

Abschlussbericht

Erstellung eines Leitfadens finanzielle Übersicht für die Gemeinden des Kantons St. Gallen

Auftraggeber:

Amt für Gemeinden Kanton St. Gallen
Dr. Lukas Summermatter
Davidstrasse 27
9001 St. Gallen

Auftragnehmer:

Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW)
School of Management and Law (SML)
Institut für Verwaltungs-Management (IVM)

Autoren:

Prof. Dr. Andreas Bergmann, Leiter Abteilung Public Sector
Christoph Schuler, MSc, Projektleiter Public Financial Management
Gabriel Trinkler, MSc, wiss. Mitarbeiter Public Financial Management

Bericht vom 28.06.2017, korrigiert am 03.08.2017

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
2. Gesetzliche Grundlagen und Analyserahmen	2
2.1 Gesetzliche Grundlagen und Zielsetzung	2
2.2 Gesetzliche Grundlagen zur Konsolidierung	2
2.3 Rechnungslegungsgrundsätze gemäss HRM2	2
2.4 Bedeutung der Organisationsform	4
2.5 Abgrenzungen zum Risikomanagement und IKS.....	5
3. Entscheidungsprozess	6
3.1 Aufbau des Entscheidungsprozesses	6
3.2 Konsolidierungsmethoden	10
3.3 Entscheidungsprozess.....	16
3.4 Beispiele zur Anwendung des Entscheidungsprozesses	18
4. Empfehlungen zur Berichterstattung an die Bürgerschaft	24
5. Kritische Würdigung	26
6. Referenzen	27

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Beispiel Vollkonsolidierung (in Anlehnung an Prochinig, Winiger, Bertschinger, 2008)	12
Abbildung 2: Bilanz gemäss Quotenkonsolidierung	13
Abbildung 3: Erfolgsrechnung gemäss Quotenkonsolidierung	14
Abbildung 4: Entscheidungsprozess für die finanzielle Übersicht	17

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht Organisationsformen.....	4
Tabelle 2: Eliminierungen ER bei Quotenkonsolidierung	14
Tabelle 3: Entscheidungsprozess RaJoVita.....	18
Tabelle 4: Entscheidungsprozess Spitex Gossau	19
Tabelle 5: Entscheidungsprozess Sicherheitsverbund Region Gossau	20
Tabelle 6: Entscheidungsprozess Schulgemeinde Neckertal.....	21
Tabelle 7: Entscheidungsprozess Wasserkoooperation Neckertal.....	22

Abkürzungsverzeichnis

ER	Erfolgsrechnung (laufende Rechnung)
GG	Gemeindegesezt des Kantons St. Gallen
HRM2	Harmonisiertes Rechnungsmodell 2
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
n.a.	nicht anwendbar
RMSG	Rechnungsmodell der St. Galler Gemeinden

1. Einleitung

Das Institut für Verwaltungs-Management (IVM) wurde vom Amt für Gemeinden des Kantons St. Gallen (Amt für Gemeinden) eingeladen, einen «Leitfaden finanzielle Übersicht für die St. Galler Gemeinden» zu erarbeiten. Im Rahmen von drei Workshops wurde dabei zuerst gemeinsam mit Vertretern des Amtes für Gemeinden und später mit Vertreterinnen und Vertreter von Gemeinden ein Leitfaden zur Klärung der finanziellen Übersicht erarbeitet. Als Kernstück dieses Leitfadens ist ein Entscheidungsprozess entstanden, welcher es den Gemeinden des Kantons St. Gallen ermöglicht, auf Basis weniger Kriterien zu entscheiden, ob und in welcher Form eine konsolidierte Rechnung, wie es Artikel 123a des Gemeindegesetzes (sGS 151.2; abgekürzt GG) verlangt, zu erstellen ist.

Das gesamte Projekt zur Erstellung eines Leitfadens zur finanziellen Übersicht für die Gemeinden des Kantons St. Gallen umfasste neben der Recherchetätigkeit des Teams des IVM drei Workshops, welche im Amt für Gemeinden in St. Gallen stattfanden. Der erste Workshop umfasste die Skizzierung des Projektes und die Bedürfnisabklärung von Seiten des Amtes für Gemeinden. Der zweite und dritte Workshop wurde zusätzlich zusammen mit Gemeindevertreterinnen und Gemeindevertretern aus sieben St. Galler Gemeinden durchgeführt. Der vorliegende Leitfaden und im Besonderen der Entscheidungsprozess sind Produkte aus den überaus spannenden Diskussionen während allen Workshops. Durch die Inputs, aber auch der konstruktiven Kritik von Seite der Gemeinden konnte ein Produkt entwickelt werden, welches nicht nur den gesetzlichen, bzw. regulatorischen Ansprüchen genügt, sondern auch eine hohe Praxistauglichkeit aufweist.

Für diese ausgesprochen konstruktive Zusammenarbeit möchten die Autoren den Finanzverwalterinnen und Finanzverwaltern Herr Heinz Loretini, Finanzverwalter Stadt Gossau; Herr Ernst Scherrer, Finanzverwalter Gemeinde Altstätten; Herr Edi Alpiger, Finanzverwalter Stadt Rapperswil-Jona; Frau Jennifer Sutter, Finanzverwalterin Gemeinde Wittenbach; Herr Michael Urech, Finanzverwaltung St. Gallen; Frau Lydia Wick, Finanzverwalterin Gemeinde Neckertal und Herr Markus Schlegel, Finanzverwalter Gemeinde Niederhelfenschwil für Ihre Mitwirkung an diesem Leitfaden danken. Zudem möchten wir uns für die wertvolle Unterstützung und gute Zusammenarbeit mit dem Amt für Gemeinden des Kantons St. Gallen bei Herr Lukas Summermatter, Leiter Amt für Gemeinden; Herr Raphael Bleichenbacher, Abteilungsleiter Gemeindeaufsicht; Herr Gian Hohl, Revisor und Projektleiter RMSG; Herr Mario Gemperle, Revisor und Projektmitarbeiter RMSG sowie den Revisoren Herr Urs Rohner, Herr Guido Lehmann und Herr Roberto Gomez herzlich bedanken.

2. Gesetzliche Grundlagen und Analyserahmen

2.1 Gesetzliche Grundlagen und Zielsetzung

Für das vorliegende Dokument bilden die Artikel 107 und 123a des Nachtrags zum Gemeindegesetz vom 27. April 2016 (22.15.13) die gesetzliche Grundlage (Kantonsrat St. Gallen, 2016), welche eine Ergänzung zum Gemeindegesetz vom 21. April 2009 (sGS 151.2; abgekürzt GG) darstellen.

Das Ziel dieses Leitfadens ist es, für die Gemeinden des Kantons St. Gallen eine Hilfestellung bei der Frage zu bieten, ob die finanzielle Übersicht mit den nach Artikel 107 GG verlangten Angaben und Dokumenten gewährleistet ist, oder ob zusätzlich eine Konsolidierung nach Artikel 123a GG vorgenommen werden soll.

2.2 Gesetzliche Grundlagen zur Konsolidierung

Im Zuge der Überarbeitung des Gemeindegesetzes im Zusammenhang mit der Einführung von HRM2 auf Stufe der Gemeinden wurden im Nachtrag zum GG einige neue Bestimmungen eingeführt. Hinsichtlich des Themas der Konsolidierung ist Artikel 123a GG von zentraler Bedeutung:

Art. 123a. ¹ Der Rat erstellt eine konsolidierte Sicht auf den Finanzhaushalt, wenn ohne Konsolidierung die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken nicht möglich ist.

² Er legt Form, Umfang und Methode der Konsolidierung fest und erstattet der Bürgerschaft Bericht.

Als erstes gilt es festzuhalten, dass der Entscheid für oder gegen eine Konsolidierung von Einheiten beim Gemeinderat liegt. Falls eine konsolidierte Rechnung erstellt wird, dient diese in erster Linie als Steuerungsinstrument und muss nicht einer Rechnungsprüfung bzw. der Revision unterzogen werden. Eine konsolidierte Rechnung ist auch nicht der Stimmbevölkerung zur Abnahme vorzulegen. Die konsolidierte Betrachtungsweise soll vor allem einen besseren Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde schaffen.

2.3 Rechnungslegungsgrundsätze gemäss HRM2

Nachfolgend werden die für diesen Leitfaden wichtigsten Grundsätze der Rechnungslegung erläutert. Die Ausführungen orientieren sich dabei stark an den Fachempfehlungen des harmonisierten Rechnungsmodells HRM2.

2.3.1 Wesentlichkeit

Das HRM2 Handbuch enthält in der Fachempfehlung 2 die folgende Definition der Wesentlichkeit: «Gemäss dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind sämtliche Informationen im Hinblick auf die Adressaten offen zu legen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Nicht-relevante Informationen sollen ausgelassen werden» (FDK-CDF, 2008).

Der Grundsatz der Wesentlichkeit beschreibt das Erfordernis nach Relevanz der Information. Informationen sind relevant respektive wesentlich, wenn sie die Entscheidung des Nutzers dieser Information beeinflussen können. Dies bedeutet, dass das Vorliegen oder das Fehlen der Information sowie die korrekte oder fehlerhafte Darstellung der Information die Entscheidungsgrundlage massgebend verändern können. In Bezug auf die Konsolidierung ist die Wesentlichkeit von grosser Bedeutung. Wie sich dies in der Praxis zeigt wird in Kapitel 3.2 näher erläutert.

2.3.2 Verständlichkeit

Der Grundsatz der Verständlichkeit bedeutet gemäss der entsprechenden Fachempfehlung 2, dass Informationen klar und nachvollziehbar sein müssen. Es sollte also nicht möglich sein, Informationen durch eine unklare Ausdrucksweise zu verstecken, und die Informationen sollten auch für Aussenstehende verständlich sein. In einer konsolidierten Jahresrechnung werden Abschlussinformationen einer oder mehrerer Einheiten mit dem Einzelabschluss der übergeordneten Einheit (im Kontext dieses Berichtes handelt es sich hierbei um die Gemeinde) unter Berücksichtigung gewisser Regeln addiert, was die Verständlichkeit der resultierenden Zahlen erschwert. Dieser Bericht zeigt zum einen auf, wann und wie eine Konsolidierung vorgenommen werden sollte und bietet zum anderen eine Hilfestellung, wie die Gemeinden die in Artikel 123a Absatz 2 GG geforderte Berichterstattung an die Bürgerschaft in verständlicher Weise formulieren können.

