

Rechnungslegung von Beteiligungen in Schweizer Gemeinden

Möglicher Entwicklungspfad für einen transparenteren Ausweis

Die Gemeinden in der Schweiz sind mit zahlreichen anderen Organisationen eng verknüpft. Oftmals ist ein weitverzweigtes Netzwerk aus öffentlichen und privaten Organisationen mit der Erfüllung von kommunalen Aufgaben betraut. Im jährlichen Abschluss der Gemeinden werden Informationen zu diesem Netzwerk in der Regel nicht ausdrücklich offengelegt. Mit einer erweiterten Rechnungslegung könnten die Gemeinden in Zukunft zusätzliche wertvolle Informationen für die verschiedenen Entscheidungsträger zur Verfügung stellen. Diese mögliche Erweiterung der Rechnungslegung kann mit einer Publikation eines konsolidierten Jahresabschlusses erfolgen. Zusätzlich ist aber auch die Offenlegung von aussagekräftigen Informationen im Anhang der Jahresrechnung erforderlich.

ein weitverzweigtes Netzwerk von Organisationen mit der Erfüllung der verschiedenen Aufgaben betraut. An diesem Netz wird voraussichtlich in den kommenden Jahren weiter geknüpft, denn trotz einzelnen Ausnahmen ist immer noch ein Trend zu vermehrten Ausgliederungen, Auslagerungen und (Teil-)Privatisierungen von kommunalen Aufgaben zu beobachten.

Mit dem in den meisten Schweizer Gemeinden grundsätzlich angewendeten harmonisierten Rechnungsmodell (HRM) werden die Zahlungsströme zwischen den Gemeinden und den mit ihr verbundenen Organisationen prinzipiell erfasst und in der Verwaltungsrechnung ausgewiesen. Doch eine Übersicht über das Netzwerk von aufgabenerfüllenden Organisationen insgesamt wird weder erstellt noch publiziert.

1. Ausgangslage

Verschiedene Studien zeigen, dass die Gemeinden in der Schweiz mit zahlreichen anderen Organisationen eng verbunden sind [1]. Diese Verbindungen sind einerseits nach öffentlichem Recht ausgestaltet, wie beispielsweise Zweckverbände (auch Gemeindeverbände genannt), andererseits gibt es aber auch Verbindungen nach Privatrecht, wie zum Beispiel Beteiligungen von Gemeinden an Aktiengesellschaften. Darüber hinaus arbeiten auf vertraglicher Basis oder mittels Mitgliedschaften der Gemeinden üblicherweise Verbände, Vereine und weitere Organisationen an der Erfüllung öffentlicher Aufgaben mit. In vielen Gemeinden ist



Bernhard Knechtenhofer, lic. oec. HSG,
Mitarbeiter am Institut für Öffentliche
Dienstleistungen und Tourismus,
HSG, St. Gallen

2. Handlungsbedarf

In Budget, Finanzplan und Verwaltungsrechnung sind die Mittelflüsse zwischen den Gemeinden und den mit ihnen verbundenen Organisationen i. d. R. abgebildet. Die momentane Ertragslage einer Gemeinde kann somit relativ zuverlässig eingeschätzt werden. Hingegen fehlen wesentliche Angaben zur Einschätzung der Vermögens- und Finanzlage sowie zur Einschätzung des Risikos, welchem sich die Gemeinden u. a. durch ihre Verbindungen zu anderen Organisationen aussetzen. Ebenso fehlen derzeit Informationen in der Jahresrechnung über Bereiche, in denen die Gemeinde für die Erfüllung von bestimmten Aufgaben sorgen, d. h. diese Aufgabenerfüllung gewährleisten muss. Durch die in den letzten Jahren veränderte Art der

Aufgabenerfüllung und die zunehmende Bedeutung des oben angesprochenen Netzwerkes akzentuiert sich die beschriebene Problemstellung in den Gemeinden vermutlich in den kommenden Jahren auch noch weiter.

Eine breitangelegte Umfrage bestätigte unsere Vermutung, dass die Informationsbedürfnisse der internen wie auch der externen Anspruchsgruppen an Informationen aus der kommunalen Rechnungslegung derzeit nicht mehr optimal befriedigt werden können [2]. Entsprechend ist unseres Erachtens die heutige Rechnungslegung nach dem HRM zu ergänzen.

