögen bzw. Verwaltungsvermögen ist in der FE Nr. 11, Bilanz, geregelt. Gemäss FE 11 umfasst das Finanzvermögen all jene Vermögenswerte, welche ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben jederzeit veräussert werden können. Dem Verwaltungsvermögen sind Bilanzpositionen/Vermögensgegenstände zuzuordnen, welche der unmittelbaren

Vorräte und angefangene Arbeiten) vollständig dem Finanzvermögen zu. Diese Zuordnung darf hinterfragt werden, dienen doch grosse Teile des Umlaufvermögens der Erfüllung von öffentlichen Aufgaben bzw. stehen in direktem Zusammenhang mit diesen (Forderungen/Fiskalertrag, Vorräte usw.). Bezüglich der Bewertung dürfte die Zuordnung des Umlaufvermögens zum Finanzvermögen jedoch von untergeordneter Bedeutung sein. Dieses wird grösstenteils zum Nominal- bzw. Nennwert bewertet.

«In der Praxis stellt die Zuordnung von Bilanzpositionen/Vermögensgegenständen zum Finanz- bzw. Verwaltungsvermögen eine Herausforderung dar.»

Aufgabenerfüllung der öffentlichen Hand dienen. Diese Definitionen lassen einen erheblichen Spielraum bei der Zuordnung der Bilanzpositionen/Vermögensgegenstände zum Finanz- bzw. Verwaltungsvermögen und damit auch bei der Bewertung zu.

In der Praxis stellt die Zuordnung von Bilanzpositionen/Vermögensgegenständen zum Finanz- bzw. Verwaltungsvermögen eine Herausforderung dar. So ordnet beispielsweise der Kanton Zürich Positionen des Umlaufvermögens (Flüssige Mittel, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,

Wesentlich bedeutungsvoller für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dürfte die Zuordnung der einzelnen Beteiligungen sein. Denn Beteiligungen des Finanzvermögens werden zu Verkehrswerten, solche des Verwaltungsvermögens zu Anschaffungskosten, abzüglich notwendiger Wertberichtigungen, bewertet. Bei einem Ausweis von Beteiligungen im Verwaltungsvermögen stellt sich zudem die Frage, ob diese nicht über den Kreis 3 in die konsolidierte Rechnung einfließen sollten.

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) stellte in seinem Papier «Einführung von HRM2 – Zusammenstellung nach Themen» vom November 2012 dar, wie die einzelnen Kantone die Bewertungsvorschriften umgesetzt haben bzw. dies zu tun beabsichtigen.

Daraus wird ersichtlich, dass eine Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen der Kantone nur beschränkt gegeben ist. So bestehen beispielsweise bei der Festsetzung der Aktivie-

Abbildung 2: **KONSOLIDIERUNGSMASSNAHMEN KONZERNABSCHLUSS**
in TCHF

Konzern: WELT Konzernabschluss per 31. Dezember 2014		Summen- abschluss	Konsolidierungsmassnahmen				Konzern- abschluss
			Schulden- konsoli- dierung	Zwischen- ergebnis- eliminierung	Beteiligungs- ertrags- eliminierung	Kapital- konsoli- dierung	
Bilanz-Kto.							
10110	Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte	1 300					1 300
10120	Goodwill				2 500		2 500
10210	Grundstücke, grund- stücksgleiche Rechte	37 000					37 000
10220	Technische Anlagen und Maschinen	26 840					26 840
10310	Anteile an verbundenen Unternehmen	61 600				-61 600	0
10315	Beteiligungen an assoziierten Unternehmen	1 010					1 010
10320	Ausleihungen Dritte	2 800					2 800
11110	Roh-, Hilfs- und Betriebs- stoffe	9 100		-760			8 340
11210	Forderungen aus Lieferun- gen und Leistungen	9 260					9 260
11220	Forderungen gegen verbundene Unternehmen	4 900	-4 900				0
11410	Schecks, Kassenbestand, Bankguthaben	1 050					1 050
Summe Soll		154 860	-4 900	-760	0	-59 100	90 100