2.3.3 Zuverlässigkeit

Nach den Fachempfehlungen von HRM2 beinhaltet der Grundsatz der Zuverlässigkeit fünf Subprinzipien: die Richtigkeit, die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die Neutralität, die Vorsicht und die Vollständigkeit. Die Richtigkeit ist erfüllt, wenn Informationen korrekt und glaubwürdig dargestellt werden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bedeutet, dass sich die in der Rechnungslegung abgebildeten Informationen mehr an den tatsächlichen wirtschaftlichen Umständen als an der rechtlichen Form orientieren. Die Neutralität ist gegeben, wenn die Informationen ohne Willkür und wertfrei dargestellt werden und somit auch frei von der Beeinflussung durch Partikularinteressen sind. Das Subprinzip der Vorsicht bedeutet hier nicht etwa, dass man möglichst niedrig bewerten sollte, sondern eher, dass man alle Risiken beachten sollte, die den eingestellten Wert verändern könnten. Die Vollständigkeit als letztes Subprinzip verlangt, dass die Information umfassend abgebildet wird. Sämtliche fünf Subprinzipien des Grundsatzes der Zuverlässigkeit sind für das Thema der Konsolidierung von Relevanz. Um eine wirtschaftliche Betrachtungsweise erhalten zu können und die Richtigkeit der Zahlen zu gewährleisten, müssen die zu konsolidierenden Abschlussinformationen in korrekter Form vorliegen. Die für die Konsolidierung verantwortlichen Personen sollten zudem sämtliche Einheiten objektiv gemäss dem Leitfaden in diesem Bericht prüfen, um eine unabhängige und somit neutrale Entscheidung zur Konsolidierung treffen zu können. Das Subprinzip der Vorsicht im Zusammenhang mit der Konsolidierung hat mit der Vorgabe gemäss Artikel 123a Absatz 1 GG insofern eine zentrale Bedeutung, dass eine konsolidierte Rechnung u.a. erstellt werden muss, wenn eine Beurteilung des finanziellen Risikos ohne eine solche nicht möglich ist. Die Vollständigkeit ist bei einer konsolidierten Rechnung dann gegeben, wenn die zu konsolidierenden Einheiten nach den festgelegten Regeln abgebildet werden.

2.3.4 Vergleichbarkeit

Gemäss dem Grundsatz der Vergleichbarkeit sollen die Rechnungen der Verwaltungseinheiten sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein. Dadurch werden einerseits die Harmonisierungsbestrebungen unterstützt und andererseits wird die Datengrundlage für die Finanzstatistik verbessert. Mit einer einheitlichen Anwendung der Konsolidierungsregeln aller Gemeinden des Kantons St. Gallen würde eine gewisse gemeindeübergreifende Vergleichbarkeit bestehen, was auch finanzstatistisch wünschenswert wäre.

2.3.5 Stetigkeit

Der Grundsatz der Stetigkeit soll sicherstellen, dass die Rechnungslegungsgrundsätze, darin enthalten auch die Bestimmungen zur Konsolidierung, über einen längeren Zeitraum nicht ständig geändert werden, was zu Unbeständigkeit und Verwirrung führen würde.

2.4 Bedeutung der Organisationsform

Im Gemeindegesetz wird im Rahmen der Jahresrechnung in Artikel 107 Absatz 2 GG neben der Rechnung des allgemeinen Haushalts der Gemeinde explizit die Rechnung von unselbstständigen öffentlich-rechtlichen Unternehmen verlangt. Somit gelten für diese Organisationsform gesonderte Bestimmungen in Bezug auf die Finanzberichterstattung. Für alle Einheiten welche eine andere Rechtsform haben, liegt es demnach im Ermessen des Gemeinderates ob und in welcher Form deren Finanzinformationen der Bürgerschaft zur Verfügung gestellt werden. Eine Möglichkeit diesen finanziellen Überblick zu schaffen bietet die Konsolidierung. Wann und in welcher Form eine Konsolidierung zu empfehlen ist, wird im nachfolgenden Kapitel 3 erläutert.

Neben den unselbstständigen öffentlich-rechtlichen Unternehmen sind im Kanton St. Gallen noch weitere mögliche Organisationsformen zu unterscheiden. Tabelle 1 gibt einen Überblick über alle im Gemeindegesetz geregelten Organisationsformen sowie die für diesen Leitfaden relevanten Organisationen nach ZGB/OR:

Organisationsform	Regelung im Gemeindegesetz & ZGB/OR
Politische Gemeinden	Art. 1 GG
Schulgemeinden	Art. 1 und Art. 2 GG
Ortsgemeinden	Art. 1 und Art. 2 GG
Ortsbürgerliche Korporationen	Art. 1 und Art. 2 GG
Örtliche Korporationen	Art. 1 und Art. 2 GG
Unselbständige öffentlich-rechtliche Unternehmen	Art. 127ff. GG
Selbständige öffentlich-rechtliche Unternehmen	Art. 131ff. GG
Zweckverbände	Art. 140ff. GG
Aktiengesellschaften (AG)	Art. 620ff. OR
GmbHs	Art. 772ff. OR
Genossenschaften	Art. 828ff. OR
Kollektivgesellschaften	Art. 552ff. OR
Vereine	Art. 60ff. ZGB
Stiftungen	Art. 63ff. ZGB

Tabelle 1: Übersicht Organisationsformen

2.5 Abgrenzungen zum Risikomanagement und IKS

Die Themen «Risikomanagement»¹ und «Internes Kontrollsystem (IKS)»² sind in separaten Dokumenten detailliert geregelt. Der in diesem Leitfaden verwendete Begriff des Risikos bezieht sich lediglich auf finanzielle Risiken, welche im Rahmen der Finanzberichterstattung transparent gemacht werden können, wie sie auch in Artikel 123a GG erwähnt werden. In Bezug auf den Entscheid für oder gegen die Konsolidierung ist die Beurteilung von finanziellen Risiken also sehr relevant.

¹ Informationen zu (integralen) Risikomanagement-Systemen finden sich im Kanton St. Gallen vor allem in den Bereichen Raumplanung, Forstwesen und Wasserbau (Planungs- und Baugesetz).

² Die Anforderungen an das interne Kontrollsystem ist in Art. 123 GG geregelt.

3. Entscheidungsprozess

Das folgende Kapitel erläutert den Aufbau und die Funktionsweise des Entscheidungsprozesses ob und wenn ja in welcher Form eine Konsolidierung vorgenommen werden sollte, um die finanzielle Übersicht zu gewährleisten. Zuerst werden die drei zentralen Schritte des Prozesses erklärt und die einzelnen Kriterien in diesen Schritten erläutert. In Kapitel 3.2 folgen detaillierte Erläuterungen zu den Konsolidierungsmethoden anhand von generischen Beispielen. Wie der gesamte Entscheidungsprozess auf Basis der drei Prüfschritte und der Konsolidierungsmethoden aufgebaut ist, wird in Kapitel 3.3 erläutert. In Kapitel 3.4 werden schliesslich Beispiele aus St.Galler Gemeinden aufgelistet die zeigen, wie der Entscheidungsprozess durchgeführt werden kann.

Im gesamten Leitfaden werden die einheitlichen Begriffe «Gemeinde» und «Einheit» verwendet. Bei der «Gemeinde» handelt es sich um die (politische) Gemeinde, welche die Jahresrechnung nach Artikel 107 GG erstellt. Beim Begriff der Einheit geht es um alle in Tabelle 1 aufgeführten Organisationen, bei welchen sich die Frage der Konsolidierung in die Rechnung der Gemeinde nach Artikel 123a GG stellt. Wann und in welcher Form die finanzielle Übersicht gegeben ist, ist jeweils von der aktuell vorliegenden Situation in der Gemeinde abhängig. Zudem muss jede Einheit einzeln betrachtet werden, um entscheiden zu können, ob eine Konsolidierung vorzunehmen ist oder nicht.

3.1 Aufbau des Entscheidungsprozesses

Im Folgenden werden die drei Schritte vorgestellt welche eine Beurteilung ermöglichen, ob und in welcher Form Einheiten zu konsolidieren sind. Die Beurteilung der Kriterien und die daraus resultierenden Entscheide liegen dabei in der Verantwortung des Rates. Die Schritte enthalten jeweils mehrere Kriterien, die es zu prüfen gilt und das Durchführen der drei Schritte erfolgt separat für jede Einheit. Neben der Beschreibung der drei Schritte und deren Kriterien wird aufgezeigt, nach welchen Punkten die Kriterien zu prüfen sind. Bei allen Kriterien existieren gewisse Schwellenwerte, welche zu einem der Ergebnisse A), B) oder C) führen, was jeweils einer der Konsolidierungsmethoden entspricht. A) steht dabei für eine Vollkonsolidierung, B) für die Methode der Quotenkonsolidierung und C) für das Offenlegen der Informationen im Anhang³. Für die Berechnung der Schwellenwerte jedes Kriteriums (1.2 & 1.3, 2.1.-2.4 und 3.1 & 3.2) wird als Bemessungsgrundlage der Vorjahreswert verwendet. Bei stark schwankenden Werten kann im Einzelfall auch auf Durchschnittswerte aus mehreren Vorjahren zurückgegriffen werden. Selbstverständlich muss dabei sowohl für die Einheit, als auch für die Gemeinde jeweils die gleiche Bemessungsgrundlage verwendet werden.

³ Die Konsolidierung mittels der sogenannten Equitymethode wurde in den Workshops vertieft geprüft, aber in keinem Fall als zielführend im Sinne von Art. 123a GG betrachtet. Sie ist deshalb im Entscheidungsprozess nicht abgebildet.