3. Möglicher Entwicklungspfad

Mit Blick auf ähnliche Problemstellungen in der Privatwirtschaft bietet sich für die verbesserte Information bezüglich Beteiligungen und Verbindungen zu anderen Organisationen für die Gemeinden die Erstellung und Publikation eines konsolidierten Abschlusses an. Verschiedene Vertreter in der Schweiz fordern dies bereits seit Jahren [3]. Seit kurzem werden auch international vermehrt entsprechende Ansätze diskutiert [4].

Ein konsolidierter Abschluss ist auf eine wirtschaftliche Betrachtung ausgerichtet und deckt die Perspektive der Gemeinde als (Mit-)Eigentümerin von anderen Organisationen ab. Allerdings berücksichtigt eine ausschliesslich an bestehende Konzepte aus der Privatwirtschaft angelehnte konsolidierte Darstellung die spezielle Situation, in der Gemeinden im Vergleich zu Unternehmungen sind, kaum ausreichend. Dies, weil in der Praxis die Gemeinden oftmals zahlreiche Verbindungen zu anderen Organisationen haben, bei welchen sie einerseits zwar nur beschränkte Mitbestimmungsrechte haben, andererseits sich aber aus diesen Verbindungen Haftungsfragen und offene Fragen von Verpflichtungen aus Gewährleistung ergeben können. Die Verbindungen der Gemeinden mit anderen Organisationen haben eben nicht nur den Charakter von Beteiligungen nach dem Verständnis der Privatwirtschaft. Beispielsweise können

für Gemeinden die Mitgliedschaften in Zweckverbänden von zentraler Bedeutung sein. Bei diesen Zweckverbänden handelt es sich oftmals um Zuschussorganisationen mit für die Gemeinden weitreichenden Verpflichtungen bei gleichzeitig beschränktem Mitspracherecht. Nicht zuletzt enthält ein konsolidierter Abschluss nach privatwirtschaftlichem Konzept keine Informationen über Bereiche, in denen die Gemeinden eine Aufgabenerfüllung gewährleisten müssen [5].

Die Informationen, die auch mit einem konsolidierten Abschluss nicht bereitgestellt werden können, sind in der Entscheidungsfindung aber allenfalls relevant. Gleichzeitig ist jedoch deren Quantifizierung in der Regel schwierig. Eine mögliche Lösung dieser Herausforderung könnte die Publikation von entsprechenden Informationen im Anhang zur Jahresrechnung sein. Die Gemeinden könnten da in einer qualitativen Art mehr Informationen zum Netzwerk von aufgabenerfüllenden Organisationen und zur damit verbundenen Problematik von Risiko, Gewährleistung usw. publizieren.

Der mögliche Entwicklungspfad der kommunalen Rechnungslegung könnte deshalb einerseits bestimmt sein von der Erstellung und der Publikation eines konsolidierten Abschlusses sowie weiter von einer Offenlegung von aussagekräftigen Informationen im Anhang zur Jahresrechnung.



Kuno Schedler, Prof. Dr. oec. HSG,
Ordinarium für Betriebswirtschaftslehre
unter besonderer Berücksichtigung
des Public Management, HSG, St. Gallen

4. Konsolidierte Darstellung

Im konsolidierten Abschluss wird die Gemeinde als wirtschaftliche Einheit insgesamt, d.h. inkl. aller wesentlichen Beteiligungen, betrachtet. Die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise der Gemeinde steht im konsolidierten Abschluss somit im Vordergrund. Mit dem konsolidierten Abschluss wird damit auch die Verantwortung der Gemeinde als (Mit-)Eigentümerin angesprochen. Der konsolidierte Ausweis soll eine Übersicht über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde mit ihren Beteiligungen geben. Die einzelnen Teile des konsolidierten Abschlusses entsprechen den Teilen im Einzelabschluss. Zusätzlich sind in der Einleitung oder im Anhang die wichtigsten Informationen, Erklärungen und Bemerkungen zum konsolidierten Abschluss anzubringen.