rungsuntergrenze, der Steuerverbuchung sowie bei der Behandlung von Investitionsbeiträgen beträchtliche Unterschiede. Ebenfalls werden Abschreibungsmethoden (linear/degressiv) uneinheitlich angewendet. Diese unterschiedliche Umsetzung der Bewertungsvorschriften von HRM2 führt zu einer erschwerten Vergleichbarkeit der konsolidierten Darstellungen der Kantone.

Zu Recht wird im Handbuch HRM2, Seite 19, festgehalten, dass die Frage, wie das Vermögen des Staates bewertet werden soll, noch nicht abschliessend beantwortet ist.

3. ZUSTÄNDIGKEITEN

Gemäss dem *Musterfinanzhaushaltsgesetz für Kantone und Gemeinden (MGHG)*, Abschnitt 4. Rechnungslegung, 4.1. Allgemeines, Art. 51 Abs. 2 MGHG (Rechnungslegungsstandards), ist vorgesehen, dass der Regierungsrat das anzuwendende Regelwerk für die finanzielle Berichterstattung zu bestimmen hat. Der Regierungsrat ist also gemäss MGHG für die formelle und materielle Berichterstattung sowie für die Darstellung der Risiken der Organisation zuständig. Dieses Vorgehen entspricht sinngemäss demjenigen, welches in der Privatwirtschaft angewandt wird. Gemäss Art. 716 *Obligationenrecht (OR)* hat der Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft u. a. die unübertragbare und nicht entziehbare Aufgabe der

Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle und der Finanzplanung. Auch bei übrigen Gesellschaftsformen dürfte diese Aufgabenstellung den obersten Leitungs- oder Verwaltungsorganen zufallen.

Für die eigentliche Organisation des Rechnungswesens ist gemäss Abschnitt 7, Art. 73 MGHG, vorgesehen, dass das Finanzdepartement zuständig ist.

Je nach Umsetzung des MGHG durch die Kantone und Gemeinden und der zu beachtenden gesetzlichen Vorschriften

«Die unterschiedliche Umsetzung der Bewertungsvorschriften von HRM2 führt zu einer erschwerten Vergleichbarkeit der konsolidierten Darstellungen der Kantone.»

ten [5] sind die Zuständigkeiten in der Praxis individuell geregelt. Im Kanton Zürich verabschiedete der Kantonsrat am 9. Januar 2006 das *Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG, LS 611)*. Der Finanzbericht (konsolidierte Rechnung) für das Jahr 2013 basiert auf dem CRG.

4. KONSOLIDIERUNGSKREIS

Eine konsolidierte Rechnung muss dem Adressaten einen zuverlässigen Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der gesamten wirtschaftlichen Einheit und ihren finanziellen Risiken ermöglichen.

Dieser Grundsatz gilt auch für die Definition des Konsolidierungskreises. Der Umfang der in die konsolidierte Rechnung einbezogenen Gesellschaften kann einen wesentlichen Einfluss auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken einer konsolidierten Einheit haben.

Die FE Nr. 13, Konsolidierte Betrachtungsweise, der FDK definiert in Abs. 2 als Grundlage ein Drei-Kreis-Modell:

Kreis 1: Parlament, Regierung, engere Verwaltung.

Kreis 2: Rechtspflege und weitere eigenständige kantonale Behörden.

Kreis 3: Anstalten und weitere Organisationen.

Für die Staatsrechnung ist eine konsolidierte Darstellung der Kreise 1 bis 3 darzustellen. Dabei wird in der FE Nr. 13 für die Kreise 1 und 2 vorgegeben, welche Einheiten nach der Methode der Vollkonsolidierung in die Konzernrechnung einzubeziehen sind.

