



Branchenempfehlung Strommarkt Schweiz

Leitfaden zur Erstellung der entflochtenen Jahresrechnung Netz gemäss StromVG

LUNB – CH, Ausgabe September 2011

Verband Schweizerischer Elektrizitätsunternehmen
Association des entreprises électriques suisses
Associazione delle aziende elettriche svizzere



Impressum und Kontakt

Herausgeber

Verband Schweizerischer Elektrizitätsunternehmen VSE
Hintere Bahnhofstrasse 10, Postfach
CH-5001 Aarau
Telefon +41 62 825 25 25
Fax +41 62 825 25 26
info@strom.ch
www.strom.ch

Autoren

Rolf Meyer IBAarau AG Leiter der Arbeitsgruppe (2009 & 2011)

Mitglieder der Arbeitsgruppe 2009

Monika Schütz	Glattwerk AG Dübendorf
Daniel Badoux	Services Industriels de Nyon
Lukas Mäder	St. Gallisch - Appenzellische Kraftwerke SAK
Michael Frank	Axpo AG
Markus Urech	Gemeindeinspektorat Aargau
Michel Walther	Amt für Gemeinden des Kantons Bern

Mitglieder der Arbeitsgruppe 2011 (Revision Leitfaden)

Sevgi Akgül	St. Gallisch - Appenzellische Kraftwerke SAK
Daniel Badoux	Services Industriels de Nyon
Max Epper	EKZ Zürich
Gratian Grossrieder	Youtility AG Bern
Lilian Heimgartner	Axpo AG
Konrad Rieder	SIG Genf
Ruth Hauser	Industrielle Betriebe Kloten
Beat Stirnimann	Regio Energie Solothurn

Projektleitung VSE

Peter Betz, Projektleiter MERKUR Access II
Marcel van Zijl, Ressortleiter Betriebswirtschaft

Chronologie Leitfaden Unbundling

November 2007	Erteilung des Auftrags zur Überarbeitung durch VSE FiKo
April 2008	Beginn der Arbeitsgruppe ¹
August 2008	Fertigstellung des Leitfadens
August 2008	Genehmigung durch VSE FiKo
Herbst 2009	Vernehmlassung bei den VSE Gruppierungen
2. Dezember 2009	Genehmigung durch VSE-Vorstand
Februar 2011	Beginn Anpassungsarbeiten 2. Arbeitsgruppe
April 2011	Fertigstellung des Leitfadens Version 2011
Mai 2011	Genehmigung durch VSE FiKo
Juni/Juli 2011	Vernehmlassung bei den VSE Mitgliedern und Gruppierungen
14. September 2011	Genehmigung durch VSE Vorstand

Dieses Dokument wird im Rahmen des Projektes MERKUR Access II publiziert
Druckschrift Nr. 1017-d

Copyright

© Verband Schweizerischer Elektrizitätsunternehmen VSE
Alle Rechte vorbehalten. Gewerbliche Nutzung der Unterlagen ist nur mit Zustimmung des VSE und gegen Vergütung erlaubt. Ausser für den Eigengebrauch ist jedes Kopieren, Verteilen oder anderer Gebrauch dieser Dokumente als durch den bestimmungsgemässen Empfänger untersagt. Der VSE übernimmt keine Haftung für Fehler in diesem Dokument und behält sich das Recht vor, dieses Dokument ohne weitere Ankündigungen jederzeit zu ändern.

¹ Die Arbeit setzte auf der „Richtlinie zur Umsetzung des Unbundling in der Finanzbuchhaltung gemäss Art. 7 EMG“ des VSE aus dem Jahre 2001 auf.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	4
2.	Relevante rechtliche Grundlagen	5
3.	Definitionen und Abgrenzungen	6
3.1.	Begriff Entflechtung (Unbundling/ Entbündelung)	6
3.2.	Anforderungen der Entflechtung an schweizerische VNB:	6
3.3.	Branchenauslegung einzelner Gesetzestexte	6
4.	Wertschöpfungsstufen von Elektrizitätsversorgungsunternehmen	7
5.	Allgemeine Grundsätze für die Entflechtung in der Finanzbuchhaltung	8
5.1.	Rechtliche Grundsätze für die Aufstellung aktivitätenbezogener Bilanzen und Erfolgsrechnungen	8
5.2.	Grundsätze für Schlüsselungen	8
6.	Aktivitätenbezogene Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen der Erfolgsrechnung	11
6.1.	Beispiele für mögliche Schlüssel	11
6.2.	Verrechnungsprozesse	13
7.	Aktivitätenbezogene Zuordnung von Aktiv- und Passivposten der Bilanz	14
7.1.	Interne Verrechnungen (Kontokorrente)	16
8.	Veröffentlichung	16
8.1.	Jahresrechnungen einer Aktiengesellschaft	16
8.2.	Jahresrechnungen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (Beispiel)	19

Abbildungsverzeichnis

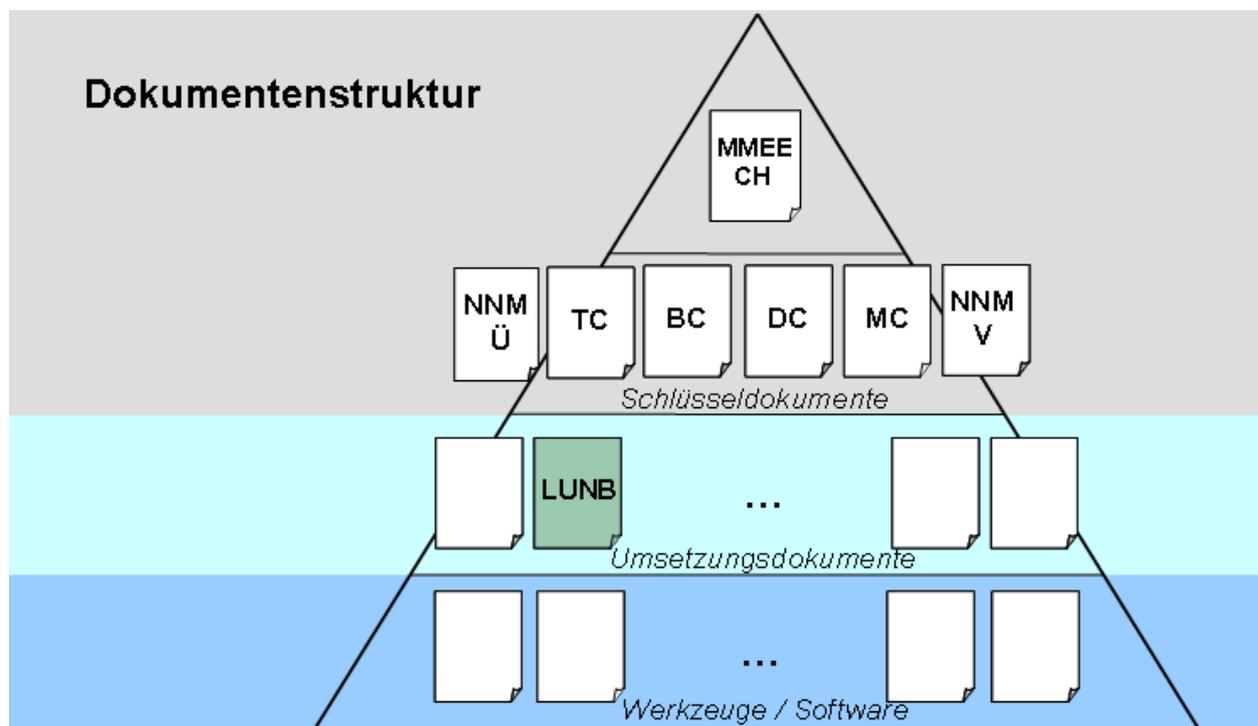
Abbildung 1: Wertschöpfungsstufen von Elektrizitätsversorgungsunternehmen (EVU)	7
Abbildung 2: Beispiel Umsatzschlüssel (in Mio. CHF)	9
Abbildung 3: Beispiel Mitarbeiterschlüssel	9
Abbildung 4: Beispiel Anlagenschlüssel (Werte in Mio. CHF)	10
Abbildung 5: Verrechnungsprozesse zur Erstellung aktivitätenbezogener Erfolgsrechnungen	13
Abbildung 6: Beispiel der zu veröffentlichenden Erfolgsrechnungen einer Aktiengesellschaft	17
Abbildung 7: Beispiel der zu veröffentlichenden Bilanzen einer Aktiengesellschaft	18
Abbildung 8: Beispiel der zu veröffentlichenden Bilanz (Bestandesrechnung) einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft	20
Abbildung 9: Beispiel der zu veröffentlichenden Erfolgsrechnung (Laufende Rechnung) einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft	22