4.1 Konsolidierungskreis

In den konsolidierten Abschluss der Gemeinde sollten alle Mehrheits- und alle wesentlichen Minderheitsbeteiligungen aufgenommen werden. Analoges gilt für die beteiligungsähnlichen Verbindungen. In einer Umfrage sprachen sich insbesondere Vertreter von externen Anspruchsgruppen für eine konsolidierte Darstellung von Mehrheits- und Minderheitsbeteiligungen aus [6].

In den konsolidierten Abschluss der Gemeinde sind die Beteiligungen aufzunehmen, die die Gemeinde kontrollieren oder beherrschen kann. Wenn eine Gemeinde bei einer (oder mehreren) Beteiligung(en) von dieser Macht bzw. von diesem Recht nicht Gebrauch macht, ist das im Anhang zur Jahresrechnung ausdrücklich auszuweisen (dies entbindet aber nicht von einer Konsolidierung). Als eindeutige Indizien für eine Kontrolle/Beherrschung können dabei herangezogen werden:

- Die Stimmenmehrheit der Gemeinde, z.B. bei Aktiengesellschaft, Zweckverband, Stiftung usw.;
- Das Recht der Gemeinde, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Geschäftsführungsorgans der Beteiligung zu bestellen;

- Wenn die Gemeinde kraft Statuten oder Vertrag einen beherrschenden Einfluss auf die strategischen oder operativen Tätigkeiten der Beteiligung ausüben kann.

Mögliche weitere Indizien für eine Kontrolle/Beherrschung sind:

- Die Anzahl Transaktionen zwischen der Gemeinde und der Beteiligung;
- Die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe durch die Beteiligung;
- Der Nutzen der Tätigkeit der Beteiligung fällt mehrheitlich der Gemeinde zu;
- Bei einer Auflösung der Beteiligung fällt ein allfälliger Liquidationserlös der Gemeinde zu.

Die Kriterien für die Kontrolle bzw. Beherrschung einer Beteiligung sind angelehnt an die Normen der Privatwirtschaft. Da bei den Gemeinden die Beteiligungsverhältnisse nicht unbedingt juristisch so eindeutig wie in der Privatwirtschaft sind, werden diese Kriterien mit Indizien für eine Kontrolle/Beherrschung entsprechend ergänzt (sowie der Anhang zur Jahresrechnung adäquat ausgestaltet, siehe dazu unten).

In den konsolidierten Abschluss werden weiter alle Beteiligungen einbezogen, auf welche die Gemeinde einen massgeblichen Einfluss ausüben kann, sogenannte Minderheitsbeteiligungen. Ein massgeblicher Einfluss wird insbesondere vermutet bei Beteiligungen, bei welchen die Gemeinde:

- Einen Stimmenanteil zwischen 20 % und 50 % an der Beteiligung hat (z.B. bei einer Aktiengesellschaft, einem Zweckverband, Verein usw.);
- Bei der Bestellung der obersten Geschäftsführungsorgane der Beteiligung ein z.B. vertraglich zugesichertes massgebliches Mitspracherecht hat und beispielsweise einen oder mehrere Vertreter in die entsprechenden Organe delegieren kann;
- Kraft Statuten oder Vertrag einen massgeblichen Einfluss auf die Beteiligung ausüben kann.

Diese Kriterien zur Einschätzung des Einflusses auf die Minderheitsbeteiligungen wurden analog zu den Krite-

rien für die Kontrolle/Beherrschung von Mehrheitsbeteiligungen gewählt.

Weil die einzelnen Gemeinden völlig unterschiedliche Beteiligungen halten, ist der konkrete Konsolidierungskreis somit stets für jede Gemeinde individuell festzulegen. In den Erläuterungen zum konsolidierten Abschluss der Gemeinde, z. B. im Anhang zur Jahresrechnung, ist der Konsolidierungskreis konsequent anzugeben.

4.2 Konsolidierungsmethoden

Angelehnt an bestehende Normen der Privatwirtschaft und Empfehlungen für den öffentlichen Sektor (vgl. vorne Fussnote 4 zu den IPSAS) bietet es sich an, dass Beteiligungen, die von der Gemeinde beherrscht oder kontrolliert

Praxis für Vergleiche üblicherweise angewendeten Finanzkennzahlen im Anhang zur Jahresrechnung auf einer konsolidierten Basis berechnet werden.