3.1.1 Schritt 1: Einstiegskriterien

1.1) Öffentliches Interesse

Artikel 110 Absatz 1 GG definiert, dass das Verwaltungsvermögen der unmittelbaren Erfüllung öffentlicher Aufgaben dient. Aufgrund des Verwaltungsvermögens kann somit bestimmt werden, bei welchen Aufgaben es sich um öffentliche Aufgaben handelt. Weiter beinhalten verschiedene Artikel (z.B. Art. 12, Art. 126 oder Art. 133 GG) den Ausdruck «Aufgaben im öffentlichen Interesse», ohne dabei das «öffentliche Interesse» genau zu definieren. Aufgaben im öffentlichen Interesse beschränken sich jedoch nicht bloss auf die Aufgaben, welche von Gesetzes wegen den Gemeinden zugewiesen sind. Es handelt sich insbesondere auch um solche, die bei einem Ausfall der Einheit (z.B. deren Konkurs) von der Gemeinde übernommen werden müssten. Neben den Aufgaben, welche bei einem Ausfall der Einheit rechtlich zwingend weitergeführt werden müssten, sind somit auch diejenigen im öffentlichen Interesse, bei denen die politischen Umstände eine Übernahme realistisch erscheinen lassen bzw. eine Einstellung als unwahrscheinlich einzustufen ist⁴. Einen Hinweis zur Beurteilung von Einheiten bezüglich dieses Einstiegskriteriums findet sich in Artikel 56 Absatz 2 lit. a - e MFHG (vgl. FDK-CDF, 2008). Demnach ist die Frage nach der Erfüllung einer Aufgabe im öffentlichen Interesse tendenziell zu bejahen, wenn einer der folgenden Sachverhalte zutrifft:

- a) Die Gemeinde ist Trägerin der Einheit;
- b) die Gemeinde ist an der Einheit beteiligt;
- c) die Gemeinde leistet massgebliche Betriebsbeiträge an die Einheit;
- d) die Gemeinde kann die Einheit massgeblich beeinflussen, oder
- e) die Gemeinde weist Verpflichtungen gegenüber der Einheit aus.

Zusätzlich zu den fünf aufgeführten Sachverhalten ist die Frage nach der Erfüllung einer Aufgabe im öffentlichen Interesse grundsätzlich auch zu bejahen, wenn diese durch Gebühren (z.B. Werke) oder Steuergelder finanziert wird. Trifft lediglich der Sachverhalt der Beteiligung zu, gilt zu beachten, dass Kleinstbeteiligungen (z.B. Einzelaktien, «Liebhaber-Titel» oder geringe Beteiligungen an Sportvereinen) nicht für die Konsolidierung berücksichtigt werden müssen.

1.2) Wesentlichkeit 1 und 1.3) Wesentlichkeit 2

Die Wesentlichkeit wird anhand der Grösse, gemessen am operativen Aufwand⁵ der Einheit im Verhältnis zum operativen Aufwand der Gemeinde geprüft⁶. Bei nicht-wesentlichen, sehr kleinen Einheiten mit einem Verhältnis von weniger als 0,5% kann auf eine Konsolidierung verzichtet werden, auch wenn sie Aufgaben im öffentlichen Interesse erfüllen. Überschreitet der operative Aufwand einer Einheit jedoch das Verhältnis von 2%, ist also wesentlich, so

⁴ Es handelt sich hierbei gewissermassen um die «too big to fail» Thematik übertragen auf die Gemeinde.

⁵ Der operative Aufwand umfasst nur die erste Stufe der Erfolgsrechnung welche gemäss Fachempfehlung 4 HRM2 das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit und aus Finanzierung beinhaltet. Für den operativen Ertrag gilt analog die gleiche Definition.

⁶ Durch die Verwendung der ersten Stufe der Erfolgsrechnung als Bezugsgrösse werden ausserordentliche finanzielle Ereignisse (Ausreisser) bereits früh vom Entscheidungsprozess ausgeschlossen.

muss eine Prüfung zur Konsolidierung vorgenommen werden, auch wenn die Einheit keine Aufgabe im öffentlichen Interesse erfüllt.

3.1.2 Schritt 2: Beziehung zwischen Gemeinde und Einheit

Im Falle von Schulgemeinden oder Zweckverbänden kann in der Folge auf eine detaillierte Prüfung verschiedener Kriterien verzichtet werden. Sie stehen auf jeden Fall in einem engen Verhältnis zur Gemeinde. Im Falle der Schulgemeinden ist das enge Verhältnis damit zu begründen, dass sie gesetzliche Aufgaben wahrnehmen und diese über Steuermittel finanzieren. Der Grundsatz der Vergleichbarkeit erfordert zudem die gleiche Behandlung aller Schulgemeinden, unabhängig von ihrer Grösse. Im Falle der Zweckverbände werden ebenfalls gesetzliche Aufgaben wahrgenommen, auch wenn diese meist gebührenfinanziert sind.

Bei allen anderen Einheiten (z.B. Aktiengesellschaften, Genossenschaften, Stiftungen, Vereine) ist die Beziehung zur Gemeinde oft nicht auf den ersten Blick zu erkennen. In diesen Fällen sind die folgenden Kriterien zu prüfen.

2.1) Beherrschung

Sobald eine Einheit die vorangegangenen Einstiegskriterien der Wesentlichkeit und/oder des öffentlichen Interesses erfüllt, ist die Beziehung zwischen der Gemeinde und der Einheit anhand von vier Kriterien genauer zu betrachten. Das erste Kriterium der Beherrschung beschreibt, ob die Gemeinde die Einheit beherrscht. Dies kann zum einen auf Basis eines Prozentsatzes der Beteiligung an der Einheit erfolgen. So wird bei einem Anteil von mehr als 50% die Vollkonsolidierung (A) empfohlen, bei einem Anteil zwischen 50% und 20% die Quotenkonsolidierung (B) und bei unter 20% eine Offenlegung im Anhang (C). Es besteht aber auch die Möglichkeit, dass eine Gemeinde keine oder lediglich geringe Beteiligungen an einer Einheit hält, jedoch deren finanzielles und operatives Verhalten (mit)bestimmen kann und dies auch ausgeübt wird⁷ wie beispielsweise mittels Leistungsvertrag oder -auftrag, Benennungsrecht von Vorstandsmitgliedern oder Stimmrechtsaktien.

2.2) Belastung für den Steuerhaushalt

Als Messgrösse für dieses Kriterium wird das Steuerfussprozent verwendet. Beim zu berechnenden Wert handelt es sich um eine variable, prozentuale Grösse in Abhängigkeit von den steuerfinanzierten Gesamtausgaben. Die Schwellenwerte liegen hier bei 20 bzw. 5 Steuerfussprozent.

2.3) Finanzieller Nutzen der Einheit für die Gemeinde

Der finanzielle Nutzen ist von Relevanz, falls eine Gemeinde einen hohen Ertrag aus einer in Beziehung stehender Einheit erhält. Der finanzielle Nutzen berechnet sich demnach aus dem Ertrag, welcher einer Gemeinde durch die Einheit zufließt. Gemessen wird dieser Zufluss anhand des Verhältnisses zum operativen Ertrag (erste Stufe der ER), den eine Gemeinde erwirtschaftet. Die Schwellenwerte, welche Einfluss auf die Konsolidierungsmethode haben, liegen hier bei 20% bzw. 10%.

⁷ Vgl. FE 13, Abb. 9: Entscheidungsbaum zur Frage der Konsolidierung nach HRM2 (FDK-CDF. 2008).

2.4) Finanzielle Lasten durch die Einheit für die Gemeinde

Dieses Kriterium dient dazu einen Vergleichswert zu erhalten, welche finanziellen Lasten bei der Gemeinde, aufgrund ihrer Beziehung zur Einheit, anfallen. Der zu berechnende Wert ergibt sich aus dem Anteil am operativen Aufwand (erste Stufe der ER) der Gemeinde welche durch die Einheit verursacht wird. Die Schwellenwerte liegen hier bei jeweils 40% bzw. 20% des operativen Aufwands der Gemeinde.

3.1.3 Schritt 3: Finanzielle Risiken der Einheit

Die finanziellen Risiken der Einheit sind nur dann zu prüfen, wenn die Prüfung im Rahmen von Schritt 2 noch keinen Hinweis auf die Konsolidierung ergab (bei allen vier Kriterien 2.1 -2.4 das Ergebnis C). Dieser zusätzliche Schritt 3 ist notwendig, da Art. 123a GG ausdrücklich auf die Risiken hinweist und deshalb Einheiten mit hohem Risiko für die Gemeinde auch dann zu konsolidieren sind, wenn die Beziehung weniger eng ist.

3.1) Passives Klumpen-Risiko

Die Prüfung der finanziellen Risiken erfolgt anhand der Kriterien 3.1 und 3.2, wobei ersteres das Verhältnis der Verpflichtungen zwischen Einheit und Gemeinde betrachtet und letzteres jenes der Einheit gegenüber Dritten. Bei Kriterium 3.1 geht es also darum zu prüfen, ob ein passives Klumpen-Risiko für die Gemeinde besteht, falls die Gemeinde die Verpflichtungen der Einheit übernehmen müsste. Der Begriff der Verpflichtungen umfasst für dieses Kriterium für die Gemeinde sowie die Einheit jeweils das Fremdkapital inklusive aller Eventualverbindlichkeiten und Defizitgarantien. Der Schwellenwert welcher die Konsolidierungsmethode beeinflussen kann liegt hier bei 20%.

3.2) Finanzielle Verpflichtungen der Einheit

Das letzte Kriterium dient dazu die Situation der Einheit selbst zu analysieren. Es wird dabei geprüft wie hoch der Verschuldungsgrad der Einheit ist, welcher sich aus der folgenden Formel ergibt:

$$\text{Verschuldungsgrad in \%} = \frac{\text{Fremdkapital (FK)}}{\text{Eigenkapital (EK)}} \cdot 100$$

Der Schwellenwert des Verschuldungsgrades liegt bei diesem Kriterium bei 100%. Sollte also das Fremdkapital das Eigenkapital übersteigen ist der Schwellenwert erreicht.

3.2 Konsolidierungsmethoden

Eine konsolidierte Betrachtungsweise erlaubt einen finanziellen Gesamtüberblick über die konsolidierten Einheiten (FDK-CDF, 2008). Nachfolgend werden die drei verschiedenen Konsolidierungsmethoden beschrieben, welche für die einzelnen Einheiten, je nach Fazit der Prüfung der unter Kapitel 3.1 aufgeführten Kriterien, zur Anwendung kommen können.

Der Begriff der Wesentlichkeit ist besonders im Zusammenhang mit der Konsolidierung von Bedeutung. Im Falle einer Vollkonsolidierung (A) sowie der Quotenkonsolidierung (B) entscheidet die Einschätzung der Wesentlichkeit einer Position, ob diese beispielweise eliminiert werden soll oder ob sie unwesentlich ist und demzufolge beim Prozess der Eliminierung ausser Acht gelassen werden kann.

3.2.1 Vollkonsolidierung (A)

Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiva und Passiva sowie Aufwand und Erträge der jeweiligen Einheit vollständig in die Rechnung der Gemeinde übernommen (FDK-CDF, 2008) und mittels der Vornahme gewisser Korrekturen bereinigt. Die möglichen Korrekturen lassen sich in drei Verfahrensschritte gliedern: i) Aggregation, ii) Eliminierung und iii) Minderheitsanteile. Der grundlegende Schritt der Aggregation ist in jedem Fall vorzunehmen. Um eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der finanziellen Situation zu ermöglichen, ist die Vollkonsolidierung zu empfehlen, welche ebenfalls noch die Eliminierung (ii) und die Ausweisung der Minderheitsanteile (iii) vorsieht.