1. Einleitung

Im Sinne des Subsidiaritätsprinzips entwickeln Fachleute der Branche im Rahmen des Projektes "Mercur Access II" ein umfassendes Regelwerk, insbesondere für die Nutzung der Stromnetze und die Organisation des Energiegeschäftes. Auf dieses Regelwerk wird nun in der gesetzlichen Grundlage verwiesen.

Das **Grundsatzdokument** der Branchenempfehlung ist das „**Marktmodell für die elektrische Energie - Schweiz**“ (**MMEE – CH**), worin die zentralen Aspekte der Organisation des Strommarktes Schweiz geregelt sind.

Der vorliegende Leitfaden **LUNB – CH** zur Umsetzung des Unbundlings in der Jahresrechnung Netz gehört zu den **Umsetzungsdokumenten** der gesamten Branchenempfehlung Strommarkt Schweiz.



Die Artikel 10 und 11 des Stromversorgungsgesetzes (StromVG) verlangen von den Betreibern und den Eigentümern der Verteil- und Übertragungsnetze für jedes Netz eine Jahres- und Kostenrechnung, welche von den übrigen Tätigkeitsbereichen entflochten sind (Art. 10 StromVG). Die Kostenrechnung ist der ECom jährlich vorzulegen, hingegen sind nur die Jahresrechnungen der Übertragungsnetzbetreiber und der Verteilnetzbetreiber durch den Netzbetreiber (Art. 11 und 12 StromVG) zu veröffentlichen. Gemäss Artikel 11 Abs. 2 StromVG kann der Bundesrat Mindestanforderungen für die Vereinheitlichung der Rechnungslegung und der Kostenrechnung erlassen.

Die Jahresrechnung Netz dient der Transparenz nach aussen im Rahmen der Strommarktgesetzgebung. Die entflochtene Jahresrechnung Netz stellt eine Informationsquelle für die interessierte Öffentlichkeit dar. Diese muss nicht zwingend die Basis für die Preiskalkulation der Netzentgelte gemäss StromVG sein. In der Regel werden die dafür nötigen Werte in einer separaten Kostenrechnung geführt und ermittelt. Deshalb können die ausgewiesenen Aktiven der entflochtenen Jahresrechnung Netz von der Basis für die Ermittlung der anrechenbaren Kapitalkosten gemäss Artikel 15 StromVG abweichen.

Bei der Übertragung der Vorschläge dieses Leitfadens in das einzelne Unternehmen ist den spezifischen Geschäftsprozessen und den organisatorischen Gegebenheiten und Besonderheiten Rechnung zu tragen. Nicht Gegenstände dieses Leitfadens sind insbesondere:

- die Ermittlung der Netznutzungsentgelte
- die Berechnung der Gestehungskosten gemäss Art. 4 StromVV
- Kostenrechnung
- die Bereiche Erzeugung, Handel und Stromverkauf
- das Installationsgeschäft

2. Relevante rechtliche Grundlagen

(1) **Der Art. 10 des StromVG** behandelt die Entflechtung und bestimmt

in Absatz 3:

Die Elektrizitätsversorgungsunternehmen müssen die Verteilnetzbereiche mindestens buchhalterisch von den übrigen Tätigkeitsbereichen entflechten.

(2) **Der Art. 11 des StromVG** behandelt unter anderem die getrennte Rechnungsführung und bestimmt

in Absatz 1:

Die Betreiber und Eigentümer von Verteil- und Übertragungsnetzen erstellen für jedes Netz je eine Jahresrechnung sowie eine Kostenrechnung, die beide von den übrigen Tätigkeitsbereichen entflochten sind. Die Kostenrechnung ist der ECom jährlich vorzulegen.

in Absatz 2:

Der Bundesrat kann Mindestanforderungen für die Vereinheitlichung der Rechnungslegung und Kostenrechnung erlassen.

(3) **Der Art. 12 des StromVG** behandelt die Information und Rechnungsstellung und bestimmt

in Absatz 1:

Die Netzbetreiber stellen die für die Netznutzung nötigen Informationen leicht zugänglich bereit und veröffentlichen die Netznutzungstarife, die Jahressumme der Netznutzungsentgelte, die Elektrizitätstarife, die technischen und betrieblichen Mindestanforderungen sowie die Jahresrechnungen.

(4) **Der Art. 7 der StromVV** behandelt die Jahres- und Kostenrechnung und bestimmt

in Absatz 4:

Jeder Netzbetreiber und Netzeigentümer muss die Regeln ausweisen, nach welchen Investitionen aktiviert werden.

in Absatz 5:

Er muss dem Netz Einzelkosten direkt und Gemeinkosten über verursachergerechte Schlüssel zuordnen. Die zu Grunde gelegten Schlüssel müssen sachgerecht, nachvollziehbar und schriftlich festgehalten sein sowie dem Grundsatz der Stetigkeit entsprechen.

(5) **Der Art. 10 der StromVV** behandelt die Veröffentlichung der Informationen und bestimmt:

Die Netzbetreiber veröffentlichen die Informationen nach Artikel 12 Absatz 1 StromVG und die gesamten Abgaben und Leistungen an Gemeinwesen bis spätestens am 31. August, unter anderem über eine einzige frei zugängliche Adresse im Internet.