Mit Ausnahme der unter den nicht näher definierten Begriffen «eigenständige kantonale Behörden» und «unselbstständige Anstalten» zu subsumierenden Einheiten, ist die Aufzählung der in die Kreise 1 und 2 einzubeziehenden Einheiten abschliessend.

Für die dem Kreis 3 zuzuordnenden Einheiten besteht keine Konsolidierungspflicht. Über den Einbezug und die Konsolidierungsmethode von Einheiten des Kreises 3 entscheidet der Regierungsrat (FE Nr. 13, Konsolidierte Betrachtungsweise, Erläuterungen zu Ziff. 2). Eine solch offene Umschreibung vermag nicht sicherzustellen, dass das Ziel, einen umfassenden Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu geben, gewährleistet ist. Aus Sicht der Ersteller der konsolidierten Abschlüsse sowie der verschiedenen Berichterstattungsempfänger, aber auch aus Gründen der Stetigkeit in der Darstellung, ist es wünschenswert, wenn umfassende und abschliessende Kriterien für die Bildung von Konsolidierungskreisen definiert würden.

Auf Gemeindeebene wäre es ebenfalls hilfreich, wenn die Kriterien für den Einbezug von Einheiten (z. B. Zweckverbände Wasser-/Abwasserversorgung, Kehrriechbeseitigung usw.) in den Konsolidierungskreis umfassend und abschliessend umschrieben wären. Denn viele Gemeinden verfügen nicht über die erforderlichen Fachkräfte, um diese Fragestellung zu klären. Die Bestimmungen der wirtschaftlichen Einheit oder der Einheit der Gemeinderechnung bereitet denn auch den Gemeinden am meisten Mühe [6].

In der Privatwirtschaft wird die wirtschaftliche Einheit und damit zusammenhängend der Konsolidierungskreis über die Höhe der Beteiligung bzw. über den beherrschenden Einfluss bestimmt.

Dies ist nach Art. 963 Abs. 2, Ziff. 1 bis 3 OR gegeben, wenn die Konzernobergesellschaft

a) direkt oder indirekt über die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ verfügt oder

b) das Recht hat, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans zu bestellen bzw. abzuberufen oder

c) aufgrund von Statuten, Stiftungsurkunde, Vertrag oder vergleichbaren Instrumenten einen beherrschenden Einfluss auf das kontrollierte Unternehmen ausüben kann.

Der Kreis der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen (Konsolidierungskreis) muss also sämtliche Unternehmen, auch solche mit abweichender Tätigkeit, umfassen, auf welche die Konzernobergesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Das Rechnungslegungsrecht (OR) schreibt vor, dass nur schon die *Möglichkeit* der Ausübung der Beherrschung (Kontrollprinzip), unabhängig ob diese tatsächlich ausgeübt wird, ausreicht, damit eine Konzernrechnung erstellt werden muss. Dies stellt eine sinnvolle Vorschrift dar und entspricht auch internationalen Gepflogenheiten.

Im öffentlichen Bereich ist das Kriterium der «Ausübung der Beherrschung» infolge der verschiedenen Organisationsformen (Zweckverbände, Stiftungen, Anstalten, Genossenschaften usw.) nur zum Teil für die Bestimmung der Einbezugsmethode einer Einheit in den Konsolidierungskreis geeignet. Die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen, interkantonale Koordinationsgruppe HRM2, hat in ihrem Arbeitspapier HRM2-Arbeitsgruppe 4, S. 3/11, vier Lösungsmöglichkeiten aufgezeichnet.

Dabei vermag nur der erste Lösungsansatz, nämlich der Einbezug von Kreis 1 bis 3 in die konsolidierte Rechnung, das Ziel eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu erfüllen. Diese Variante entspricht auch den IPSAS-Richtlinien.