Voraussetzungen:

Um eine unverfälschte, bereinigte Vollkonsolidierung erstellen zu können, sind die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen:

1. Abschlussstichtage: Die Abschlüsse der Gemeinde und der Einheit müssen denselben Abschlussstichtag aufweisen. Ist dies nicht der Fall, hat die Einheit einen Zwischenabschluss per Abschlussstichtag der Gemeinde zu erstellen (vgl. Adam, 2016).
2. Kontenplan mit Überleitung (Mapping): Um die Posten korrekt zu einer Gesamtbilanz addieren zu können, muss die Gleichartigkeit dieser sichergestellt werden.
3. Für ähnliche Geschäftsvorfälle sind möglichst einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden (Adam, 2016).

Vorgehensweise Vollkonsolidierung

i). Aggregation

Die Abschlüsse der Gemeinde und der Einheit werden durch die vollständige (100-prozentige) Addition gleichartiger Posten der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals sowie der Erträge und Aufwände zusammengefasst (Adam, 2016).

ii). Eliminierung

Hält eine Gemeinde eine Beteiligung an einer Einheit (Kapitalverflechtung) oder hat dieser bspw. ein Darlehen gewährt, so hat die Aggregation dieser Posten eine Doppelzählung in der konsolidierten Rechnung zur Folge. Solche Geschäftsfälle zwischen Gemeinde und Einheit sind deshalb aus dem konsolidierten Abschluss zu eliminieren, damit dieser nicht künstlich aufgebläht wird und einer tatsächengerechten Darstellung entspricht. Beispiele solcher Eliminierungsbuchungen sind in Abbildung 1 und der dazugehörenden Beschreibung ersichtlich.

Um die erforderlichen Eliminierungsbuchungen tätigen zu können, müssen die relevanten Transaktionen zwischen der Gemeinde und der Einheit bekannt sein bzw. in der Buchhaltung gefunden werden, was einen gewissen Rechercheaufwand mit sich bringt. Falls die entsprechende IT-Lösung diesbezüglich keine optimale Unterstützung bietet ist die Erstellung von Unterkonten, in welchen die Transaktionen mit den jeweiligen Einheiten laufend erfasst werden können, empfehlenswert.

Auf Grund der Möglichkeiten heutiger IT-Systeme wird auf eine schrittweise Konsolidierung (zuerst Kapitalkonsolidierung, dann Schuldenkonsolidierung, dann Zwischenergebniseliminierung), wie sie in der Literatur und auch in FE13 Ziff. 13 HRM2 noch zu finden ist, meist verzichtet. Die heutigen Systeme lassen zu, dass sämtliche Transaktionen zwischen Einheiten innerhalb des Konsolidierungskreises entweder in separaten Unterkonten oder über einen speziellen «Intercompany»-Code erfasst werden. Dadurch ist es einfacher, gleich alle gegenseitigen Transaktionen (Vermögenswerte, Fremdkapital, Eigenkapital, Erträge, Aufwände, Cash Flows) in einem einzigen Schritt zu eliminieren. Mit dieser Methode werden auch die in der Praxis schwierig zu identifizierenden, aber im öffentlichen Sektor ohnehin in der Regel unwesentlichen Zwischenergebnisse automatisch eliminiert und müssen nicht «von Hand» bearbeitet werden⁸.

iii). Minderheitsanteile

Weiter gilt es festzuhalten, dass Minderheitsanteile in der Gesamtbilanz innerhalb des Eigenkapitals getrennt vom Eigenkapital der Gemeinde auszuweisen sind. Minderheitsanteile am Gesamtergebnis sind gleichfalls gesondert anzugeben (Adam, 2016). Bei Minderheitsanteilen handelt es sich um den Rest-Prozentsatz einer Beteiligung welche vollständig, sprich zu 100 Prozent konsolidiert wurde. Besteht also eine Beteiligung an einer Einheit zu 90% werden zunächst 100% konsolidiert und die 10% als Minderheitsanteil nachträglich als separate Position in den Passiven aufgeführt.

Beispiel zur Vollkonsolidierung

Eine Gemeinde hält eine Beteiligung von 20 an einer Einheit. Zudem hat sie der Einheit ein Darlehen von 10 gewährt. Sowohl die Beteiligung als auch das Darlehen sind im Verwaltungsvermögen verbucht. Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung werden Ende Jahr die Beteiligung von 20 und im Rahmen der Schuldenkonsolidierung das Darlehen von 10 eliminiert.

⁸ Neuere Standards wie IPSAS 35.40 (c) oder IFRS 10.B86 (c) sehen ausschliesslich dieses Vorgehen vor.

In der Erfolgsrechnung bestehen zwei gegenseitige Transaktionen. Zum einen bezahlte die Einheit der Gemeinde einen Zins von 0.5 für das Darlehen, zum anderen bezahlte die Gemeinde der Einheit einen Betriebsbeitrag von 10. Im Beispiel werden die Korrekturbuchungen anhand der gestuften Erfolgsrechnung illustriert.

	Einzelabschluss Gemeinde		Einzelabschluss Einheit		Bilanz nach Addition		Eliminierungen		Konsolidierte Bilanz	
	Aktiven	Passiven	Aktiven	Passiven	Aktiven	Passiven	Soll	Haben	Aktiven	Passiven
Finanzvermögen	60		25		85				85	
Verwaltungs- vermögen	60		25		85			30	55	
Fremdkapital		50		20		70	10			60
Eigenkapital		70		30		100	20			80
Bilanzsumme	120	120	50	50	170	170	30	30	140	140

	ER vor Eliminierung Gemeinde		ER vor Eliminierung Einheit		ER nach Addition		Eliminierungen		Konsolidierte ER	
	Aufwand	Ertrag	Aufwand	Ertrag	Aufwand	Ertrag	Aufwand	Ertrag	Aufwand	Ertrag
Betrieblicher Aufwand	200		40		240			10	230	
Finanzaufwand	10		2		12			0.5	11.5	
a.o. Aufwand	20		4		24				24	
Jahresgewinn	40		5		45				45	
Betrieblicher Ertrag		240		45		285	10			275
Finanzertrag		10		2		12	0.5			11.5
a.o. Ertrag		20		4		24				24
Summe ER	270	270	51	51	321	321	10.5	10.5	310.5	310.5

Abbildung 1: Beispiel Vollkonsolidierung (in Anlehnung an Prochinig, Winiger, Bertschinger, 2008)

3.2.2 Quotenkonsolidierung (B)

Während bei der Vollkonsolidierung die Posten einer Einheit vollständig (mit Ausnahme der zu eliminierenden Posten) in den konsolidierten Abschluss übernommen werden, sind im Falle der Quotenkonsolidierung die Posten der Einheit lediglich anteilmässig in Höhe der Beteiligungsquote anzurechnen.

Voraussetzungen

Um eine unverfälschte, bereinigte Quotenkonsolidierung erstellen zu können, sind die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen:

1. Abschlussstichtage: Die Abschlüsse der Gemeinde und der Einheit müssen denselben Abschlussstichtag aufweisen. Ist dies nicht der Fall, hat die Einheit einen Zwischenabschluss per Abschlussstichtag der Gemeinde zu erstellen (vgl. Adam, 2016).
2. Kontenplan mit Überleitung (Mapping): Um die Posten korrekt zu einer Gesamtbilanz addieren zu können, muss die Gleichartigkeit dieser sichergestellt werden.
3. Für ähnliche Geschäftsvorfälle sind möglichst einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden (Adam, 2016).

Vorgehensweise bei Quotenkonsolidierung

Für die Quotenkonsolidierung wird eine Vollkonsolidierung gemäss Kapitel 3.2.1 erstellt, wobei die Übernahme der Positionen wie vorgängig erwähnt lediglich in der Höhe der Beteiligungsquote (z.B. 20%) der Gemeinde an der Einheit erfolgt. Die Beteiligungsquote im Falle von Zweckverbänden oder Schulgemeinden richtet sich dabei nach dem Kostenanteil (Betriebsbeitrag), den die Gemeinde an der Einheit zu tragen hat.

Beispiel 1: Quotenkonsolidierung Bilanz

Als erstes Beispiel wird nachfolgend die Quotenkonsolidierung der Bilanz einer gemeinschaftlich geführten Einheit, in diesem Fall eines Zweckverbandes, aufgezeigt. Hierbei übernimmt eine Gemeinde 20% der Anteile der Kosten. In Abbildung 2 sind die Einzelbilanzen, die Bilanz nach Addition (gemäss der 20%-Quote) sowie die konsolidierte Bilanz ersichtlich. Die Gemeinde gewährte der Einheit ein Darlehen von 100 (eliminiert wird jedoch nur der quotenmässige Anteil von 20), welches es im Zuge der Berechnung neben der Beteiligung ebenfalls zu eliminieren gilt:

Bilanzposten	Einzelbilanzen		Konsolidierter Betrag der Einheit (20%)	Bilanz nach Addition (Quoten)	/. Eliminierung	Konsolidierte Bilanz
	Gemeinde	Einheit				
Aktiv						
Flüssige Mittel	50	20	4	54	0	54
Forderungen	20	20	4	24	0	24
Darlehen an Einheit	100	0	0	100	20	80
Anlagen	100	140	28	128	0	128
Beteiligungen	100	0	0	100	20	80
Sachgüter	150	120	24	174	0	174
Bilanzsumme	520	300	60	580	40	540
Passiv						
Fremdkapital	120	80	16	136	0	136
Darlehen von Gemeinde	0	100	20	20	20	0
Rückstellungen	20	20	4	24	0	24
Sondervermögen	200	0	0	200	0	200
Eigenkapital	180	100	20	200	20	180
Bilanzsumme	520	300	60	580	40	540

Abbildung 2: Bilanz gemäss Quotenkonsolidierung

Beispiel 2: Quotenkonsolidierung Erfolgsrechnung

Als zweites Beispiel wird die Quotenkonsolidierung einer Erfolgsrechnung, anhand des gleichen gemeinschaftlich geführten Zweckverbandes wie aus Beispiel 1, aufgezeigt. Die Beteiligung im Sinne des Kostenanteils beträgt also wiederum 20%.