(6) **Weisung ECom 3/2011: Jahresrechnung Netz**

Die ECom stellt folgende Minimalanforderungen an eine Jahresrechnung:

- Die Jahresrechnung Netz umfasst die Bilanz und die Erfolgsrechnung des Netzes.
- Zwingend auszuweisen sind: Erträge Netz, Aufwände Netz sowie Gewinn bzw. Verlust Netz.

- Mit der Veröffentlichung des Jahresberichts sind die Vorjahreszahlen ebenfalls auszuweisen.
- Es sind Zahlenwerte auszuweisen. Der Geschäftsbericht bzw. Jahresbericht in beschreibender Form reicht alleine nicht.
- Falls eine Jahresrechnung des Unternehmens eingereicht wird, muss mindestens eine Segmentrechnung im Geschäftsbericht zum Netz vorhanden sein, welche den Minimalanforderungen genügt

3. Definitionen und Abgrenzungen

3.1. Begriff Entflechtung (Unbundling/ Entbündelung)

- (1) Das Bundesamt für Energie hat als Ergänzung zum StromVG am 14. März 2008 „*Fragen und Antworten (FAQ) zur Stromversorgungsgesetzgebung*“² veröffentlicht. Hierin ist unter Punkt 6 der Begriff Entflechtung folgendermassen erläutert:

Was heisst Entflechtung?

Es wird zwischen folgenden Formen der Entflechtung unterschieden:

- Informativische Entflechtung: Trennung von Informationen zwischen Netz und übrigen Bereichen, wie z.B. Elektrizitätserzeugung und -handel etc.
- Buchhalterische Entflechtung: separate Jahresrechnung und Kostenrechnung für Netzbereich
- Organisatorische Entflechtung: Organisatorische Unabhängigkeit des Netzbereichs
- Rechtliche Entflechtung: Netzbereich muss in eine rechtlich eigenständige Gesellschaft eingebracht werden
- Eigentümersmässige Entflechtung: der Netzeigentümer übt keine Tätigkeiten in den übrigen Bereichen wie z.B. Elektrizitätserzeugung und -handel aus

Müssen auch kleine Netzbetreiber ihre Buchhaltung entflechten?

Ja, es gibt keine Ausnahmen. Dies gilt ebenso für die informativische und organisatorische Entflechtung. Die rechtliche und eigentümersmässige Entflechtung gilt hingegen nur für das Übertragungsnetz.

Mit welchen Folgen muss ein Werk rechnen, wenn es die Entflechtung nicht rechtzeitig vornimmt?

Wer die Entflechtung vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder falsch vornimmt, wird mit einer Busse bis zu CHF 100'000 bestraft. Strafverfolgungsbehörde ist das Bundesamt für Energie.

3.2. Anforderungen der Entflechtung an schweizerische VNB:

Nach geltendem Recht müssen VNB mindestens die informativischen und buchhalterischen Voraussetzungen der Entflechtung erfüllen.

Die informativische Entflechtung ist nicht Bestandteil dieses Leitfadens.

3.3. Branchenauslegung einzelner Gesetzestexte

- (1) Bezüglich der im Gesetz verwendeten Begrifflichkeiten besteht ein Klärungsbedarf, welcher die heutige Sicht der Dinge wiedergibt.
- Jahresrechnung: diese besteht grundsätzlich aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang (gemäss OR Art. 662). In der EICom Weisung 3/2011 wird jedoch ausdrücklich nur eine Bilanz und Erfolgsrechnung verlangt.
 - „... jedes Netz ...“: gemäss StromVG ist für das Übertragungsnetz und das Verteilnetz je eine Jahresrechnung zu führen.
 - Die Regelung betreffend Jahresrechnung betrifft nur das Netz, da dies auch im Gesetz und in der Verordnung unter dem Kapitel Netznutzung geregelt ist.

² www.bfe.admin.ch/themen/00612/00613/index.html?lang=de&dossier_id=02090

4. Wertschöpfungsstufen von Elektrizitätsversorgungsunternehmen

- (1) Die Wertschöpfungsstufen sind von den Unternehmen aufgrund der organisatorischen Gegebenheiten und ihrer Tätigkeiten zu definieren und stetig anzuwenden.
- (2) Sie lassen sich anhand folgender Beispiele darstellen (vgl. Abbildung 1):

Beispiel 1: Vertikal integriertes EVU		Beispiel 2: reines Verteilunternehmen		
Erzeugung - Eigenerzeugung - Fremdbezüge (falls vorhanden) - Ertrag aus Stromabgabe an übrige Tätigkeitsbereiche		Erzeugung - Keine Eigenerzeugung		Erzeuger
Verteilung - Aufwand für Netz - Ertrag aus Netznutzung - Aufwand für Hausanschlüsse - Ertrag aus Hausanschlüssen -		Verteilung - Aufwand für Netz - Ertrag aus Netznutzung - Aufwand für Hausanschlüsse - Ertrag aus Hausanschlüssen -		Verteilnetzbetreiber
Übrige Tätigkeitsbereiche - Stromverkauf an Kunden in der Grundversorgung - Stromverkauf an freie Kunden - Stromhandel - Strombezug aus Erzeugung - Fremdbeschaffung Strom - Übrige Aktivitäten -		Übrige Tätigkeitsbereiche - Stromverkauf an Kunden in der Grundversorgung - Stromverkauf an freie Kunden - Stromhandel - Fremdbeschaffung Strom - Übrige Aktivitäten -		

Abbildung 1: Wertschöpfungsstufen von Elektrizitätsversorgungsunternehmen (EVU)

- (3) Zur Verteilung gehören typischerweise die Erträge und Aufwendungen für die Netznutzung, sowie Erträge und Aufwendungen für Hausanschlüsse.
- (4) **Nicht wesentliche** übrige Tätigkeiten können in der Jahresrechnung Netz ausgewiesen werden. Die Wesentlichkeitsgrenze wird unternehmensspezifisch festgelegt.
- (5) Beispiele für übrige Aktivitäten: Öffentliche Beleuchtung, Wärmekraftkopplung (wärmegeführt), Contracting (elektrische Anlagen).

5. Allgemeine Grundsätze für die Entflechtung in der Finanzbuchhaltung

- (1) Die Entflechtung der Jahresrechnung hat grundsätzlich aufgrund der effektiven Werte aus der Finanzbuchhaltung zu erfolgen. Als Basis für eine entflochtene Bilanz und Erfolgsrechnung für das Netz ist auch eine Spartenrechnung möglich. Die Aufteilung der Erfolgsrechnung kann auch aufgrund der Kostenrechnung (Kostenrechnungsschema) abgeleitet werden.
- (2) Die Spartenrechnung als Grundlage der entflochtenen Jahresrechnung hat folgende Vorteile:
 - Aufwand für die jährliche Schlüsselung entfällt teilweise
 - Reduktion des Zusatzaufwandes für die Bereitstellung der Jahresrechnung Verteilnetz
 - Konsistenz mit dem Geschäftsbericht
 - StetigkeitDie Voraussetzung für eine Spartenrechnung ist ein buchhalterisches System, das die Abbildung einer Spartenrechnung ermöglicht.
- (3) Das Führen eines eigenen Hauptbuches oder einer Spartenrechnung für das Netz zur Erstellung einer entflochtenen Jahresrechnung Netz stellt kein gesetzliches Erfordernis dar.