5. KONSOLIDIERUNGSMASSNAHMEN

Unter Konsolidierungsmassnahmen werden Buchungen verstanden, welche nach dem Konzernsummenabschluss (Addition Bilanzen und Erfolgsrechnungen von den in den Konzernabschluss einbezogenen Einheiten) erfolgen (siehe *Abbildungen 1 und 2*).

Konsolidierungsmassnahmen müssen auch in Spiegeldarstellungen, Eigenkapitalnachweis, Geldflussrechnung usw. gebucht und in den Anhangsinformationen berücksichtigt werden.

Ziel der zu buchenden Konsolidierungsmassnahmen ist, Doppelzählungen des gleichen Sachverhalts, konzerninterne Beziehungen und erzielte Zwischenergebnisse im Konzernabschluss zu eliminieren. Das heisst, im Konzernabschluss sollen nur Forderungen, Verbindlichkeiten, Aufwendungen und Erträge gegenüber Dritten ausgewiesen werden.

In der FE Nr. 13, Konsolidierte Betrachtungsweise, Erläuterungen unter Punkt 13 zu Ziff. 5 finden sich Angaben zu den gängigsten Konsolidierungsmassnahmen wie Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung sowie Aufwand- und Ertragskonsolidierung. Ebenfalls wird festgehalten, dass ein Goodwill aus Erstkonsolidierung zu aktivieren und ein Badwill gegen die Neubewertungsreserve zu buchen ist. Ferner wird betreffend der im Konzernabschluss zu buchenden Konsolidie-

Abbildung 3: SCHRITTE ZUR KONZERNBERICHTERSTATTUNG

Die Organisation des Rechnungswesens gehört zum Aufgabenbereich des Finanzdepartements (Abschnitt 7. Art. 73 MGHG).

1. Analyse Ist-Zustand bezogen auf

- Gesetzliche Grundlagen betreffend Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten, Buchführung und Rechnungslegung usw.
- Rechnungslegungsstandard und ausgeübte Wahlrechte, inklusive Buchführungs- und Bewertungsrichtlinien
- Konsolidierungskreise
- Berichterstattungszyklen (quartalsweise, halbjährlich, jährlich) und Berichtsumfang (Bilanz, Erfolgsrechnung, Eigenkapitalnachweis, Geldflussrechnung, weitere Informationen) für die Ist-Werte
- Budgetierungen, Planrechnungen
- «Financial System Architecture» bezogen auf eingesetzte Softwareprodukte im Umfeld des Rechnungswesens, inklusive Konsolidierungssoftware
- Prozessgestaltung für die Datenerhebung bei den zu konsolidierenden Einheiten
- Personelle Organisation im Bereich «Konzernrechnungswesen»
- Vorhandenes betriebswirtschaftliches Fachwissen
- Stark-/Schwachstellenanalyse
- Abdeckung der Anforderungen aus Sicht des internen Kontrollsystems (IKS)

2. Definition Soll-Zustand

Ziel eines jeden Projekts im Bereich der Konzernberichterstattung sind:

- ✓ Vorlage einer verlässlichen und aussagefähigen Konzernberichterstattung, welche einem qualitativ sehr hohen Standard entspricht.
- ✓ Effiziente Gestaltung der Datenerhebungs- und Verarbeitungsprozesse durch die Implementierung von entsprechenden Abläufen und IT-Werkzeugen.

- ✓ Absolute Transparenz und Nachvollziehbarkeit der konsolidierten Werte sicherstellen.
- ✓ Niedrige Kosten für die Erstellung der finanziellen Konzernberichterstattung.