Zwischen der Gemeinde und der Einheit wurden einige Transaktionen vorgenommen, welche es zu eliminieren gilt (Tabelle 2). Bei allen gegenseitigen Transaktionen ist jeweils die Quote – in diesem Fall von 20% – zu berechnen und entsprechend zu eliminieren.

Vorfall	Betrag	Eliminierung
Die Einheit erhält Betriebsbeiträge von 1000, davon 200 von der Gemeinde.	1000	200 (20% von 1000)
Die Einheit hat der Gemeinde Zinsen von 5 bezahlt.	5	1 (20% von 5)
Die Gemeinde hat der Einheit für verschiedene Dienstleistungen 10 bezahlt.	10	2 (20% von 10)

Tabelle 2: Eliminierungen ER bei Quotenkonsolidierung

In Abbildung 3 werden die Erfolgsrechnungen der Gemeinde und der Einheit vor der Konsolidierung präsentiert und die quotenmässige Erfolgsrechnung nach Addition berechnet. In der nächsten Spalte sind die Eliminierungsbuchungen ersichtlich und in der letzten Spalte die finale konsolidierte Erfolgsrechnung.

Posten der ER	ER vor Konsolidierung		Konsolidierter Betrag der Einheit (20%)	ER nach Addition (Quote)	./ Eliminierung	Konsolidierte ER
	Gemeinde	Einheit				
Betriebsbeiträge	800	0	0	800	200	600
Personalaufwand	2000	700	140	2140	-	2140
Finanzaufwand	50	40	8	58	1	57
Dienstl.-Aufwand	200	400	80	280	2	278
Jahresgewinn	50	20	4	54	-	54
Summe	3100	1160	232	3332	203	3129
Ertrag						
Steuereinnahmen	2400	0	0	2400	-	2400
Betriebsbeiträge	0	1000	200	200	200	0
Finanzertrag	150	0	0	150	1	149
Dienstl.-Erträge	550	160	32	582	2	580
Summe	3100	1160	232	3332	203	3129

Abbildung 3: Erfolgsrechnung gemäss Quotenkonsolidierung

3.2.3 Offenlegung im Anhang (C)

Voraussetzungen

Als Voraussetzung für eine Offenlegung im Anhang muss eine solide Informationsgrundlage für die in der nachfolgenden Vorgehensweise geforderten Elemente vorliegen, namentlich für den Beteiligungs- und den Gewährleistungsspiegel. Falls keine konsolidierte Rechnung erstellt wird, werden die Informationen im Anhang zur Jahresrechnung gemäss Artikel 110s GG aufgeführt.

Vorgehensweise

Falls eine Gemeinde beschliesst, dass ihre Verbindung zu einer Einheit nicht gemäss der Vollkonsolidierung (Kap. 3.2.1) oder der Quotenkonsolidierung (Kap. 3.2.2) in die Jahresrechnung abgebildet werden soll, kann diese auch im Anhang zur Jahresrechnung im Rahmen des Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel offengelegt werden. Um eine möglichst transparente Darstellung der verbundenen Einheit sicherzustellen, sind gemäss RMSG – weitgehend in Übereinstimmung mit HRM2, Fachempfehlung 16 (FDK-CDF, 2008) – wenn möglich folgende Elemente im Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel abzubilden:

Beteiligungsspiegel

- Name und Rechtsform der Einheit (vgl. Art. 20, Abs. 2, lit. a FHGV),
- Tätigkeiten und allenfalls wahrgenommene öffentliche Aufgaben (vgl. Art. 20, Abs. 2, lit. b FHGV),
- Gesamtkapital der Einheit und Anteil des Gemeinwesens (vgl. Art. 20, Abs. 2, lit. c FHGV),
- Buchwert der Beteiligung (vgl. Art. 20, Abs. 2, lit. d FHGV),
- Wesentliche weitere Beteiligte (zusätzlich empfohlen),
- Wesentliche Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen der Gemeinde und der Einheit (zusätzlich empfohlen),
- Aussagen zu den spezifischen Risiken einschliesslich Eventual- und Gewährleistungsverpflichtungen der Einheit (zusätzlich empfohlen),
- Anschaffungswert der Beteiligungen der Organisation (mögliche Zusatzinformation),
- Eigene Beteiligungen der Einheit (mögliche Zusatzinformation),
- Angaben zu den erbrachten Leistungen der Organisation (mögliche Zusatzinformation)

Gewährleistungsspiegel

- Eventualverbindlichkeiten, bei denen die Gemeinde zugunsten Dritter eine Verpflichtung eingeht, insbesondere Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, Defizitgarantien usw. (vgl. Art. 21, Abs. 1, lit. a FHGV),
- Sachverhalte mit Eventualcharakter, falls sie noch nicht als Rückstellungen verbucht wurden, wie Konventionalstrafen, Reuegelder usw. (vgl. Art. 21, Abs. 1, lit. b FHGV)

Weiter pro Gewährleistung:

- Name der empfangenden Einheit oder der Person, mit der ein Vertragsverhältnis vorliegt (vgl. Art. 21, Abs. 2, lit. a FHGV),
- Typologie der Rechtsbeziehung (vgl. Art. 21, Abs. 2, lit. b FHGV),
- Angaben zu den mit der Gewährleistung gesicherten Leistungen (vgl. Art. 21, Abs. 2, lit. c FHGV),
- soweit möglich, Angaben zu der sich eventuell ergebenden finanziellen Belastung des Gemeinwesens (vgl. Art. 21, Abs. 2, lit. d FHGV),
- Je nach Art und Umfang der Gewährleistung, zusätzliche Angaben über die empfangende Einheit oder den Vertragspartner (zusätzlich empfohlen).

3.3 Entscheidungsprozess

Abbildung 4 stellt den Entscheidungsprozess von der Prüfung der Kriterien in drei Schritten bis zur Entscheidung der entsprechenden Konsolidierungsmethode dar. Die Prüfung der Schritte 2 und 3 soll lediglich für «wesentliche» Einheiten vorgenommen werden. Im ersten Schritt werden die Einheiten entsprechend zuerst auf die Kriterien des «öffentlichen Interesses» und der «Wesentlichkeit» geprüft (siehe Kap. 3.1). Sollte aus Schritt 1 eine Konsolidierungsempfehlung resultieren ist vor Schritt 2 zu unterscheiden, ob es sich bei der Einheit um eine Schulgemeinde oder einen Zweckverband handelt. Im Falle von Schulgemeinden und Zweckverbänden ist direkt die Methode der Quotenkonsolidierung (B) anzuwenden, wobei als Quote der Kostenanteil der Gemeinde an der Einheit verwendet wird. Falls sich eine Schulgemeinde über lediglich eine politische Gemeinde erstreckt, entspricht die Quote sinngemäss 100%.

Handelt es sich jedoch um eine andere Organisationsform ist mit Schritt 2 weiterzufahren und die Kriterien 2.1 - 2.4 sind der Reihe nach zu prüfen. Eine detaillierte Beschreibung der Kriterien findet sich in Kapitel 3.1.2. Sollte in einem dieser Kriterien das Resultat (A) oder (B) erreicht werden, ist die Prüfung abgeschlossen und es kann die entsprechende Konsolidierungsmethode angewendet werden (siehe Kap. 3.2). Beim mehrmaligen Erreichen von (A) oder (B) ist das Resultat von Kriterium 2.1 («Beherrschung») für die Wahl der anzuwendenden Methode ausschlaggebend. Dies bedeutet, dass wenn bei 2.1 das Resultat (A) oder (B) erreicht wird, die Prüfung beendet und die entsprechende Konsolidierungsmethode angewendet werden kann. Resultiert bei 2.1 jedoch (C) so sind die weiteren Kriterien (2.2, 2.3 und 2.4) zu prüfen. Werden hierbei unterschiedliche Resultate erreicht – wie beispielsweise 2.2=(B); 2.3=(A) und 2.4=(B) – dann wird jeweils der höchste Wert, in diesem Fall (A), als Konsolidierungsmethode verwendet. Sollte also bereits bei Kriterium 2.2 der Wert (A) erreicht werden, kann die Prüfung an diesem Punkt beendet werden. Wird bei 2.2 hingegen der Wert (B) oder (C) erreicht, ist entsprechend mit der Prüfung fortzufahren.

Wird in den Kriterien 2.1 – 2.4 jedoch immer der Wert (C) erreicht, ist mit Schritt 3 fortzufahren. Dies bedeutet, dass zusätzlich die Kriterien 3.1 und 3.2 zu prüfen sind, welche im Detail im Kapitel 3.1.3 beschrieben sind. Wird in beiden Kriterien der Wert (B) erreicht ist die Methode der Quotenkonsolidierung anzuwenden. Sollte jedoch nur einmal (B) und einmal (C), oder zweimal der Wert (C) erreicht werden, wird die Einheit nicht konsolidiert und die Informationen über die geprüfte Einheit werden im Anhang der Jahresrechnung in Sinne von Artikel 107 Absatz 3 lit. e GG offengelegt.

Ergibt die gesamte Prüfung im Entscheidungsprozess am Schluss (A) oder (B) wird auch ein Anhang zur konsolidierten Gesamtrechnung erstellt, wobei dann jedoch im Anhang der Jahresrechnung nach Artikel 107 GG auf diesen Anhang der konsolidierten Gesamtrechnung verwiesen werden kann.