5.1. Rechtliche Grundsätze für die Aufstellung aktivitätenbezogener Bilanzen und Erfolgsrechnungen

a) Bewertungsgrundsatz

- (1) Die Bewertungsgrundsätze in der entflochtenen Jahresrechnung Netz stützen sich grundsätzlich auf das schweizerische Recht (öffentliches Recht und Obligationenrecht). Eine Bewertung nach anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen wie z.B. Swiss GAAP FER, IFRS oder IPSAS ist zugelassen.

b) Sachgerechte Aufteilung

- (2) Soweit eine direkte Zuordnung zu den einzelnen Aktivitäten nicht möglich ist oder mit unververtretbarem Aufwand verbunden wäre, hat die Zuordnung durch Schlüsselung der Konten zu erfolgen, die sachgerecht und für sachverständige Dritte nachvollziehbar sein muss.

c) Grundlagen und Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung

- (3) Die Grundlagen der Jahresrechnung sind:
 - Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going concern)
 - Wesentlichkeit (Materiality)
 - Periodengerechte Abgrenzung
- (4) Zudem gelten folgende Grundsätze:
 - Vollständigkeit
 - Klarheit
 - Vorsicht
 - Stetigkeit in Darstellung, Offenlegung, Bewertung und Schlüsselungen Bruttoprinzip (Verrechnungsverbot)

5.2. Grundsätze für Schlüsselungen

- (1) Die Schlüsselung muss verursachergerecht, sachgerecht und für sachverständige Dritte nachvollziehbar erfolgen. Dies kann durch eine dynamische, laufende Zuordnung der Beträge auf die einzelnen Aktivitäten, und/oder durch eine statische Zuordnung am Ende einer Periode geschehen. Bilanz und Erfolgsrechnung sind bei der Aufteilung und Schlüsselung entsprechend den gewählten Grundsätzen zu behandeln.
- (2) Es sind möglichst wenige, nachvollziehbare und aktuelle Schlüssel stetig anzuwenden.
- (3) Unter diesem Aspekt kommen für die Zuordnung Umsatz-, Mitarbeiter- und Anlagenschlüssel in Betracht. Weitere Schlüssel sind möglich, sie müssen jedoch sachgerecht und

nachvollziehbar sein, sowie einen engen Bezug zu den fraglichen Geschäftsfällen haben. Beispiele für die Anwendung der einzelnen Schlüssel sind in den Kapiteln 6 (Erfolgsrechnung) und 7 (Bilanz) aufgeführt.

- (4) Nachfolgend sind einige vereinfachte Beispiele für Schlüssel aufgeführt:

Umsatzschlüssel

- (5) Der Umsatzschlüssel beinhaltet sowohl die direkt zuordenbaren Umsatzerlöse als auch die Verrechnungserlöse der internen Leistungsbeziehungen (siehe dazu Kapitel 6).
- (6) Die Verteilung beinhaltet Netznutzung und Hausanschlüsse etc.
- (7) In den sonstigen Aktivitäten sind zum Beispiel Energie, öffentliche Beleuchtung, wesentliche Dienstleistungserträge, Erdgas, Trinkwasser, Abwasser, Kommunikationsnetz etc. enthalten.

	Gesamt	Verteilung	Sonstige Aktivitäten
Direkt zuordenbare Erlöse	2'739.7	1'785.3	954.4
Verrechnungserlöse interner Leistungsbeziehungen	2'300.9	0	2300.9
Gesamterlöse	5'040.6	1'785.3	3255.3
Umsatzschlüssel	100.0%	35.4%	64.6%

Abbildung 2: Beispiel Umsatzschlüssel (in Mio. CHF)

- (8) Der Umsatzschlüssel kann immer dann Anwendung finden, wenn nach weitgehend direkter Zuordnung bei einzelnen Ertrags- und Aufwandarten zu schlüsselnde Restposten verbleiben, oder nur eine mittelbare Sachbezogenheit zu den einzelnen Aktivitäten besteht.

Mitarberschlüssel

- (9) Personalabhängige Aufwendungen/Erträge können z.B. auf der Basis eines direkt zuordenbaren Mitarbeiterbestandes (Köpfe oder Pensen) geschlüsselt werden.

	Gesamt	Verteilung	Sonstige Aktivitäten
Anzahl direkt zuordenbarer Mitarbeiter	1'170	987	183
Mitarberschlüssel	100.0%	84.4%	15.6%

Abbildung 3: Beispiel Mitarberschlüssel

- (10) Unternehmen, die im Rahmen ihres Rechnungswesens ohnehin eine weitgehend aktivitätenbezogene Personalaufwandsermittlung durchführen, können die personalabhängigen Erträge/ Aufwendungen auf dieser Basis aufteilen.

Anlagenschlüssel

- (11) Der Anlagenschlüssel beinhaltet z.B. die Buchwerte oder Anschaffungswerte des Sachanlagevermögens am Bilanzstichtag. Diese können aufgrund der Einzelkonten bzw. der Einzelnachweise zur Bilanz den Aktivitäten direkt zugeordnet werden. Die Buchwerte der gemeinsam genutzten Anlagen können dabei im Verhältnis der direkten Zuordnungen auf die Aktivitäten verteilt werden.
- (12) Im folgenden Beispiel ist bei den gemeinsamen Anlagen (z.B. informationstechnische Anlagen) zusätzlich eine Zwischenumlage durchgeführt worden, da die gemeinsamen Anlagen nicht direkt zugeordnet werden können.

- (13) **Das Total der Aufwendungen und Erträge gemeinsam genutzter Anlagen kann jedoch auch gesamthaft aufgrund deren Beanspruchung umgelegt werden.**
- (14) Der Anlagenschlüssel (Abbildung 4) kann im Folgenden immer dann angewendet werden, wenn nach weitgehend direkter Zuordnung bei anlagenabhängigen Erträgen/Aufwendungen (z.B. Abschreibungen) zu schlüsselnde Restposten verbleiben.