4.3 Bewertung

Damit mit dem konsolidierten Abschluss aussagekräftige Informationen bereitgestellt werden können, ist auch bei der öffentlichen Hand ein einheitliches Bewertungskonzept im konsolidierten Abschluss von zentraler Bedeutung. Eine Konsolidierung zu den heutigen Buchwerten wäre, wegen allfälliger stiller Reserven in den Beteiligungen i. w. S., vermutlich einer möglichst transparenten Darstellung hinderlich. Da sich die Gemeinden i. d. R. bei den Abschreibungen an die Vorgaben ihres Kantons halten müssen,

«Die Grundanliegen sind in der Privatwirtschaft wie im öffentlichen Sektor dieselben.»

werden können, mit der Methode der Vollkonsolidierung in den Abschluss aufgenommen werden. Allfällige Minderheitsanteile von anderen Eigentümern sind separat nach der sogenannten Einheitslehre auszuweisen. Mit der Anwendung dieser Methode kann die Gemeinde als wirtschaftliche Einheit treffend dargestellt werden.

Die wesentlichen Minderheitsbeteiligungen der Gemeinden werden nach der Methode der Quotenkonsolidierung in den konsolidierten Abschluss der Gemeinden aufgenommen. Die in der Privatwirtschaft bei Minderheitsbeteiligungen üblicherweise angewendete Konsolidierungsmethode nach der Equity-Methode könnte bei der Konsolidierung von Minderheitsbeteiligungen der Gemeinden in der Praxis zu unbefriedigenden Ergebnissen führen. Dies insbesondere, weil das anteilige Eigenkapital z. B. von Zweckverbänden wegen i. d. R. fehlender Marktwerte und der oftmaligen Eigenart als reine Zuschussbetriebe nicht in allen Fällen aussagekräftig sein muss. Zudem können bei der Anwendung der Quotenkonsolidierung auch die in der

welche sich ihrerseits mehr nach volkswirtschaftlichen und kaum nach betriebswirtschaftlichen Kriterien richten, können die Abschreibungen der Gemeinden von den Abschreibungen der kommunalen Beteiligungen wesentlich abweichen. Bei einer Aktiengesellschaft richten sich beispielsweise die Abschreibungen i. d. R. u. a. danach, dass die Steuern möglichst tief gehalten werden können. Diese Ausrichtung kann im Vergleich zu den Bestimmungen im HRM, hier sind grundsätzlich harmonisierte Abschreibungen von mindestens 10 % auf dem Verwaltungsvermögen vorgesehen, zu unterschiedlichen Resultaten bzw. Bewertungen führen. Auch in der Privatwirtschaft wird im konsolidierten Abschluss einem einheitlichen Bewertungskonzept grosse Bedeutung beigegeben.

Anlässlich der Erstkonsolidierung sollten deshalb alle Werte der zu konsolidierenden Einheiten neu geschätzt werden. Um die Abschlüsse verschiedener Gemeinden möglichst gut miteinander zu vergleichen, sollten die Bewertungsregeln der Gemeinde, d. h.

vom Mutterhaus, angewendet werden. Gegenstand dieser Neubewertung von Aktiven und Passiven nach den Regeln des Mutterhauses ist auch die Zuweisung von Vermögenswerten zu Finanz- und Verwaltungsvermögen nach den Regeln des Mutterhauses. Dass wegen unterschiedlicher Bewertungsansätze des Finanz- und Verwaltungsvermögens in der Praxis dabei allenfalls einzelne Fragen offenbleiben, wird in Kauf genommen. Um über mehrere Jahre vergleichbare Informationen zu generieren, sollte in den Folgejahren die Bewertung der zu konsolidierenden Einheiten ebenfalls nach dem Recht der Gemeinde ausgerichtet sein.

5. Aussagekräftiger Anhang zur Jahresrechnung

Ein konsolidierter Abschluss wäre dann ein erster Schritt auf dem Entwicklungspfad für eine aussagekräftigere kommunale Rechnungslegung. Ein erweiterter Anhang wäre ein konsequenter weiterer Schritt.