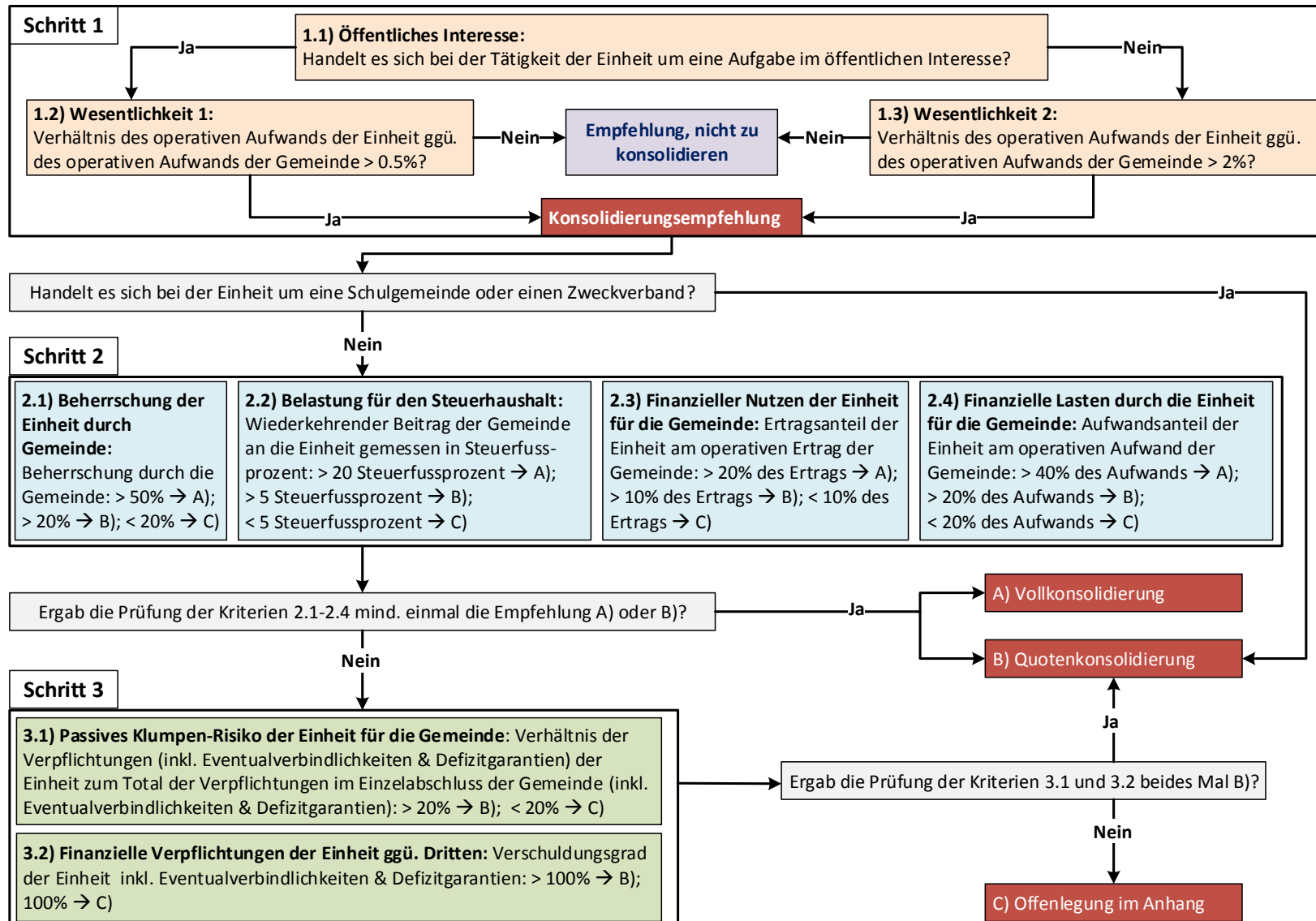


Abbildung 4: Entscheidungsprozess für die finanzielle Übersicht

3.4 Beispiele zur Anwendung des Entscheidungsprozesses

Nachfolgend werden einige Beispiele aus St. Galler Gemeinden aufgeführt, an welchen das Vorgehen des Entscheidungsprozesses verdeutlicht werden soll. Die Beispiele basieren auf den Informationen, welche während den Workshops zusammen mit den Gemeindevertreterinnen und Gemeindevertretern erarbeitet wurden, sowie auf öffentlich zugänglichen Daten zu den Gemeinden und den jeweiligen Einheiten. Um die Übersicht in diesem Leitfaden zu wahren, werden nicht alle während des Projektes besprochenen Beispiele aufgeführt, sondern es wird eine Auswahl präsentiert, welche möglichst alle bestehenden Organisationsformen abdecken soll. Alle Beispiele sind nach demselben System aufgebaut, welches nach einer kurzen Einleitung die Fragen des Entscheidungsprozesses in tabellarischer Form durchgeht. Zuletzt werden die Entscheidungen der einzelnen Schritte noch detailliert erläutert.

3.4.1 Beispiel 1: Stiftung RaJoVita (Gemeinde Rapperswil-Jona)

Ein Grossteil der heutigen Altersinstitutionen der Stadt Rapperswil-Jona sowie die Spitex sind seit dem 1. Januar 2008 in der privaten, gemeinnützigen Stiftung RaJoVita zusammengefasst (Stiftung RaJoVita, 2017a). Tabelle 3 zeigt das Vorgehen mit dem Resultat der entsprechenden Konsolidierungsmethode:

Schritt 1		
1.1) Öffentliches Interesse	Gesundheitsversorgung	Ja
1.2) Wesentlichkeit 1	13,85%	Ja
Schulgemeinde oder Zweckverband		Nein
Schritt 2		
2.1) Beherrschung	Einflussnahme / Stiftungskapital	A)
2.2) Steuerbelastung	19,18%	B)
2.3) Nutzen	1%	C)
2.4) Lasten	2,5%	C)
Empfehlung A) oder B) mindestens einmal erreicht?		Ja

→ A) Vollkonsolidierung

Tabelle 3: Entscheidungsprozess RaJoVita

Schritt 1: Die Frage, ob es sich bei den Dienstleistungen der Stiftung RaJoVita um Aufgaben im öffentlichen Interesse (Kriterium 1.1) handelt, ist zu bejahen. Rapperswil-Jona müsste die Fortführung der Pflege- und Gesundheitstätigkeiten auch bei einem theoretischen Wegfall der Stiftung sicherstellen. Zudem ist das Kriterium 1.2 mehr als erfüllt. Selbst falls kein öffentliches Interesse festgestellt würde, ist der Entscheidungsprozess für die finanzielle Übersicht für die Einheit weiterzuführen, da das Wesentlichkeitskriterium 1.3 ebenfalls erfüllt wäre. Der betriebliche Gesamtaufwand der RaJoVita beträgt ca. CHF 21.4 Mio. (Stiftung RaJoVita, 2016) und übertrifft im Verhältnis zum operativen Aufwand der Stadt Rapperswil-Jona klar den Grenzwert

von 2%. Da es sich weder um einen Zweckverband noch um eine Schulgemeinde handelt, wird mit Schritt 2 weitergefahren.

Schritt 2: Das Stiftungskapital wurde bei der Entstehung der Stiftung von den verschiedenen Altersinstitutionen eingebracht und der Stiftungszweck wurde durch die Stadt Rapperswil-Jona vorgegeben. Für die Beurteilung der Beherrschung respektive der Möglichkeit zur Machtausübung ist zudem relevant, dass der Stiftungsrat vom Stadtrat Rapperswil-Jona gewählt wird (Stiftung RaJoVita, 2017b). Zusammen mit dem Leistungsauftrag, welcher die Stiftung zu erfüllen hat, wäre die Beherrschung der Stadt zu bejahen, auch wenn die Stiftung eine gewisse unternehmerische Freiheit innerhalb ihres Auftrages geniesst. Da im Stiftungszweck festgeschrieben ist, dass die Dienstleistungen insbesondere für die Bewohnerinnen und Bewohner der Stadt Rapperswil-Jona erbracht werden (vgl. Zefix, 2017), wird für die Stiftung die Anwendung der Variante A), Vollkonsolidierung, empfohlen. Die weiteren Kriterien müssen in diesem Fall nicht mehr überprüft werden, sind aber im Sinne der Vollständigkeit noch in Tabelle 3 aufgeführt.

3.4.2 Beispiel 2: Verein Spitex Gossau (Gemeinde Gossau)

Der ehemalige Krankenpflegeverein Gossau, welcher 2016 in Spitex Gossau umbenannt wurde, erbringt seine Leistungen für die Einwohnerinnen und Einwohner der Gemeinden Gossau und Andwil.

Schritt 1		
1.1) Öffentliches Interesse?	Gesundheitsversorgung	Ja
1.2) Wesentlichkeit 1?	0.65%	Ja
Schulgemeinde oder Zweckverband		Nein
Schritt 2		
2.1) Beherrschung	Möglichkeit der Machtausübung	A)
2.2) Steuerbelastung	(keine genauen Angaben)	n.a.
2.3) Nutzen	(keine genauen Angaben)	n.a.
2.4) Lasten	(keine genauen Angaben)	n.a.
Empfehlung A) oder B) mindestens einmal erreicht?		Ja

→ A) Vollkonsolidierung

Tabelle 4: Entscheidungsprozess Spitex Gossau

Schritt 1: Die Überprüfung der Kriterien in Schritt 1 ergibt eine Konsolidierungsempfehlung. Die Argumentation dazu fällt analog dem Beispiel 1 aus. Da es sich um einen Verein handelt, ist im Folgenden Schritt 2 durchzuführen.

Schritt 2: Die beiden Gemeinden führen mit der Spitex einen Leistungsvertrag, in welchem u.a. Vorgaben bezüglich den Leistungszielen, dem Dienstleistungsangebot, Reporting- und Controlling oder auch den anzuwendenden Tarifen enthalten sind. Weiter ist ein Interessensvertreter der Gemeinde Gossau im Vorstand vertreten (H. Loretini, persönliche E-Mail-Kommunikation, 11. Mai 2017). Die Spitex-Leistungserbringer erhalten zudem einen Defizitbeitrag (Stadt Gossau, 2016). Die Möglichkeit zur Machtausübung im Sinne der Beherrschung wird mit den Vorgaben im Leistungsvertrag und dem von der Stadt abgeordneten Vorstandsmitglied grundsätzlich erfüllt. Eine Vollkonsolidierung (A) der Spitex in die Rechnung der Gemeinde Gossau ist demzufolge angebracht, womit die weiteren Kriterien nicht mehr zu prüfen sind.⁹

3.4.3 Beispiel 3: Sicherheitsverbund Region Gossau (Gemeinde Gossau)

Der Sicherheitsverbund Region Gossau (SVRG) ist ein Zweckverband, welcher seit Anfang 2013 operativ tätig ist. Feuerwehr, Zivilschutz und Führungsorgan für ausserordentliche Lagen der Gemeinden Andwil, Degersheim, Flawil, Gossau und Waldkirch sind zusammengefasst und unter ein gemeinsames Kommando gestellt, welches in Gossau angesiedelt ist (SVRG, 2017). Tabelle 5 zeigt auf, wie die einzelnen Schritte im Entscheidungsprozess beurteilt wurden:

Schritt 1		
1.1) Öffentliches Interesse	Öffentliche Sicherheit	Ja
1.2) Wesentlichkeit 1	>0.5%	Ja
Schulgemeinde oder Zweckverband		Ja

→ B) Quotenkonsolidierung (gemäss Kostenanteil)

Tabelle 5: Entscheidungsprozess Sicherheitsverbund Region Gossau

Schritt 1: Der SVRG übernimmt u.a. Sicherheitsaufgaben gemäss Gesetzgebung (vgl. Stadt Gossau, 2016), welche im öffentlichen Interesse liegen. Kriterium 1.1 ist somit erfüllt. Das Wesentlichkeitskriterium 1.2 ist zudem auch erfüllt, falls die betrieblichen Aufwände für Sicherheit mehr als 0.5% des gesamten betrieblichen Aufwands der Stadt Gossau ausmachen. Da die Feuerwehr alleine bereits einen Gesamtaufwand von CHF 2 Mio. verursacht (SVRG, 2016), während die Stadt Gossau einen Bruttoaufwand von CHF 80 Mio. ausweist (Stadt Gossau, 2016), sollte dieser Schwellenwert auch bei der Berechnung des operativen Aufwands klar überschritten werden.

⁹ **Anmerkung:** Im Falle der Gemeinde Andwil wäre für dieses Kriterium die Offenlegung im Anhang empfehlenswert, da sie gemäss dem Aufteilungsschlüssel für die Leistungsentschädigung mit einem Anteil von ca. 10% an der Spitex beteiligt ist. Um abschliessend klären zu können, ob im Falle der Gemeinde Andwil trotzdem eine Quotenkonsolidierung der Einheit zu empfehlen wäre, sind die weiteren Kriterien aus den Schritten 2 und 3 zu prüfen, da davon ausgegangen wird, dass eine Konsolidierungsempfehlung aus Schritt 1 resultiert, da es sich um eine öffentliche Aufgabe sowie eine wesentliche Einheit handelt.

Mit der Bestätigung, dass die Tätigkeit des Sicherheitsverbundes eine wesentliche Aufgabe im öffentlichen Interesse für die Stadt Gossau darstellt und es sich bei der Einheit um einen Zweckverband handelt, ist automatisch die Quotenkonsolidierung (Kostenanteil 30%) zu empfehlen. Somit fällt eine Prüfung der Schritte 2 und 3 weg.

3.4.4 Beispiel 4: Schulgemeinde Neckertal (Gemeinde Neckertal)

Die Schulgemeinde Neckertal besteht seit 2005 und ist aus der Fusion der Primarschulgemeinden Brunnadern, Mogelsberg, Necker und Oberhelfenschwil sowie der Oberstufenschulgemeinde Necker entstanden. Nach weiteren Umstrukturierungen ist sie nun in vier Schuleinheiten eingeteilt (Schule Neckertal, 2017). Der Entscheidungsprozess zeigt sich wie folgt in Tabelle 6:

Schritt 1		
1.1) Öffentliches Interesse	Bildung	Ja
1.2) Wesentlichkeit 1	>0.5% (keine genauen Angaben)	Ja
Schulgemeinde oder Zweckverband		Ja

→ B) Quotenkonsolidierung (gemäss Kostenanteil)

Tabelle 6: Entscheidungsprozess Schulgemeinde Neckertal

Schritt 1: Schulgemeinden erfüllen grundsätzlich Aufgaben im öffentlichen Interesse und machen stets einen grossen Teil des Aufwands einer Gemeinde aus. Die Schulgemeinde Neckertal stellt diesbezüglich keine Ausnahme dar, womit die Notwendigkeit zur Konsolidierung gegeben ist. Bei Erfüllung der Kriterien in Schritt 1 gilt für die Schulgemeinden (analog den Zweckverbänden) automatisch die Empfehlung zur Quotenkonsolidierung. Für die Ermittlung der Quote kann die politische Gemeinde den Prozentsatz heranziehen, den sie der Schulgemeinde für die Deckung des Gesamtaufwands bezahlt. Im Falle der Schule Neckertal beträgt diese Quote 61% (L. Wick, persönliche E-Mail-Kommunikation, 13. April 2017).¹⁰

3.4.5 Beispiel 5: Wasserkorporation Neckertal (Gemeinde Neckertal)

Die Wasserkorporation Neckertal umfasst mit den Dörfern Wald-Schönengrund, St. Peterzell und Brunnadern ein Teilgebiet der Gemeinde Neckertal. Sie entstand 2015 durch die Vereinigung der Wasserkorporation Brunnadern & Umgebung, der Wasserkorporation Wald-St. Peterzell und dem Zweckverband Gruppenwasserversorgung Oberes Neckertal (Wasserkorporation Neckertal, 2017b). Das Resultat des Entscheidungsprozesses ist in Tabelle 7 ersichtlich:

¹⁰ Wird eine Schulgemeinde lediglich von einer politischen Gemeinde geführt resp. bezahlen keine anderen politischen Gemeinden mit, dann beträgt die Quote 100%, was einer Vollkonsolidierung (A) entspricht.

Schritt 1		
1.1) Öffentliches Interesse	Wasserversorgung	Ja
1.2) Wesentlichkeit 1	1%	Ja
Schulgemeinde oder Zweckverband		Nein
Schritt 2		
2.1) Beherrschung	0%	C)
2.2) Steuerbelastung	5%, nur Beiträge an Investitionen (Subventionen)	C)
2.3) Nutzen	2.75%	C)
2.4) Lasten	1.8%	C)
Empfehlung A) oder B) mindestens einmal erreicht?		Nein
Schritt 3		
3.1) Passives Klumpen-Risiko	<20%	C)
3.2) Verpflichtungen der Einheit	<20%	C)
Empfehlung B) zweimal erreicht?		Nein

→ C) Offenlegung im Anhang

Tabelle 7: Entscheidungsprozess Wasserkooperation Neckertal

Schritt 1: Die Kernaufgaben der Wasserkorporation umfassen die Trink- und Brauchwasserversorgung sowie die Bereitstellung von Löschwasser. Weiter betreibt und unterhält sie Wasserversorgungs- und Hydranten-Anlagen und kann weitere Aufgaben im öffentlichen Interesse übernehmen (Wasserkorporation Neckertal, 2015). Das öffentliche Interesse gemäss Kriterium 1.1 ist somit gegeben. Die betrieblichen Aufwände der Wasserkorporation über ca. CHF 250'000 (Wasserkorporation Neckertal, 2017a) übersteigen zudem 0.5% des betrieblichen Aufwands der Gemeinde Neckertal (Aufwand ca. CHF 25 Mio.¹¹) (Gemeinde Neckertal, 2017). Da es sich nicht um eine Schulgemeinde oder einen Zweckverband handelt, werden die Kriterien aus Schritt 2 geprüft.

Schritt 2: Da die Gemeinde Neckertal kein direkter Anteil an der Wasserkorporation Neckertal hält resultiert für das Kriterium 2.1 (Beherrschung der Einheit durch Gemeinde) ein C) Offenlegung im Anhang. Das gleiche Ergebnis wird bei Kriterium 2.2 (Belastung für den Steuerhaushalt) erzielt. Es werden zwar hin und wieder Investitionsbeiträge (Subventionen) geleistet, jedoch betragen diese nicht konstant mehr als fünf Steuerfussprozente. Ebenfalls ein C) ergibt

¹¹Hierbei handelt es sich um den gesamten Aufwand ohne die Unterscheidung zwischen dem operativen Aufwand (erste Stufe) und dem ausserordentlichen Aufwand (zweite Stufe). Die Jahresrechnung 2016 (vgl. Gemeinde Neckertal, 2017) nimmt diese Unterscheidung nicht vor. Es kann jedoch angenommen werden, dass der ausserordentliche Aufwand keinen wesentlichen Bestandteil des gesamten Aufwands ausmacht.

sich bei der Prüfung des finanziellen Nutzens (Kriterium 2.3) sowie der finanziellen Lasten (Kriterium 2.4), welche der Gemeinde aufgrund der Einheit entstehen (L. Wick, persönliche E-Mail-Kommunikation, 13. April 2017). Da bei keinem der vier Kriterien aus Schritt 2 eine Empfehlung zu A) Vollkonsolidierung oder B) Quotenkonsolidierung erfolgte, ist mittels Prüfung der beiden Kriterien aus Schritt 3 zu eruieren, ob allenfalls eine Quotenkonsolidierung empfehlenswert wäre.

Schritt 3: Das Fremdkapital der Wasserkorporation beträgt ca. CHF 390'000 (Wasserkorporation Neckertal, 2017a) und ist somit klar kleiner als 20% der Verpflichtungen der Gemeinde. Allfällige Eventualverbindlichkeiten oder Defizitgarantien werden zudem nicht aufgeführt. Somit existiert kein passives Klumpen-Risiko der Einheit für die Gemeinde gemäss Kriterium 3.1). Da für eine Empfehlung zur Quotenkonsolidierung beide Kriterien von Schritt 3 ein B) ergeben müssen, wird für die Wasserkorporation Neckertal die Offenlegung im Anhang C) empfohlen.

4. Empfehlungen zur Berichterstattung an die Bürgerschaft

Unabhängig von der Entscheidung ob und mit welcher Methode eine Konsolidierung vorgenommen wurde, ist eine finanzielle Berichterstattung über die Jahresrechnung vorzunehmen, welche neben der Jahresrechnung der Gemeinde in jedem Fall die Rechnungen der unselbständigen öffentlich-rechtlichen Unternehmen umfasst mit den entsprechenden Elementen nach Artikel 107 Absatz 3 GG. Die gesetzlichen Grundlagen hierzu liefert Artikel 109 GG:

Art. 109a.¹ Der Rat erstattet der Bürgerschaft in angemessener Form Bericht über die Jahresrechnung.

Entscheidet sich eine Gemeinde jedoch für eine konsolidierte Betrachtungsweise, ist die Bürgerschaft – neben dem Einzelabschluss der Gemeinde – ebenfalls über die konsolidierte Betrachtungsweise zu informieren (vgl. Art. 123a Abs. 2). Gerade bei einer Vielzahl von zugehörigen Einheiten kann eine konsolidierte Rechnung den nötigen Überblick vermitteln, welcher durch die vielen einzelnen Jahresrechnungen der diversen Einheiten verloren geht. Zudem ermöglicht eine konsolidierte Betrachtung eine kompakte Darstellung der relevanten Informationen. Im Anhang zum konsolidierten Abschluss sind die konsolidierten Einheiten inkl. der gewählten Konsolidierungsmethode aufzuführen. Zudem sollten vom Konsolidierungsleitfaden abweichende Entscheidungen für oder gegen die Konsolidierung einer Einheit erläutert werden.