	Gesamt	Verteilung	Sonstige Aktivitäten	Gemeins. Anlagen
Grundstücke, Gebäude	283.8	92.6	6.9	184.3
Kraftwerkanlagen	4.7		4.7	
Transport- und Verteilanlagen	620.6	533.9		86.7
<i>Zwischenumlage gemeinsame Anlagen</i>		18.9	67.8	-86.7
Transport- und Verteilanlagen nach Umlagen	620.6	552.8	67.8	
Sonstige Anlagen (Fernwärme, Wasser)	12.1		12.1	
Betriebs- und Geschäftsausstattung	43.7			43.7
Anlagen im Bau	42.2	18.4	3.1	20.7
Summe	1'007.1	663.8	94.6	248.7
<i>Umlage Gemeins. Anl.</i>	-	198.3	50.4	-248.7
Werte nach Umlagen	1'007.1	862.1	145.0	
Anlagenschlüssel	100.0%	85.6%	14.4%	

Abbildung 4: Beispiel Anlagenschlüssel (Werte in Mio. CHF)

6. Aktivitätenbezogene Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen der Erfolgsrechnung

- (1) Die Erfolgsrechnung des Gesamtunternehmens bildet die Grundlage für die entflochtene Jahreserfolgsrechnung Netz.
- (2) Erträge und Aufwendungen werden grundsätzlich soweit wie möglich direkt zugeordnet.
- (3) Für die aktivitätenbezogene Erstellung der getrennten Erfolgsrechnungen bieten sich unterschiedliche Vorgehensweisen an:
 - a) Direkte Zuordnung soweit möglich. Schlüsselung der nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen und Erträge aufgrund von nachvollziehbaren und sachgerechten Schlüsseln, die aus der **Finanzbuchhaltung** abgeleitet werden. Der Ausweis erfolgt ertrags- und aufwandartengerecht.
 - b) Direkte Zuordnung soweit möglich. Schlüsselung der nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen und Erträge aufgrund von Schlüsseln, die aus der **Betriebsbuchhaltung** (Kostenstellen- und Auftragsrechnung) abgeleitet werden. Geschlüsselt werden in diesem Fall jedoch noch immer die Aufwendungen und Erträge der Finanzbuchhaltung. Die Betriebsbuchhaltung dient lediglich als Schlüsselungshilfe. Somit erfolgt der Ausweis der Erträge und Aufwendungen ertragsarten- und aufwandartengerecht.
 - c) Direkte Zuordnung soweit möglich. Nicht direkt zuordenbare Aufwendungen und Erträge werden unter Mithilfe der **internen Leistungsverrechnung oder Umlagen aus der Kostenrechnung** (Kostenstellenrechnung, Auftragsabrechnung und interne Leistungsverrechnung) zwischen den Aktivitäten verrechnet. In diesem Fall werden nicht mehr die Aufwendungen und Erträge der Finanzbuchhaltung, sondern Kosten und Erlöse bzw. interne Leistungen und Umlagen verrechnet. Diese internen Leistungen erfolgen nicht mehr ertrags- und aufwandartengerecht. Sie werden in separaten Positionen (interne Erträge und/oder interne Aufwendungen) ausgewiesen.
 - d) Je nach Ausgestaltung des Rechnungswesens ist auch eine gemischte Form möglich.

6.1. Beispiele für mögliche Schlüssel

- (1) Die möglichen Zuordnungen von Erträgen und Aufwendungen, welche nicht direkt zugeordnet werden können, sind nachfolgend nicht abschliessend dargestellt, in Klammer werden Beispiele für mögliche Schlüssel aufgeführt:

OPERATIVER ERTRAG

Ertrag aus Netznutzung

Debitorenverluste (Umsatzschlüssel)

Deckungsdifferenzen Netznutzung laufendes Jahr

Übereinstimmung mit Differenz in der Kostenrechnung

Aktivierte Eigenleistungen

Schlüsselung via Anlageschlüssel oder interne Verrechnung

Gewinne aus Veräusserungen von Anlagevermögen

Schlüsselung via Anlageschlüssel oder interne Verrechnung bei gemeinsamen Anlagen

OPERATIVER AUFWAND

Material und Fremdleistungen

Aufwandsaufteilung bei Kreditorenrechnungen, die das Netz und die übrigen Tätigkeiten betreffen

Personal

Ableitung aus Kostenrechnung via Sekundärkostenarten oder Schlüsselung (Bsp. Umsatz, Lohnsumme, Personaleinheiten etc.)
etc.)

Abschreibungen

Schlüsselung über Anlage

Verluste aus Veräusserungen von Anlagevermögen

Schlüsselung über Anlage

Übriger Betriebsaufwand

Mieten

Schlüsselung (z.B. m²)

Beratungen, Dienstleistungen

Aufwandsaufteilung

Versicherungen

Aufwandsaufteilung, Schlüsselung (z.B. Anlagevermögen, Lohnsumme, Umsatz etc.)

Verwaltungsaufwand

Schlüsselung (z.B. Umsatz, Personaleinheiten)

Kapital- und Liegenschaftensteuer

Kapitalsteuern: nach Aktiven oder EK-Anteil

Liegenschaftsteuern: direkte Zuordnung oder Schlüsselung nach Anlagenschlüssel

NICHT OPERATIVER ERTRAG UND AUFWAND

Finanzertrag

Schlüsselung, über Bilanzpositionen, welche den Finanzertrag abwerfen

Finanzaufwand

Schlüsselung über Bilanzpositionen, welche den Finanzaufwand verursachen

Bildung / Auflösung Deckungsdifferenzen Vorjahre

Übereinstimmung mit den Zahlen aus der Kostenrechnung

Ertragssteuern

Direkte Steuern Schlüsselung nach Ergebnis

6.2. Verrechnungsprozesse

- (1) Die wesentlichen notwendigen Verrechnungsprozesse zur Erstellung aktivitätenbezogener Erfolgsrechnungen sind in Abbildung 5 als Beispiel dargestellt.