Gegenüber den heutigen Regelungen im HRM könnten die Informationen im Anhang zur Jahresrechnung der Gemeinde erweitert werden. Dies ist insbesondere notwendig, damit sich die Adressaten der kommunalen Rechnungslegung eine tatsächliche Übersicht über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Gemeinde vor dem Hintergrund des Netzwerkes von aufgabenerfüllenden Organisationen verschaffen können. Dazu sind erst einmal alle Verbindungen der Gemeinde zu anderen Organisationen zu erfassen und auszuweisen. Zusätzlich ist nachzuweisen, in welchen Organisationen die Gemeinde durch Einsitz in Organe ihren Einfluss überhaupt geltend machen kann.

5.1 Beteiligungsspiegel

Im Anhang zur Jahresrechnung könnte mit einer Liste bzw. einem sogenannten Beteiligungsspiegel systematisch über alle Beteiligungen der Gemeinde (z.B. an Aktiengesellschaften) und über alle beteiligungsähnlichen Verbindungen wie z.B. die Mitgliedschaft in einem

Zweckverband informiert werden. Dies würde dann ausdrücklich auch die Organisationen umfassen, die nicht in den konsolidierten Abschluss einbezogen worden sind. Für den Beteiligungsspiegel könnte vorab als Übersicht eine grafische Darstellung mit den Beteiligungen und beteiligungsähnlichen Verbindungen der Gemeinde, quasi ein Organigramm, publiziert werden. Pro Beteiligung und beteiligungsähnliche Verbindung könnten anschliessend folgende Angaben ausgewiesen werden:

- Name, Rechtsform und Zweck der Beteiligung bzw. der Organisation;
- Anteil der Gemeinde (finanziell, wenn stimmenmässig der Anteil abweicht, ist auch dieser auszuweisen);
- Wesentliche weitere Miteigentümer an der Beteiligung;
- Eigene Untergesellschaften der Beteiligung;
- Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen Gemeinde und der Beteiligung;
- Bemerkungen (Geschäftsverlauf, Umsatz, Bilanzsumme, angewendete Rechnungslegungsnormen usw. der Beteiligung) usw.

5.2 Gewährleistung der Gemeinde

Wie oben angesprochen, werden mit dem konsolidierten Abschluss nicht alle Informationen über das Netzwerk von aufgabenerfüllenden Organisationen offengelegt. Der Ausweis des Beteiligungsspiegels sichert zumindest den Ausweis aller Beteiligungen und aller beteiligungsähnlichen Verbindungen. Weil aber Gemeinden auch Verpflichtungen entstehen können, die nichts mit Beteiligungen zu tun haben, sondern aus reiner Gewährleistungsverantwortung entstehen können, ist zusätzlich auch ein Ausweis über den Gewährleistungsbereich zu erstellen.

Die Gemeinden haften für die Leistungsfähigkeit zahlreicher Unternehmen und Organisationen explizit, z.B., indem Garantien oder Bürgschaften abgegeben werden. Weiter muss die Gemeinde in vielen Fällen dafür sorgen (gewährleisten), dass eine bestimmte öffentliche Aufgabe erfüllt wird. Die expliziten Verpflichtungen sind heute teilweise als Eventualver-

pflichtungen bereits in der Jahresrechnung erfasst. Die Verpflichtungen aus Gewährleistungen sind hingegen bisher kaum erfasst. Neu müssten diese deshalb im Anhang der Jahresrechnung im sogenannten Gewährleistungsbereich offengelegt werden.

Konkret sollten die Gemeinden im Anhang zur Jahresrechnung alle Organisationen und Bereiche nennen/offenlegen, bei welchen sie beschränkt oder unbeschränkt für Verbindlichkeiten haften oder allenfalls Nachschuss leisten müssen. Weiter sind die mehrjährigen Verträge im Bereich der öffentlichen Aufgabenerfüllung mit den jeweiligen spezifischen Bedingungen offenzulegen. Diese Regelung bedeutet u.a., dass auch Verbindungen zu Organisationen zu berücksichtigen sind, auf die die Gemeinde keinen oder nur einen verschwindend kleinen direkten Einfluss hat, gleichzeitig aber aus dieser Verbindung in Zukunft Mittel der Gemeinde abfliessen könnten.

Die Informationen aus dem Gewährleistungsbereich tragen einerseits dazu bei, dass die nachhaltige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Gemeinden zuverlässiger eingeschätzt werden können und andererseits zu einer sichereren Einschätzung des Risikos, welchem sich die Gemeinden insgesamt aussetzen.