Sowohl für den Einzelabschluss der Gemeinde als auch den konsolidierten Abschluss können Finanzkennzahlen für die Berichterstattung an die Bürgerschaft dienlich sein. Da im Falle der meisten Bürgerinnen und Bürger reine Berechnungsergebnisse nicht genügen, um deren Aussagegehalt deuten zu können, sind den jeweiligen Kennzahlen prägnante Erläuterungen (in Textform) anzufügen. Um die Unterschiede bzw. Veränderungen zwischen dem Einzelabschluss und dem konsolidierten Abschluss transparent darstellen zu können, empfiehlt sich die gleichen Kennzahlen aus den beiden Dokumenten einander gegenüberzustellen. Die veränderten Zahlen stellen dabei die Grundlage für die Erläuterungen in Textform dar. HRM2 empfiehlt zur Beurteilung der Finanzlage in erster Priorität den Nettoverschuldungsquotienten, den Selbstfinanzierungsgrad sowie den Zinsbelastungsanteil heranzuziehen. In zweiter Priorität kommen der Bruttoverschuldungsanteil, der Investitionsanteil, der Kapitalanteil, die Nettoschuld in CHF pro Einwohner sowie der Selbstfinanzierungsanteil dazu (FDK-CDF, 2013). Die Kennzahlen gemäss HRM2 gelten auch für das RMSG, wobei die Kennzahl Nettoschuld in CHF pro Einwohner beim RMSG ebenfalls erste Priorität genießt (Kanton St. Gallen, 2015).

Die gemäss RMSG wichtigsten Kennzahlen sind in einem Beispiel einer konsolidierten Rechnung einer politischen Gemeinde aufgeführt¹², welche das Amt für Gemeinden des Kantons St. Gallen online zur Verfügung stellt (vgl. Kanton St. Gallen, 2016a). Die Botschaft zum Nachtrag zum Gemeindegesetz führt zum Artikel 124a GG aus, dass keine Publikationspflicht der definierten Finanzkennzahlen besteht (Kantonsrat St. Gallen, 2015). Die Veröffentlichung und

¹² Gemäss Beispiel sind dies: Nettoverschuldungsquotient, Selbstfinanzierungsgrad, Zinsbelastungsanteil, Nettoschuld pro Einwohner, Bruttoverschuldungsanteil, Investitionsanteil, Kapitaldienstanteil und Selbstfinanzierungsanteil.

Erläuterung der Finanzkennzahlen zur konsolidierten Rechnung sind dementsprechend keine zwingende Vorgabe, zur Förderung von Transparenz und des Verständnisses der Anspruchsgruppen einer Gemeinde jedoch empfehlenswert. Für eine Hilfestellung, welche Fragen mit welchen Finanzkennzahlen abgedeckt werden können, kann die Zusammenfassung der Fragestellungen bei Kennzahlen gemäss HRM2-Fachempfehlung Nr. 18 konsultiert werden (vgl. FDK-CDF, Tab. 30, 2013).

Es ist indes absehbar, dass sich bei der Konsolidierung grösserer Einheiten die wichtigsten Finanzkennzahlen wesentlich verändern. So werden beispielsweise bei der Konsolidierung einer relativ stark verschuldeten Einheit auch der Bruttoverschuldungsanteil und möglicherweise auch der Nettoverschuldungsquotient ansteigen. Dies ist durchaus beabsichtigt, soll doch die konsolidierte Rechnung gemäss Artikel 123a GG die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ermöglichen. Deshalb ist der Ausweis veränderter Kennzahlen durchaus im Sinne des Gesetzgebers.

5. Kritische Würdigung

Die Situation in Bezug auf die Konsolidierungsfrage in den St. Galler Gemeinden zeigt verschiedene Herausforderungen. Als Auslöser zu den Fragen rund um die Konsolidierung kann Artikel 123a GG verstanden werden, der eine konsolidierte Gemeinderechnung verlangt, wenn ohne diese die Übersicht über die finanzielle Lage und die finanziellen Risiken fehlt. Zwar werden die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die finanziellen Risiken als relevante Grössen benannt, die Interpretation dieser Grössen bleibt jedoch dem jeweiligen Rat überlassen. Bei diesem Interpretationsspielraum setzt der vorliegende Leitfaden an und bietet den Gemeinden eine Hilfestellung zur Beurteilung, wann eine Situation gemäss Artikel 123a Absatz 1 GG vorliegt und wie in diesem Fall vorzugehen ist.

Die Gespräche mit den Gemeindevertreterinnen und Gemeindevertretern haben gezeigt, wie gross die Vielfalt an verschiedenen Organisationsformen ist, welche in irgendeiner Form in Beziehung zur Gemeinde stehen bzw. die Kriterien des öffentlichen Interesses und der Wesentlichkeit erfüllen (vgl. Kap. 3.1). So stellten beispielsweise der Zweckverband oder die Schulgemeinden die Konsolidierungspraxis für den öffentlichen Sektor – wie sie beispielsweise in HRM2 dargestellt wird – vor gewisse Herausforderungen. Nach dem Abwägen verschiedener Methoden entstand letztlich der Konsens, dass die Methode der Quotenkonsolidierung am besten geeignet ist. Im Besonderen für die beiden vorher genannten Organisationsformen.

Das in der Schweiz auf kantonaler und kommunaler Ebene verwendete HRM2 sieht die Methode der Quotenkonsolidierung in den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung nicht vor. Das Rechnungsmodell HRM2 wurde jedoch bereits im Jahr 2008 ausgearbeitet und die neusten Entwicklungen zeigen, dass die Quotenkonsolidierung im öffentlichen Sektor wieder an Bedeutung zunimmt. So verabschiedete das IPSAS Board (International Public Sector Accounting Standards) Anfang 2015 den neuen Standard Nr. 37 «Joint Arrangements», welcher ebendieser Form der gemeinsamen Vereinbarungen Rechnung trägt, wie sie beispielsweise auch ein Zweckverband darstellt. In diesem Sinn zeigt sich eine hohe Übereinstimmung zwischen der in diesem Dokument vorgeschlagenen Praxis für die St. Galler Gemeinden und der aktuellen Entwicklung der internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS).

6. Referenzen

- Adam, B. (2016). *Praxishandbuch IPSAS. Anwendungsorientierte Kommentierung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Berlin: Erich Schmidt.
- Bergmann, A., Grossi, G., Rauskala, I., & Fuchs, S. (2015). Consolidation in the public sector: methods and approaches in Organisation for Economic Co-operation and Development countries. *International Review of Administrative Sciences*, 0(0), 1–21.
- FDK-CDF (2013). *Fachempfehlungen der Kantonalen Finanzdirektorenkonferenz - Nr. 18 Finanzkennzahlen*. Abgerufen von http://www.srs-csppc.ch/sites/default/files/pages/fe_18-1.pdf.
- FDK-CDF Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren. (2008). *Handbuch: Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2*. Bern: FDK-CDF Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren.
- Gemeinde Neckertal. (2017). *Geschäftsbericht Jahresrechnung 2016*. Abgerufen von http://www.neckertal.ch/dl.php/de/58beaeab33f86/Gut_zum_Druck_-_Amtsbericht_2016.pdf
- Gianini, F. & Riniker, A. (2009). *Konzernrechnung und Konzernrechnungslegung - Grundlagen, Technik, Analyse*. 3. Auflagen, Zürich: Versus.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2016). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (Volume 2)*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- Kanton St. Gallen. (2015). *Fachkonzept für ein Rechnungsmodell der St. Galler Gemeinden (RMSG)*. St. Gallen: Amt für Gemeinden
- Kanton St. Gallen. (2016a). *Beispiel Finanzbericht politische Gemeinde*. Abgerufen von http://www.gemeinden.sg.ch/content/dam/dokument_library/gemeinden/downloads/Gemeindeaufsicht/RMSG/Beispiel%20Finanzbericht%20politische%20Gemeinde.pdf.
- Kanton St. Gallen. (2016b). *Präsentation Grundlagenschulung Finanzverantwortliche (RMSG Grundlagenschulung für Finanzverwaltungen)*. St. Gallen: Amt für Gemeinden.
- Kantonsrat St. Gallen (2016). Nachtrag zum Gemeindegesetz vom 27.04.16.
- Kantonsrat St. Gallen. (2015). *Nachtrag zum Gemeindegesetz – Botschaft und Entwurf der Regierung vom 6. Oktober 2015*. Abgerufen von http://www.gemeinden.sg.ch/content/dam/dokument_library/gemeinden/downloads/Gemeindeaufsicht/RMSG/%7B504FD0B5-04F2-4079-8866-F8DC69CA64F3%7D.pdf.

- Prochinig, U., Winiger, A. & Bertschinger, P. (2008). *Konzernrechnung*. 2. Auflage. Zürich: SKV.
- Schule Neckertal. (2017). *Schule Neckertal*. Abgerufen von http://www.schuleneckertal.ch/dl.php/de/0do8c-r5r52i/Zusammenfassung_SN.pdf
- Sicherheitsverbund Region Gossau [SVRG]. (2016). *Geschäftsberichte*. Abgerufen von <http://www.svrg.ch/Geschaefsstelle/Geschaeftsbericht/>
- Sicherheitsverbund Region Gossau [SVRG]. (2017). *Homepage des Sicherheitsverbundes Region Gossau*. Abgerufen von <http://www.svrg.ch/Startseite/>
- Stadt Gossau. (2016). *Jahresrechnung und Geschäftsbericht 2015*. Abgerufen von http://www.stadtgossau.ch/dl.php/de/570738ecd22f2/Gossau_GB_2015_Druckversion_final.pdf.
- Stiftung RaJoVita. (2016). *Geschäftsbericht 2015*. Abgerufen von http://www.rajovita.ch/resources/public/dtc/media/kcfinder/files/Gesch-ftsbericht-RaJoVita-2015_2016-04-12.pdf
- Stiftung RaJoVita. (2017a). *Geschichte über RaJoVita*. Abgerufen von <http://www.rajovita.ch/de/ueber-uns/geschichte>.
- Stiftung RaJoVita. (2017b). *Stiftungsrat*. Abgerufen von <http://www.rajovita.ch/de/ueber-uns/organisation/stiftungsrat>.
- Wasserkorporation Neckertal. (2015). *Korporationsordnung der Wasserkorporation Neckertal*. Abgerufen von <https://www.wasser-neckertal.ch/dokumente/>
- Wasserkorporation Neckertal. (2017a). *Amtsbericht 2016 inkl. Budget 2017*. Abgerufen von <https://www.wasser-neckertal.ch/korporation/>
- Wasserkorporation Neckertal. (2017b). *Unsere Korporation*. Abgerufen von <https://www.wasser-neckertal.ch/korporation/>
- Zefix. (2017). *Zefix – Zentraler Firmenindex*. Abgerufen von <https://www.zefix.ch/de/search/entity/list/firm/890702?name=rajovita>.