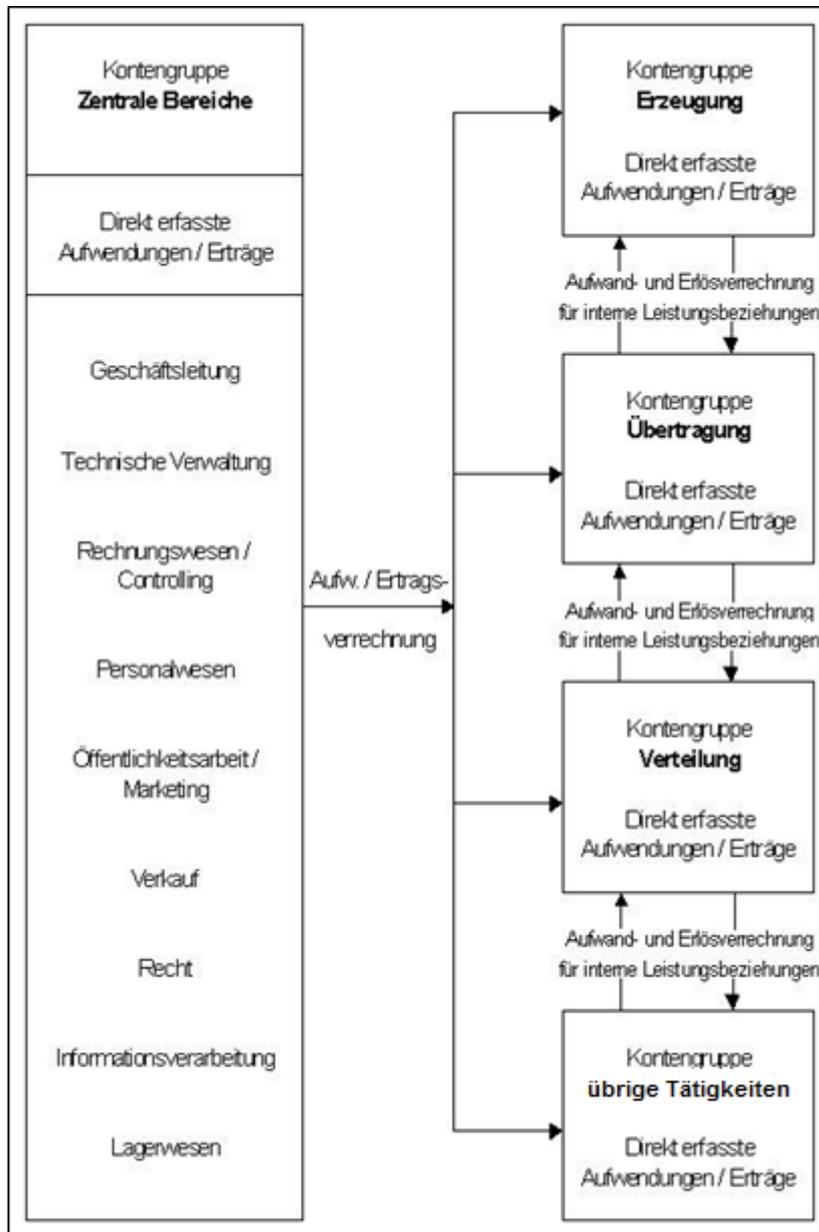


Abbildung 5: Verrechnungsprozesse zur Erstellung aktivitätenbezogener Erfolgsrechnungen

7. **Aktivitätenbezogene Zuordnung von Aktiv- und Passivposten der Bilanz**

- (1) Die Bilanz des Gesamtunternehmens bildet die Grundlage für die entflochtene Jahresrechnung Netz.
- (2) Aktiven und Passiven werden grundsätzlich direkt zugeordnet.
- (3) Für die Entflechtung der Bilanz werden die Aktiv- und Passivposten den Aktivitäten – soweit möglich – direkt und/oder durch Schlüsselung zugeordnet. Eventuell ergibt sich daraus die Notwendigkeit einer Konsolidierung über aktive und passive interne Verrechnungskonten (Interne Forderungen oder interne Verbindlichkeiten).
- (4) Soweit eine direkte Zuordnung zu den einzelnen Aktivitäten nicht möglich ist oder mit unververtretbarem Aufwand verbunden wäre, hat die Zuordnung durch Schlüsselung der Konten, die sachgerecht und für sachverständige Dritte nachvollziehbar sein muss, zu erfolgen. Dies kann durch eine dynamische, laufende Zuordnung der Beträge auf die einzelnen Aktivitäten, oder durch eine statische Zuordnung am Ende einer Periode, erfolgen; Mischformen sind möglich. Bei einer statischen Zuordnung ist die Kontinuität in der Anwendung der Schlüssel zu gewährleisten.
- (5) Die möglichen Zuordnungen von Aktiven und Passiven, welche nicht direkt zugeordnet werden können, sind nachfolgend nicht abschliessend dargestellt:

AKTIVEN

In der Regel können die Positionen und Werte der Aktivseite grösstenteils direkt zugeordnet werden und nur ein kleiner Anteil muss geschlüsselt werden.

Sachanlagen

Schlüsselung der gemeinsam genutzten Anlagen wie Informatik (z.B. Anzahl Nutzer), Verwaltungsgebäude (z.B. m²), Werkhof (z.B. Anzahl produktive Stunden) etc

Übrige Finanzanlagen

Schlüsselung (z.B. Umsatz) oder Zuordnung zu den Übrigen Aktivitäten

Vorräte

Schlüsselung (z.B. Umsatz)

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Schlüsselung (z.B. Umsatz)

Übrige Forderungen

Schlüsselung (z.B. Umsatz)

Interne Forderungen

Diese Position entspricht dem Ausgleichskonto der Bilanz³ (analog interne Verbindlichkeiten)

Aktive Rechnungsabgrenzungen

Schlüsselung (z.B. nach Umsatz)

Flüssige Mittel

Schlüsselung (z.B. nach Umsatz)

³ vgl. Kapitel 7.1

PASSIVEN

- (6) Sofern nicht hohe Finanzanlagen auf der Aktivseite vorhanden sind, ergeben sich aus der Zuteilung bei der Aktivseite die Bilanzsumme und somit auch die Passiven. Im Gegensatz zur Aktivseite werden die Positionen der Passivseite grösstenteils nicht direkt zuweisbar sein (vor allem das Eigenkapital und das langfristigen Fremdkapital). Bei der erstmaligen Festlegung sollten für die Aufteilung auch Bilanzkennzahlen berücksichtigt werden, damit sich vernünftige Finanzierungsverhältnisse ergeben. Vor allem der Anlagendeckungsgrad kann für eine Aufteilung zwischen Eigenkapital und langfristigem Fremdkapital hilfreich sein.
- (7) Der Anlagendeckungsgrad I gibt darüber Auskunft, inwieweit das Anlagevermögen durch das Eigenkapital gedeckt ist. Langfristiges Vermögen soll auch langfristig finanziert sein (goldene Bilanzregel!). Da zum langfristigen Kapital auch das langfristige Fremdkapital zählt und beim Anlagendeckungsgrad I nur das Eigenkapital einbezogen wird, kann der Anlagendeckungsgrad I auch unter 100% liegen (50 % gilt bereits als solid). Wird jedoch zum Eigenkapital das langfristige Fremdkapital hinzugerechnet (Anlagendeckungsgrad II), sollte die Kennzahl deutlich über 100% liegen. Je weiter der Anlagendeckungsgrad II über 100% liegt, desto mehr ist neben dem Anlagevermögen auch das Umlaufvermögen durch langfristiges Kapital finanziert und damit eine höhere finanzielle Stabilität des Unternehmens gegeben. Ist das Anlagevermögen z.B. zum Teil kurzfristig finanziert (Anlagendeckungsgrad II unter 100%) könnte das Unternehmen bei Fälligkeit kurzfristiger Verbindlichkeiten in Zahlungsschwierigkeiten geraten, da das Umlaufvermögen zur Deckung nicht ausreicht und das Anlagevermögen nicht so schnell liquidierbar ist. Berücksichtigt werden muss auch wie die Bilanz, und speziell die Finanzierungsverhältnisse der übrigen Aktivitäten aussehen.
- (8) Verbleibende Differenzen der Bilanzsummen können als Korrekturposition im Eigenkapital oder als interne Forderung (positive Differenz) auf der Aktivseite im Umlaufvermögen bzw. als interne Verbindlichkeit (negative Differenz) im Fremdkapital eingesetzt werden.

Eigenkapital

1. Jahr: Schlüsselung des Eigenkapitals sollte unter Berücksichtigung von Bilanzkennzahlen (z.B. Umsatz, Anlagevermögen etc.) erfolgen. Unter Berücksichtigung der verschiedenen Faktoren kann sich auch eine Mischlösung ergeben.