Der konkrete Ausweis des Gewährleistungsbereichs kann anhand eines nach der erfüllten Aufgabe gegliederten Rasters erfolgen. Der Inhalt des Rasters lehnt sich an den Raster des Beteiligungsspiegels an und enthält pro Verbindung der Gemeinde mit anderen Organisationen folgende Elemente:

- Name der aufgabenerfüllenden Organisation, des Vertragspartners;
- Eigentümer bzw. wesentliche Miteigentümer der aufgabenerfüllenden Organisation;
- Beschreibung der erfüllten Aufgabe;
- Typologie des Vertrages, beispielsweise: echte Leistungsvereinbarung oder defizitorientierte Abgeltung, Vertragsdauer und Modifikationsmöglichkeiten usw.;
- Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen der Gemeinde und der Organisation;

- Allenfalls Gesamtaufwand für die Leistungserbringung, wenn Gebühren direkt an den Leistungserbringer fliessen.

5.3 Personelle Verbindungen zu anderen Organisationen

Innerhalb des Anhangs zur Jahresrechnung der Gemeinde könnten weiter die personellen Verbindungen zwischen den kommunalen Behörden und anderen Organisationen sowie die Geschäfte zwischen der Gemeinde und ihr nahestehenden Personen/Unternehmen ausgewiesen werden.

Mit der Offenlegung dieser Information soll die mögliche Einflussnahme

der Gemeinde in anderen Organisationen transparent gemacht werden, allfällige Interessenkonflikte zwischen Behördenvertreter und anderen Organisationen aufgezeigt werden; auf eventuelle Haftungsfragen der Gemeinden für ihre Vertreter soll hingewiesen und allfällige Transaktionen, welche nicht zu Marktkonditionen abgewickelt worden sind, sollen beleuchtet werden.

Der Ausweis erfolgt anhand einer Übersicht, welche darstellt, welche Gemeindevertreter in der Berichtsperiode welche Posten in anderen Organisationen besetzten und welche Transaktionen zwischen der Gemeinde und den jeweiligen Organisationen in der Berichtsperiode nicht zu Marktkonditionen ausgeführt wurden.

6. Fazit

Die Grundanliegen sind in der Privatwirtschaft wie im öffentlichen Sektor dieselben: Mit der Rechnungslegung sollen Informationen für verschiedene Entscheidungsträger innerhalb und ausserhalb der Organisation bereitgestellt werden. Dabei sind die Verbindungen zu anderen Organisationen stets ein wesentlicher Aspekt. In der Privatwirtschaft soll ein (konsolidierter) Abschluss eine Übersicht über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Unternehmung und der mit ihr verbundenen Unternehmen geben. Dies gilt auch für den öffentlichen Sektor. Zusätzlich hat die Gemeinde jedoch Verpflichtungen zur Aufgabenerfüllung, für deren Gewährleistung sie haftet.

Eine mechanistische Anlehnung an die Konzepte der Privatwirtschaft ist für die Situation in den Schweizer Gemeinden kaum zielführend. Die Beteiligungsverhältnisse von Gemeinden unterscheiden sich in der Praxis sehr von denjenigen von privaten Unternehmungen. Zudem können sich bei Gemeinden Verpflichtungen aus Gewährleistung auch ergeben, obwohl sie juristisch nicht an den entsprechenden aufgabenerfüllenden Organisationen beteiligt sind. Deshalb ist es wichtig, dass mit qualitativen Informationen im Anhang der konsolidierte Jahresabschluss von Gemeinden ergänzt wird. Insbesondere mit dem Ausweis von Informationen zu den Beteiligungen, zum Gewährleistungsbereich sowie zu den personellen Verbindungen zu anderen Organisationen könnte die Aussagekraft des Jahresabschlusses von Gemeinden im Vergleich zu heute massgeblich gesteigert werden. ≡