Um diese Ziele zu erreichen, muss der Soll-Zustand umfassend umschrieben werden. Dazu gehören im Wesentlichen folgende Punkte:

1. Festlegen der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten für die Ausgestaltung und den Unterhalt der finanziellen Konzernberichterstattung.
2. Festlegung des Rechnungslegungsstandards, inklusive der auszuübenden Wahlrechte. Nebst der Festlegung ist auch die Aktualisierung des Standards zu regeln.
3. Definition der gewünschten Konzernberichterstattungszyklen (quartalsweise, semesterweise, jährlich) für die Ist-Werte.
4. Ausarbeiten der zu berichtenden Elemente im Sinne einer Fachvorgabe (Bilanz, Erfolgsrechnung, Eigenkapitalnachweis, Investitionsrechnung, Cashflow Statement usw.) [7].
5. Vorgaben bezüglich der zu berichtenden Ereignisse (Budgetierung, Vorschau, Planrechnungen).
6. Anforderungen an das einzusetzende IT-Werkzeug für die Erstellung der Konzernrechnung definieren. Wesentliche Anforderungen sind: flexible Definition von Konsolidierungskreisen, sehr hoher Automatisierungsgrad in der Verarbeitung sowie Transparenz und Nachvollziehbarkeit in der Datenhaltung [8].
7. Erlass von Buchführungs- und Bewertungsrichtlinien zuhanden der Konzerneinheiten.
8. Verfassen von Buchungsalgorithmen für die Buchung der Konsolidierungsmassnahmen (Stetigkeit).
9. Festlegung der Kriterien für die Bildung von Konsolidierungskreisen (konkrete Definitionen, welche Einheiten werden nach welcher Methode in den Konzernabschluss einbezogen).
10. Festlegen der Anforderungen aus Sicht des IKS.
11. Schulung/Ausbildung Mitarbeitende.

runngsmassnahmen auf IPSAS 6.39–6.52 und Swiss GAAP FER verwiesen.

Da die Buchungen von Konsolidierungsmassnahmen unter Umständen einen bedeutenden Einfluss auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben, aber auch um dem Grundsatz der Stetigkeit gerecht zu werden, sind die für die Verbuchung der Konsolidierungsmassnahmen massgebenden Regelalgorithmen durch die zuständigen Stellen festzulegen und zu dokumentieren.

6. UMSETZUNG IN DER PRAXIS

Aus *Abbildung 3* gehen die einzelnen Schritte, welche vor einem Neuaufsetzen bzw. einem «Redesign» der finanziellen Konzernberichterstattung vorzusehen sind, hervor (Aufstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit).

7. FAZIT

Die einzelnen Kantone sind gemäss Bundesverfassung souverän in der Ausgestaltung ihrer Rechnungslegung. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist es aber durchaus sinnvoll, den bereits erfolgreich eingeschlagenen Weg einer möglichst weitgehenden Harmonisierung der Rechnungslegung konsequent fortzusetzen. Denn nur so kann gewährleistet werden, dass die konsolidierten Darstellungen und Kennzahlen der Kantone, Städte und Gemeinden tatsächlich vergleichbar werden.

Aber auch unter dem Blickwinkel der Effizienz und des sorgsamem Umgangs mit den finanziellen Ressourcen ist die interkantonale Zusammenarbeit und Erarbeitung von Lösungen vernünftig. ■

Anmerkungen: 1) Handbuch HRM2, S. 9. 2) Handbuch HRM2, S. 16. 3) HRM2, S. 22. 4) FE 12, Abs. 3 und 4. 5) Vgl. dazu Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS), «Einführung von HRM2 – Zusammenstellung nach Themen, Rechtsgrundlagen», Stand Novem-

ber 2012. 6) Arbeitspapier der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen, interkantonale Koordinationsgruppe HRM2, HRM2-Arbeitsgruppe 4, Konsolidierte Betrachtungsweise, datiert 27. Oktober 2009, S. 2 und 11. 7) Vgl. Andrea Zanetti, Claudia Beier, «IT-gestützte

Konzernfinanzberichterstattung, State of the Art», in: Der Schweizer Treuhänder, 2012/5, S. 327. 8) Vgl. Andrea Zanetti, Claudia Beier, «IT-gestützte Konzernfinanzberichterstattung, State of the Art», in: Der Schweizer Treuhänder, 2012/5, S. 327.