2. Jahr: Fortführen des Eigenkapitals unter Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen, Eigenkapitaltransaktionen und anderem.

Bei einer statischen Zuordnung der Bilanzwerte am Ende der Periode ist ein Nachweis des Eigenkapitals aus Vorjahresbestand, anteiligem Gewinn und anteiliger Gewinnausschüttung nicht möglich.

Es ist im Eigenkapital nicht nötig, eine Unterscheidung zwischen Grundkapital, Reserven und Bilanzgewinn oder Bilanzverlust des Vorjahres vorzunehmen. Das Ergebnis des Geschäftsjahres ist gemäss Erfolgsrechnung separat auszuweisen.

Langfristige Verbindlichkeiten

Falls möglich direkte Zuordnung. Ansonsten mit Einbezug des Eigenkapitals und analog Schlüsselungen im Eigenkapital unter Einbezug von Bilanzkennzahlen

Kurzfristige Verbindlichkeiten

Schlüsselung (z.B. Betriebsaufwand)

Interne Verbindlichkeiten

Diese Position entspricht dem Ausgleichskonto der Bilanz (analog interne Forderungen)⁴

Übrige Rückstellungen

Schlüsselung in der Regel nicht erforderlich (z.B. Sanierung Pensionskasse: Schlüsselung nach Lohnsumme)

Passive Rechnungsabgrenzungen

⁴ vgl. Kapitel 7.1

Schlüsselung (z.B. Betriebsaufwand)

7.1. Interne Verrechnungen (Kontokorrente)

- (1) Würden die Konten interne Forderungen / Verbindlichkeiten weggelassen, wäre nicht gewährleistet, dass die Aktivitätenbilanzen ohne verbleibende Differenzen in den Bilanzsummen erstellt werden können. Um die Bilanzsumme abzustimmen, ist ein Ausgleich über die Konten interne Verrechnungen (Kontokorrente) erforderlich. Die internen Verrechnungen sind als separate Positionen auf der Aktiv- (Interne Forderungen) und Passivseite (Interne Verbindlichkeiten) aufzuführen.

8. Veröffentlichung

- (1) In Art. 12 StromVG und Art. 10 StromVV ist festgelegt, welche Informationen über die Netznutzung leicht zugänglich gemacht und veröffentlicht werden müssen. Hierunter fällt unter anderem die Jahresrechnung Netz der Netzbetreiber. Gemäss Art. 10 StromVV sind die gesetzlichen Anforderungen erfüllt, wenn die Jahresrechnung Netz bis spätestens am 31. August im Internet über eine frei zugängliche Adresse (mindestens auf der von der EICom bezeichneten Website, gemäss Weisung 3/2011) veröffentlicht wird. Zu veröffentlichen ist die Jahresrechnung Netz (Art. 11 StromVG), bestehend aus Bilanz und Erfolgsrechnung. Das Geschäftsjahr (hydrologisches Jahr oder Kalenderjahr) kann gem. Art. 7 Abs. 1 StromVV frei gewählt werden.
- (2) Die Jahresrechnung ist mit Periode (z.B. 1.1.xx – 31.12.xx) und mit Rechnungslegungsstandard zu beschriften (z.B. Rechnungslegung erfolgt nach OR)
- (3) Es sind Vorjahreszahlen auszuweisen (ab 2. Publikationsjahr).

8.1. Jahresrechnungen einer Aktiengesellschaft

- (4) Die Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung richtet sich nach den für das Unternehmen geltenden Rechtsvorschriften und kann daher unterschiedlich sein.
- (5) Ein Revisionstestat für die entflochtene Jahresrechnung Netz bzw. die zu veröffentlichende Bilanz und Erfolgsrechnung ist nicht erforderlich.
- (6) Die Abbildungen 6 und 7 zeigen als Beispiel die Veröffentlichung der Jahresrechnung Netz (Erfolgsrechnung und Bilanz) für Aktiengesellschaften der Verteilnetzbetreiber.

Erfolgsrechnung Verteilnetz (CHF)	1.1.– 31.12.2010	1.1.– 31.12.2009
Ertrag aus Netznutzung		
Deckungsdifferenzen Netznutzung laufendes Jahr		
Erträge aus Lieferungen und Leistungen		
Interne Erträge		
Aktivierte Eigenleistungen		
Gewinne aus Veräusserungen von Anlagenvermögen		
Übriger Betriebsertrag		
Gesamtleistung		
Aufwand für Vorliegernetze und Systemdienstleistungen		
Materialaufwand / Fremdleistungen		
Personalaufwand		
Interne Aufwendungen		
Abschreibungen		
Abgaben und Leistungen an Gemeinwesen		
Verluste aus Veräusserungen von Anlagenvermögen		
Übriger Betriebsaufwand		
Betriebsaufwand		
Betriebsergebnis vor Finanzierung und Steuern		
Finanzertrag		
Finanzaufwand		
Ordentliches Ergebnis vor Steuern		
Bildung / Auflösung Deckungsdifferenzen Vorjahre ⁵		
Ausserordentlicher Ertrag		
Ausserordentlicher Aufwand		
Ergebnis vor Steuern		
Ertragsteuern		
Jahresgewinn / Jahresverlust		

Abbildung 6: Beispiel der zu veröffentlichenden Erfolgsrechnungen einer Aktiengesellschaft

⁵ Die Position Bildung / Auflösung Deckungsdifferenzen Vorjahre kann alternativ auch als separate Position nach der Position Deckungsdifferenzen laufendes Jahr aufgeführt werden

Bilanz Verteilnetz(CHF)		
	31.12. 2010	31.12. 2009
Sachanlagen		
Immaterielle Anlagen		
Beteiligungen		
Übrige Finanzanlagen		
Anlagevermögen		
Vorräte		
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		
Übrige Forderungen		
Interne Forderungen		
Aktive Rechnungsabgrenzungen		
Flüssige Mittel		
Umlaufvermögen		
AKTIVEN		
Eigenkapital vor Jahresgewinn/Jahresverlust		
Jahresgewinn/Jahresverlust		
Eigenkapital		
Langfristige Verbindlichkeiten		
Rückstellungen für Deckungsdifferenzen		
Übrige Rückstellungen		
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten		
Interne Verbindlichkeiten		
Passive Rechnungsabgrenzungen		
Fremdkapital		
PASSIVEN		

Abbildung 7: Beispiel der zu veröffentlichenden Bilanzen einer Aktiengesellschaft

8.2. Jahresrechnungen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (Beispiel)

- (1) Die Gliederung von Bestandesrechnung (Bilanz⁶) und Laufende Rechnung (Erfolgsrechnung) richtet sich nach dem harmonisierten Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM1) und kann in der Anwendung der Funktionen und Konten-Nr. von Kanton zu Kanton leicht unterschiedlich umgesetzt sein.
- (2) Ein Revisionstestat für die ungebundelte Jahresrechnung bzw. die zu veröffentlichende Bestandesrechnung und Laufende Rechnung ist nicht erforderlich.
- (3) Die Abbildungen 8 und 9 zeigen als Beispiel die Veröffentlichung der Jahresrechnung (Bestandesrechnung und Laufende Rechnung) für einen Verteilnetzbetreiber als öffentlich-rechtliche Körperschaft.