Anmerkungen

- 1 Vgl. z.B. Geser, Hans (1996): Zwischen Aufgabenzuwachs und Autonomieverlust: Neue Selbstbehauptungsstrategien der Gemeinden im Zeitalter «vertikaler Politikverflechtung». Zürich: Soziologisches Institut der Universität Zürich.
Knechtenhofer, Bernhard; Schedler, Kuno (2001): Die Finanzverwalter in einem veränderten Umfeld. Ergebnisse einer schriftlich-anonymen Befragung von kommunalen Finanzverwaltern der Schweiz. Workingpaper Nr. 4, St. Gallen: Institut für öffentliche Dienstleistungen und Tourismus an der Universität St. Gallen (IDT-HSG).
Ladner, Andreas (2001): Gemeindereformen in der Schweiz: Strategien, Gemeinsamkeiten und Auslöser. In: Schweizerische Zeitschrift für Politikwissenschaft, 7. Jahrgang, 3/2001, S. 1–23.
Steiner, Reto (2000): Interkommunale Zusammenarbeit und Gemeindefusionen in der Schweiz – Ergebnisse einer empirischen Studie und Ansätze für ein systematisches Kooperations- und Fusionsmanagement. Bern: Institut für Organisation und Personal der Universität Bern.
- 2 Vgl. Knechtenhofer, Bernhard (erscheint im Herbst 2003): Beteiligungen im jährlichen

Abschluss von Schweizer Gemeinden. Bern/ Stuttgart/Wien: Paul Haupt.

- 3 Vgl. z.B. Sommer, Paul (1995): Konsolidierung und konsolidierte Betrachtungsweise in der Staatswirtschaft – Überlegungen der Finanzkontrolle zur Situation im Kanton Bern. In: Der Schweizer Treuhänder, 1–2/95.
- 4 So zum Beispiel im Zusammenhang mit den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Die Standards 6 bis 8 befassen sich explizit mit Aspekten der Konsolidierung für öffentliche Gebietskörperschaften.
- 5 Gemeinden haben häufig verschiedene Aufgaben im Ver- oder Entsorgungsbereich. Dabei sind sie aber nicht in allen Kantonen verpflichtet, diese Aufgaben selber zu erfüllen, sondern können auch einen Dritten damit beauftragen. Wenn dieser Dritte allerdings die ihm übertragene Aufgabe nicht mehr erfüllen kann, so fällt diese an die Gemeinde zurück, oder die Gemeinde muss zumindest die Aufgabenerfüllung neu organisieren. Informationen über solche Aufgabengebiete werden derzeit in der Jahresrechnung nicht veröffentlicht.
- 6 Vgl. Anm. 2.

RESUME

Présentation des comptes afférents aux participations des communes suisses

Les communes suisses sont liées par d'étroites relations avec un grand nombre d'autres organisations. Il s'agit souvent d'un réseau fort ramifié d'organisations publiques et privées, chargé d'exécuter des tâches communales. En règle générale, les comptes annuels des communes ne contiennent aucune information directe sur de tels réseaux. En élargissant pourtant la présentation de leurs comptes, les communes pourraient à l'avenir fournir de précieux renseignements complémentaires aux autorités et organismes responsables des décisions. Cet élargissement possible de la présentation des comptes pourrait intervenir sous forme de publication des comptes annuels consolidés, assortie d'une présentation d'informations adéquates dans l'annexe aux comptes annuels.

Les raisons fondamentales d'une telle présentation des comptes dans le secteur public sont identiques à celles du secteur privé: fournir des informations aux divers organismes décideurs, tant au sein qu'à l'extérieur d'une organisation. A cet égard, les relations avec d'autres organisations constituent toujours un aspect important. Dans l'économie privée, les comptes (consolidés) fournissent un aperçu de l'état de la fortune, des finances et du rendement de l'entreprise principale et des entreprises qui lui sont liées. Ce principe est également valable pour le secteur public. Le commune doit en outre faire face à des obligations résultant des tâches dont elle est responsable.

Une application mécanique des concepts applicables dans l'économie pri-

vée n'a toutefois guère de sens pour la situation des communes suisses. Les rapports de participation des communes diffèrent fortement de ceux qui régissent les entreprises privées. De plus, les communes peuvent assumer des obligations de garantie, bien que, sur le plan juridique, elles n'aient aucune participation dans les organisations chargées d'exécuter les tâches pour lesquelles des garanties sont fournies. Il importe dès lors de compléter les comptes consolidés par des informations qualitatives dans l'annexe. En fournissant en particulier des informations relatives aux participations, aux garanties assumées et aux relations personnelles avec d'autres organisations, les communes pourraient augmenter sensiblement la pertinence et l'efficacité de leurs comptes annuels. BK/KS/MA