FINANZBUCHHALTUNG		Aktiven	Passiven
Positionen in der Bilanz der Einwohnergemeinde:			
Sammelkonto Aktiven			
1281 *	Elektrizitätsversorgung ¹⁾	629'205.35	-
1281.01	Werkanlagen Verteilung		
1281.02	Werkkataster Elektra	297'936.15	
1281.03	Anschaffung Rundsteueranlage	207'689.95	
1281.04	Sanierung Werkleitungen Winkel	123'579.25	
1281.51	Werkanlagen Übrige	-	
Sammelkonto Passiven			
2282 *	Elektrizitätsversorgung ²⁾	-	1'435'629.77
2282.49	Verpflichtung Verteilung		629'205.35
2282.99	Verpflichtung Übrige		806'424.42

Bei eigenem Rechnungskreis für die Elektrizitätsversorgung sind die Bilanzkonti gemäss HRM1 zu führen.

PUBLIKATION		Verteilung	
Sachanlagen		629'205.35	
Anlagevermögen		629'205.35	
Guthaben Einwohnergemeinde ³⁾		-	
Umlaufvermögen		-	
AKTIVEN		629'205.35	
Eigenkapital		629'205.35	
Schuld Einwohnergemeinde ³⁾		-	
Fremdkapital		-	
PASSIVEN		629'205.35	

⁶ ‚Bilanz‘ und ‚Erfolgsrechnung‘ sind Begriffe vom HRM 2

* Beispiel, als Spezialfinanzierung dargestellt. Die Nummerierung ist nach kantonalen Vorgaben der Dienststellennummerierung anzuwenden.

- 1) Es ist eine Anlagekontrolle nach den Empfehlungen/Richtlinien des VSE zu erstellen. Auf eine Aufwertung der Anlagen wird verzichtet.
- 2) Bei den Verpflichtungen handelt es sich um Eigenkapital der beiden Geschäftsbereiche. Veränderungen ergeben sich aus der Jahresrechnung.
- 3) Das Guthaben Einwohnergemeinde ergibt sich aus dem Total Passiven abzüglich des Anlagevermögens. Die Schuld der Einwohnergemeinde errechnet sich aus dem Total Aktiven abzüglich des Eigenkapitals. Der Saldo Guthaben/Schuld Einwohnergemeinde entspricht dem Saldo Verpflichtungen/Anlagevermögen, Sammelkonti 2282/1281.

Abbildung 8: Beispiel der zu veröffentlichenden Bilanz (Bestandesrechnung) einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft

FINANZBUCHHALTUNG		Aufwand	Ertrag
861 *	Elektrizitätsversorgung; Verteilung	788'581.55	788'581.55
300.00	Kommissionen	2'085.00	
301.00	Löhne	20'000.00	
309.00	Übriger Personalaufwand	60.00	
310.00	Büromaterial, Drucksachen	136.00	
311.01	Anschaffung Mobiliar, Werkzeuge	-	
311.02	Anschaffung Messapparate	35'077.05	
312.01	Netznutzungsentgelt Vorlieferanten	231'555.00	
312.10	Swissgrid Systemdienstleistungen	69'000.00	
312.11	Swissgrid Mehrkostenfinanzierung MKF	52'900.00	
313.00	Verbrauchsmaterial	409.15	
314.01	Unterhalt der Anlagen durch Dritte	44'406.25	
314.02	Unterhalt Gebäude	3'103.40	
315.00	Unterhalt Apparate	1'321.50	
316.00	Mieten	5'712.95	
317.00	Spesenentschädigungen	101.00	
318.01	Porti, Telefon, Versicherungen	206.00	
318.02	Honorare, Dienstleistungen	67'025.70	
318.03	Konzessionsgebühr an EG	81'000.00	
319.00	Verbandsbeiträge	250.00	
329.00	Vorschussverzinsung	-	
331.00	Abschreibung Werkanlagen	133'850.00	
352.00	Verwaltungsentschädigungen an EG	17'109.00	
380.00	Ertragsüberschuss	19'673.55	
395.00	Anteil Soziallasten	3'600.00	
429.00	Verpflichtungsverzinsung		14'112.45
434.01	Netznutzungsentgelt		642'233.85
434.10	Swissgrid Systemdienstleistungen		69'000.00
434.11	Swissgrid Mehrkostenfinanzierung MKF		52'900.00
436.00	Rückerstattungen		10'335.25
480.00	Aufwandüberschuss		-

865 *	Elektrizitätsversorgung; Übriges	686'793.85	686'793.85
300.00	Kommissionen	1'000.00	
301.00	Löhne	11'000.00	
309.00	Übriger Personalaufwand	-	
310.00	Büromaterial, Drucksachen	1'350.00	
311.00	Anschaffung Mobiliar, Werkzeuge	-	
312.00	Stromankauf	520'602.80	
313.00	Verbrauchsmaterial	409.15	
314.01	Unterhalt der Anlagen durch Dritte	12'318.35	
314.02	Unterhalt Gebäude	23'103.40	
315.00	Unterhalt Apparate	41'321.50	
316.00	Mieten	-	
317.00	Spesenentschädigungen	313.00	
318.01	Porti, Telefon, Versicherungen	1'328.45	
318.02	Honorare, Dienstleistungen	3'413.80	
318.03	Installationskontrolle	6'240.00	
319.00	Verbandsbeiträge	250.00	
329.00	Vorschussverzinsung	-	
331.00	Abschreibung Werkanlagen	25'425.00	
352.00	Verwaltungsentschädigungen an EG	17'000.00	
365.00	Beiträge an alternative Energie	-	
380.00	Ertragsüberschuss	19'918.40	
395.00	Anteil Soziallasten	1'800.00	
429.00	Verpflichtungsverzinsung		16'422.00
431.00	Mahngebühren		500.00
434.01	Stromverkauf		653'238.05
434.02	Verkauf alternativer Energie		5'633.80
436.00	Rückerstattungen		11'000.00
480.00	Aufwandüberschuss		-

PUBLIKATION	Verteilung	
Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	764'133.85	
Übriger Betriebsertrag	10'335.25	
Interne Verrechnungen	-	
Gesamtleistung	774'469.10	
Material, Fremdleistungen	528'063.00	
Personal	25'745.00	
Abschreibungen	133'850.00	
Übriger Betriebsaufwand	81'250.00	
Betriebsaufwand	768'908.00	
Betriebsergebnis vor Finanzierung	5'561.10	
Finanzertrag	14'112.45	
Finanzaufwand	-	
Ordentliches Ergebnis	19'673.55	
Ausserordentlicher Ertrag	-	
Ausserordentlicher Aufwand	-	
Jahresgewinn / Jahresverlust	19'673.55	

Abbildung 9: Beispiel der zu veröffentlichenden Erfolgsrechnung (Laufende Rechnung) einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft