

Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss

Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses

Handlungsempfehlungen des Modellprojektes zur Aufstellung eines
Gesamtabschlusses im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF)

4. Auflage

September 2009

Die Mitglieder des Modellprojekts



DORTMUND

Stadt Dortmund
Südwall 2-4
44122 Dortmund



Landeshauptstadt
Düsseldorf

Landeshauptstadt Düsseldorf
Marktplatz 1
40200 Düsseldorf



Stadt Essen
Porscheplatz 1
45121 Essen



Stadt Lippstadt
Ostwall 1
59555 Lippstadt



Stadt Solingen
Cronenberger Straße 59/61
42651 Solingen



Kreis Unna
Friedrich-Ebert-Straße 17
59425 Unna

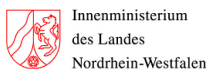


IVC Public Services GmbH WPG
Girardetstraße 2-38
45131 Essen



PricewaterhouseCoopers AG WPG
Moskauer Straße 19
40227 Düsseldorf

Beauftragt und gefördert vom



Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen
Haroldstraße 5
40213 Düsseldorf

Grußwort des Innenministers des Landes Nordrhein-Westfalen



Mit der flächendeckenden Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) ist die Reform des kommunalen Haushaltsrechts einen entscheidenden Schritt vorangekommen. Aber erst die Aufstellung des Gesamtabschlusses wird einen vollständigen Überblick über Vermögen und Schulden in den Kommunen und ihren Betrieben ermöglichen.

Das Land Nordrhein-Westfalen hat mit dem Start des Modellprojekts "NKF-Gesamtabschluss" im Jahre 2007 seine Zusage eingelöst, die Kommunen bei der anspruchsvollen Aufgabe eines NKF-Gesamtabschlusses nicht allein zu lassen. Mit den Städten Dortmund, Düsseldorf, Essen, Lippstadt und Solingen sowie dem Kreis Unna haben sich kompetente und engagierte Partner bereit gefunden, diese Herausforderung anzunehmen und den Kommunen mit praktischer Unterstützung zu helfen. Das Modellprojekt hat eine Vielzahl von Lösungen für die praktische Umsetzung in den Kommunen erarbeitet und wird diese im Rahmen seines Abschlussberichtes allen Kommunen des Landes zur Verfügung stellen. Dabei wurde es vom Innenministerium gefördert und unterstützt sowie von der IVC Public Services GmbH WPG und der PricewaterhouseCoopers AG WPG begleitet. Das Modellprojekt trägt mit seiner Arbeit wesentlich zum Erfolg und zur Akzeptanz der tiefgreifenden Reform des kommunalen Haushaltsrechts bei. Mein Dank gilt deshalb den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Modellprojekts, ohne die dieser Erfolg nicht möglich gewesen wäre. Auch die Gemeindeprüfungsanstalt hat dazu einen wichtigen Beitrag geleistet. Die Fachkunde und das hohe Engagement aller Mitwirkenden werden dazu beitragen, dass die Projektergebnisse auch über die Landesgrenzen hinaus genutzt werden können.

Das Modellprojekt bilanziert mit dem nun vorgelegten Praxisleitfaden seine Arbeit. Er veranschaulicht, in welcher vielfältigen Weise die Kommunen bei der Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses Erleichterungen nutzen können. Außer-

dem enthält der Leitfaden erste Hinweise für die notwendige Gesamtsteuerung der Kommune vor Ort. Das Ziel des Modellprojekts ist damit erreicht. Dieses ist nicht zuletzt der guten Zusammenarbeit der Kommunen untereinander zu verdanken, die es im ganzen Land fortzusetzen gilt. Auch zukünftig ist zur Lösung von Praxisfragen ein intensiver Erfahrungsaustausch innerhalb der kommunalen Familie unerlässlich.

Düsseldorf, im August 2009

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Ingo J. J. J.', written in a cursive style.

Vorwort

Von Mai 2007 bis August 2009 haben sechs Modellkommunen (Stadt Dortmund - ab Februar 2009 -, Landeshauptstadt Düsseldorf, Stadt Essen, Stadt Lippstadt, Stadt Solingen, Kreis Unna) im Auftrag des Innenministeriums NRW ein umfangreiches Projekt zur modellhaften Erprobung des NKF-Gesamtabschlusses durchgeführt. Der Modellprozess, aus dem zahlreiche theoretische Grundlagen und praktische Erkenntnisse resultieren, wurde von den beiden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften IVC Public Services GmbH und PricewaterhouseCoopers AG, organisatorisch und fachlich begleitet. Außerdem hat die Gemeindeprüfungsanstalt NRW begleitend an den zentralen Projektsitzungen teilgenommen. Die vorliegende vierte Auflage des Praxisleitfadens dokumentiert abschließend die Ergebnisse aus dem Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss und dient der nachfolgenden Umsetzung der gemeindehaushaltsrechtlichen Vorgaben durch die nordrhein-westfälischen Kommunen. Die Erkenntnisse aus dem Modellprojekt werden auch in die anstehende Evaluation zum NKF einfließen.

Vor dem Hintergrund des ambitionierten Zeitrahmens, wonach die verbindliche Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses zum 31. Dezember 2010 vorzunehmen ist, wurden etliche Vereinfachungsregelungen herausgearbeitet. Dadurch ist die grundsätzliche Umsetzbarkeit der erforderlichen Arbeiten zum vorgegebenen Stichtag und mit einem angemessenen Aufwand für die Kommunen gewährleistet. Aus dem Modellprojekt heraus wurde deutlich, dass eine angemessene Einbindung der Betriebe des Konsolidierungskreises sowie die frühzeitige Befassung mit den Vorbereitungsarbeiten zum Gesamtabschluss unerlässlich sind. Außerdem sind die Spielräume aus dem Kriterium der Wesentlichkeit von den Kommunen zu nutzen, um vor allem beim ersten Gesamtabschluss eine angemessene Aufwand-Nutzen-Relation zu erreichen. Trotz aller Vereinfachungsregelungen war es stets das Anliegen der Modellkommunen, die Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage durch den kommunalen Gesamtabschluss unangetastet zu lassen.

Aus der modellhaften Erprobung heraus sind sich die Modellkommunen dessen bewusst, dass bei aller Sorgfalt eine abschließende Gestaltung aller relevanten Festlegungen zum Gesamtabschluss mangels Erfahrungen aus einer flächendeckenden Umsetzungspraxis nicht möglich ist. Dessen ungeachtet beinhaltet dieser Praxisleitfaden eine Vielzahl von fundierten Regelungsinhalten zum Gesamtabschluss, die bundesweit wahrgenommen werden und eine gute Arbeitsgrundlage für partielle Ergänzungen und Weiterentwicklungen liefern. Durch die Mitwirkung der Gemeindeprüfungsanstalt werden die im Praxisleitfaden dargestellten Rahmensetzungen auch von dieser Einrichtung grundsätzlich mitgetragen. Hiervon unabhängig liegt eine sachgerechte Ausgestaltung des örtlichen Gesamtabschlusses in der Verantwortung der jeweiligen Kommune und bedarf einer zutreffenden Interpretation der vorliegenden Erkenntnisse, da nicht jeder mögliche Einzelfall für den Gesamtabschluss verbindlich geregelt werden kann und soll.

Alle Projektbeteiligten wünschen den nordrhein-westfälischen Kommunen für die Umsetzung des NKF-Gesamtabschlusses gutes Gelingen.

Düsseldorf im August 2009

Stadt Dortmund	 Claudia Hannebeck	 Melanie Suchardt	 Jürgen Wissmann	
Landeshauptstadt Düsseldorf	 Manuella Chilla	 Peter Hoppenstedt	 Frank-Ronald Jahnke	
Stadt Essen	 Beate Behnke-Hahne	 Meike Dommenz	 Fabian Klemt	 Christoph Münz
Stadt Lippstadt	 Wilfried Meschede	 Klaus Weber		
Stadt Solingen	 Kai Dahlman	 Ingo Schneider	 Folkert van Lessen	
Kreis Unna	 Thomas Bausmeister			
IVC Public Services GmbH WPG	 Christoph Heck			
PricewaterhouseCoopers AG WPG	 Andreas Hellenbrand			

Inhaltsverzeichnis

Grußwort des Innenministers des Landes Nordrhein-Westfalen	3
Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Anlagenverzeichnis	12
Abkürzungsverzeichnis.....	13
Zusammenfassung	16
A. Einführung	20
I. Ziele des Praxisleitfadens.....	20
II. Abgrenzung der Rechtsgrundlagen.....	21
III. Elemente und Grundbegriffe des Gesamtabschlusses	22
1. Elemente des Gesamtabschlusses.....	22
2. Wesentliche Grundbegriffe des NKF-Gesamtabschlusses	23
B. Der Weg zum NKF-Gesamtabschluss	25
I. Projektvorbereitung und -planung	25
II. Vom Beteiligungsbericht zum Konsolidierungskreis.....	26
III. Vom Konsolidierungskreis zum Summenabschluss.....	26
IV. Vom Summenabschluss zum Gesamtabschluss	27
V. Prüfung des Gesamtabschlusses.....	30
VI. Gesamtsteuerung	30
C. Projektvorbereitung und -planung.....	31
I. Projektorganisation/-management.....	31
1. Personelle Ressourcen und organisatorische Strukturen	31
2. Zeit- und Aufgabenplanung.....	32
3. Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses.....	33
II. Gesamtabschlussrichtlinie.....	35
III. Konsolidierungssoftware	37

D.	Vom Beteiligungsbericht zum Konsolidierungskreis	39
I.	Festlegung des Konsolidierungskreises	39
1.	Begriff, Zweck und Inhalt des Konsolidierungskreises	39
2.	Rahmenbedingungen und Ausgangspunkte	40
3.	Abgrenzungsschritte für die Zuordnung der Betriebe	40
II.	Wesentlichkeitsaspekte im Konsolidierungskreis	44
E.	Vom Konsolidierungskreis zum Summenabschluss	47
I.	Aufstellung des örtlichen Positionenplans	47
II.	Vereinheitlichung der Bilanzstichtage.....	50
III.	Vereinheitlichung von Ausweis, Ansatz und Bewertung an das Recht der Kommune sowie Aufdeckung stiller Reserven und Lasten	51
1.	Grundsätze der Einheitlichkeit	51
2.	Aufdeckung stiller Reserven und Lasten.....	54
3.	Ausnahmen von den Grundsätzen der Einheitlichkeit	55
IV.	Erstellung eines Summenabschlusses.....	56
F.	Vom Summenabschluss zum Gesamtabschluss.....	58
I.	Kapitalkonsolidierung	58
1.	Konzeptionelle Grundlagen.....	58
2.	Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode	59
3.	Anwendung der Equity-Methode.....	70
4.	Exkurs: Besonderheiten zu den immateriellen Vermögensgegenständen im Gesamtabschluss.....	74
II.	Schuldenkonsolidierung	77
1.	Grundsätze.....	77
2.	Aufrechnungsdifferenzen	78
III.	Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	81
IV.	Zwischenergebniseliminierung	82
V.	Gesamtergebnisrechnung	84
1.	Rechtliche Grundlagen.....	84
2.	Struktur der Gesamtergebnisrechnung	84
3.	Ergebnis Auswirkungen der jeweiligen Konsolidierungsschritte.....	86
VI.	Gesamtbilanz.....	88

1.	Rechtliche Grundlagen.....	88
2.	Struktur der Gesamtbilanz	88
VII.	Gesamtanhang	91
1.	Angaben im Gesamtanhang	91
2.	Gesamteigenkapitalspiegel	91
3.	Gesamtkapitalflussrechnung.....	94
VIII.	Gesamtlagebericht	102
IX.	Beteiligungsbericht	103
G.	Steuerung des "Konzerns Kommune"	104
I.	Ausgangssituation	104
II.	Steuerungsstruktur	105
III.	Steuerungsinstrumente	107
1.	Überblick	107
2.	Gesamtsteuerung mit den Instrumenten des NKF-Haushalts.....	107
3.	Gesamtsteuerung mit quantitativen Kennzahlen oder qualitativen Kriterien.....	109
4.	Gesamtsteuerung auf der Basis eines Gesamtproduktportfolio (Gesamtaufgabenkritik).....	109
IV.	Eckpunkte für ein internes "Konzernberichts- und -planungssystem"	110
V.	Praxishinweise der Modellkommunen zur Gesamtsteuerung	111
1.	Stärkung der Organe.....	111
2.	Geschäftsbereichsmodell als Zielmodell einer Gesamtsteuerung	112
3.	Segmentberichterstattung	112
VI.	Fazit und Ausblick zur Gesamtsteuerung.....	112
H.	Erläuterungen zu den Fallstudien der Modellkommunen	114
I.	Fallstudie Landeshauptstadt Düsseldorf	114
II.	Fallstudie Stadt Essen.....	115
III.	Fallstudie Stadt Lippstadt	117
IV.	Fallstudie Stadt Solingen.....	118
V.	Fallstudie Kreis Unna	119

VI.	Exkurs: Beispiel zum Wegfall der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses (Stadt Meschede).....	120
I.	Prüfung des Gesamtabschlusses	121
I.	Örtliche Prüfung.....	121
II.	Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung.....	121
III.	Fristen.....	122
IV.	Bestätigungsvermerk.....	122
V.	Einbeziehung der Jahresabschlüsse und Zwischenabschlüsse.....	123
VI.	Hinweise zum Prüfungsablauf.....	124
VII.	Überörtliche Prüfung.....	124
J.	Rechnungslegungsbezogene Erleichterungen	126
I.	Anwendungsfälle der Wesentlichkeit.....	126
1.	Verzicht auf die Anpassung von GWG-Erfassungen nach altem und nach neuem Steuerrecht.....	127
2.	Verzicht auf den Ausweis bzw. die Eliminierung von Verbundbeziehungen aus Sammeldebitoren bzw. aus Vorverfahren	128
3.	Zusammenfassung der Forderungsarten in einem Bilanzposten.....	129
4.	Zusammenfassung der Verbindlichkeiten nach wesentlichen Arten.....	130
5.	Beibehaltung der Beteiligungsbuchwerte.....	131
6.	Verzicht auf die Anpassung von Herstellungskosten	132
7.	Verzicht auf die Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren	134
8.	Beibehaltung von Netto-Bilanzierungen von bezuschussten bzw. steuerlich sondergeförderten Vermögensgegenständen	136
9.	Verzicht auf die Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten bzw. einzelner Geschäftsvorfälle	138
10.	Verzicht auf eine Zwischenergebniseliminierung	140
11.	Verzicht auf die Umgliederung in die aktivierten Eigenleistungen	141
12.	Vereinfachte Aufwands- und Ertragskonsolidierung	142
II.	Konzeptionelle Einzelfragen	143
1.	Stichtag und Wertansätze für die Erstkonsolidierung	143
2.	Vereinfachtes Verfahren zur Verteilung von Unterschiedsbeträgen	150
3.	Behandlung des verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwertes	151
4.	Verzicht auf die Anpassung von Nutzungsdauern und	

	Abschreibungsmethoden	152
III.	Weitere Einzelthemen	156
	1. Verzicht auf Zwischenabschlüsse	156
	2. Vereinfachungen im freiwillig erstellten Gesamtanlagenpiegel	158
	3. Beibehaltung der Wertansätze der Sondervermögen	159
	4. Verzicht auf die Anpassung vorhandener Bilanzansätze und angewandter Bewertungsmethoden der Betriebe	160
	5. Verzicht auf Anpassungen bei unterjährigem Erwerb	161
	6. Vereinfachte Verteilung stiller Reserven / Lasten	162
	7. Vereinfachte Fortschreibung stiller Reserven / Lasten.....	164
	8. Verzicht auf die Umgliederung von Umsatzsteuerverdifferenzen	167
	9. Verzicht auf die Vollkonsolidierung von Servicebetrieben	168
	10. Voraussetzungen zur Berücksichtigung von Teilkonzernabschlüssen	170
	11. Befreiung von der Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses.....	172
	12. Exkurs: Umgang mit latenten Steuern	172
K.	Kurzinformationen zu den Modellkommunen	174

Anlagenverzeichnis

I	Fallstudien der Modellkommunen (Stand: März 2009)	
I.1	Landeshauptstadt Düsseldorf	1-42
I.2	Stadt Essen	1-170
I.3	Stadt Lippstadt	1-66
I.4	Stadt Solingen	1-56
I.5	Kreis Unna	1-75
I.6	Exkurs: Beispiel zum Wegfall der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses (Stadt Meschede)	1-2
II	Gesamtabschlussrichtlinien der Modellkommunen	
II.1	Stadt Dortmund	1-112
II.2	Landeshauptstadt Düsseldorf	1-84
II.3	Stadt Essen	1-27
II.4	Stadt Lippstadt	1-28
II.5	Stadt Solingen	1-91
II.6	Kreis Unna	1-66
III	Umsetzungstagebücher der Modellkommunen	
III.1	Stadt Dortmund (Projektplan)	1-8
III.2	Landeshauptstadt Düsseldorf	1-6
III.3	Stadt Essen	1-5
III.4	Stadt Lippstadt	1-12
III.5	Stadt Solingen	1-7
III.6	Kreis Unna	1-18
IV	Rechtsgrundlagen des NKF-Gesamtabschlusses und HGB-Regelungstexte (Stand 2002)	1-18
V	Ansatz- und Bewertungsunterschiede HGB und NKF	1-2
VI	Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss	1-53
VII	Benötigte Daten zur Ableitung der Gesamtkapitalflussrechnung im Rahmen des DRS 2.....	1-4
VIII	Gesamtsteuerung: Stärkung der Organe	1-5
IX	Checkliste Gesamtanhang	1-4
X	Checkliste Gesamtlagebericht	1-9
XI	Literaturverzeichnis	1

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Aufl.	Auflage
ABI EU	Amtsblatt der Europäischen Union
ADS	Adler/Düring/Schmaltz, Kommentar zur Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen
AfA	Absetzung für Abnutzungen
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AktG	Aktiengesetz
AöR	Anstalt öffentlichen Rechts
aRAP	aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CF	Cashflow
d.h.	das heißt
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DV	Datenverarbeitung
EA	Einzelabschluss
EAV	Ergebnisabführungsvertrag
EB	Eröffnungsbilanz
ebd.	ebenda
E-DRS	Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standard
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum HGB
EigVO	Eigenbetriebsverordnung
EK	Eigenkapital
ER	Ergebnisrechnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	und andere
etc.	et cetera

evtl.	eventuell
EWB	Einzelwertberichtigung
FAV	Finanzanlagevermögen
Fifo	First-in-first-out
FK	Fremdkapital
Fo. / Ford.	Forderung
GA-Richtlinie	Gesamtabschlussrichtlinie
gem.	gemäß
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GewSt	Gewerbesteuer
GFW	Geschäfts- oder Firmenwert
ggf.	gegebenenfalls
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH Gesetz
GO	Gemeindeordnung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoK	Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
GoL	Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
GPA NRW	Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen
grds.	grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HB	Handelsbilanz
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschender Meinung
IAS	International Accounting Standards
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
IM NRW	Innenministerium Nordrhein-Westfalen
i.R.	im Rahmen
i.S.	im Sinne
IVC-PS	IVC Public Services GmbH WPG
i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Jahresabschluss
JÜ	Jahresüberschuss
KB	Kommunalbilanz
KG	Kommanditgesellschaft
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KSt	Körperschaftsteuer
LBG NRW	Beamtengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen

lfd.	laufend
Lifo	Last-in-first-out
max.	maximal
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NKFEG	NKF Einführungsgesetz
NRW	Nordrhein-Westfalen
o.Ä.	oder Ähnliches
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
o.w.	ohne weiteres
p.a.	per anno
pRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
PwC	PricewaterhouseCoopers AG WPG
RGBI	Reichsgesetzblatt
RHB	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
RPA	Rechnungsprüfungsamt
SAV	Sachanlagevermögen
sog.	sogenannte/n
SpKG	Sparkassengesetz
TransPuG	Transparenz- und Publizitätsgesetz
t _{0-n}	Periode/Haushaltsjahr 0 bis n
T€	1.000 Euro
TU	Tochterunternehmen
Tz	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliche
UB	Unterschiedsbetrag
Unt.	Unternehmen
u.U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
v.a.	vor allem
vAB	Verselbstständiger Aufgabenbereich
Vbl / Verbl. / VB.	Verbindlichkeit
vgl.	vergleiche
v.H.	von Hundert
Vj.	Vorjahr
vU	verbundenes Unternehmen
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPH	WP Handbuch 2006
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil

Zusammenfassung

Projektbeteiligte und Verlauf

Von Mai 2007 bis August 2009 haben zunächst fünf Modellkommunen (Landeshauptstadt Düsseldorf, Stadt Essen, Stadt Lippstadt, Stadt Solingen, Kreis Unna) und ab Februar 2009 zusätzlich die Stadt Dortmund im Auftrag des Innenministeriums NRW ein umfangreiches Projekt zur modellhaften Erprobung des NKF-Gesamtabschlusses durchgeführt. Die Kommunen wurden von den beiden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften IVC Public Services GmbH, Essen und PricewaterhouseCoopers AG, Düsseldorf, organisatorisch und fachlich begleitet. Daneben hat ab Beginn der Erprobungsphase im August 2008 zusätzlich die Gemeindeprüfungsanstalt NRW an den Projektarbeiten begleitend teilgenommen und trägt somit die Projektergebnisse grundsätzlich mit. Es standen folgende Projektziele im Vordergrund:

- Aufstellung von Probeabschlüssen durch die Modellkommunen,
- Entwicklung, öffentlichkeitswirksame Aufbereitung und Nutzbarmachung allgemein gültiger und verständlicher Praxishinweise für die bilanztechnische Umsetzung des NKF-Gesamtabschlusses sowie für die strategische Steuerung im "Konzern" Kommune,
- Abgleich der Regelungen zum Gesamtabschluss im NKF mit den Praxiserfahrungen in den Modellkommunen,
- Zusammenstellung und Diskussion offener Fragen, ggf. auch mit nicht am Projekt beteiligten Kommunen des Landes; Erstellung von Detailkonzepten,
- Dokumentation und Präsentation der Arbeitsergebnisse.

Der Projektablauf untergliederte sich entsprechend der vereinbarten Leistungsbeschreibung und dem Beschluss der Projektlenkungsgruppe in die nachfolgenden Phasen:

- Phase I: Startphase 1. Mai 2007 bis 31. Juli 2007
- Phase II: Konzeptphase 1. August 2007 bis 31. August 2008, mit einem Zwischenbericht über den Stand des Projekts zum 31. August 2008
- Phase III: Umsetzungsphase 1. September 2008 bis 30. April 2009, mit einem weiteren Zwischenbericht über den Stand des Projekts zum 30. April 2009
- Phase IV: Ergebnisphase 1. Mai 2009 bis 31. August 2009, mit einem Abschlussbericht zum 31. August 2009.

Projektergebnisse

Der "Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses" stellt die Dokumentation der wesentlichen Projektergebnisse dar. Die Modellkommunen haben im Rahmen des Projektes das fachliche Konzept für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erstellt und anschließend praktisch im Rahmen ihrer Fallstudien erprobt. Dieser konzeptionelle Rahmen soll ein grundlegendes und stets praxisbezogenes Verständnis von den notwendigen Schritten für die Erstellung des Gesamtabschlusses liefern. Konkret mündet dies in Vorschläge für Gesamtabschlussrichtlinien und Umsetzungstagebücher, die von den Modellkommunen erarbeitet wurden. Ebenso werden die erarbeiteten Fallstudien in diesem Leitfaden wiedergegeben. Im Einzelnen sei verwiesen auf die umfangreichen Anlagen zu diesem Leitfaden; diese umfassen u.a.:

- Fünf Fallstudien der Modellkommunen und ein Beispiel für eine von der Aufstellungspflicht befreiten Kommune (Anlagen I.1 bis I.6)
- Sechs Gesamtabschlussrichtlinien der Modellkommunen (Anlagen II.1 bis II. 6)
- Sechs Umsetzungstagebücher der Modellkommunen (Anlagen III.1 bis III.6)
- Positionenrahmen (Grundlage der örtlichen "Konzernkontenpläne")
- Muster zur Gliederung von Gesamtergebnisrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtkapitalflussrechnung
- Ca. 37 Empfehlungen bezüglich rechnungslegungsbezogener Erleichterungen im Hinblick auf eine aufwandsminimalen Einführung des NKF-Gesamtabschlusses
- Ca. zehn weitere Anlagen (z.B. Checklisten, Literaturverzeichnis, Gesetzessynopse)

Als Kern des Leitfadens werden die von den Modellkommunen vorgeschlagenen rechnungslegungsbezogenen Erleichterungen dargestellt. Diese sind aus den praktischen Erfahrungen bei der Durchführung der Fallstudien hervorgegangen und umfassen insbesondere:

Anwendungsfälle der Wesentlichkeit

- Verzicht auf die Anpassung von GWG-Erfassung nach altem und neuem Steuerrecht
- Verzicht auf den Ausweis bzw. die Eliminierung von Verbundbeziehungen aus Sammeldebitoren bzw. aus Vorverfahren
- Zusammenfassung der Forderungsarten in einem Bilanzposten
- Zusammenfassung der Verbindlichkeiten nach wesentlichen Arten
- Beibehaltung der Beteiligungsbuchwerte
- Verzicht auf die Anpassung von Herstellungskosten

- Verzicht auf die Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren
- Beibehaltung von Netto-Bilanzierung von bezuschussten bzw. steuerlich sondergeförderten Vermögensgegenständen
- Verzicht auf die Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten bzw. einzelner Geschäftsvorfälle
- Verzicht auf eine Zwischenergebniseliminierung
- Verzicht auf die Umgliederung in die aktivierten Eigenleistungen
- Vereinfachte Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Konzeptionelle Einzelfragen

- Stichtag und Wertansätze für die Erstkonsolidierung
- Vereinfachtes Verfahren zur Verteilung von Unterschiedsbeträgen
- Behandlung des verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwertes
- Verzicht auf die Anpassung von Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden

Weitere Einzelthemen

- Verzicht auf Zwischenabschlüsse
- Vereinfachungen im freiwillig erstellten Gesamtanlagenspiegel
- Beibehaltung der Wertansätze der Sondervermögen
- Verzicht auf die Anpassung vorhandener Bilanzansätze und angewandter Bewertungsmethoden der Betriebe
- Verzicht auf Anpassungen bei unterjährigem Erwerb
- Vereinfachte Verteilung stiller Reserven / Lasten
- Vereinfachte Fortschreibung stiller Reserven / Lasten
- Verzicht auf die Umgliederung von Umsatzsteuerverdifferenzen
- Verzicht auf die Vollkonsolidierung von Servicebetrieben
- Voraussetzungen zur Berücksichtigung von Teilkonzernabschlüssen
- Befreiung von der Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses
- Exkurs: Umgang mit latenten Steuern

Im Ergebnis haben die Modellkommunen herausgearbeitet, dass dem Grundsatz der Wesentlichkeit für die örtliche Arbeitsplanung in Bezug auf die Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses zentrale Bedeutung zukommt. Entsprechend diesem Grundsatz sind bei der Rechnungslegung alle Tatbestände zu berücksichtigen und offenzulegen, die für die Adressaten des Jahresabschlusses von Bedeutung sein können; umgekehrt können Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung vernachlässigt werden, die wegen ihrer Größenordnung keinen Einfluss auf die Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage haben. Die konkreten Fallbeispiele und die im Projekt erprobten Wesentlichkeitsgrenzen stellen eine konkrete Hilfestellung für die Erstellung des Gesamtabschlusses - insbesondere i.R. einer gebotenen Mindestvereinheitlichung - dar.

Als weiteres Ergebnis der Erprobungsphase in den Modellkommunen kann festgehalten werden, dass zumindest im Falle kleinerer "kommunaler Konzerne" bzw. für die erstmalige Aufstellung des Gesamtabschlusses vereinfachend auch Standardtabellenkalkulationsprogramme auskömmlich sein können. Ergänzt werden die Ausführungen um die Darstellung von Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung des Gesamtabschlusses.

Über den im Wesentlichen vergangenheitsorientierten Gesamtabschluss hinaus hat sich das Modellprojekt auch mit Fragen der Grundlagen und Rahmenbedingungen einer Gesamtsteuerung befasst. Angestrebt wird hierzu eine zielgerichtete und aufeinander abgestimmte Steuerung der Kommune als Ganzes im Hinblick auf die nahe Zukunft. Der Leitfaden stellt die hierzu erforderlichen ergänzenden Instrumente dar und enthält Vorschläge für Strukturierungsansätze und Steuerungsinstrumente.

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass der Gesamtabschluss für die nordrheinwestfälischen Kommunen kein unüberwindbares Hindernis darstellt. Der vorliegende Leitfaden und die ihm beigelegten umfangreichen Arbeitsergebnisse der Modellkommunen enthalten die notwendigen Informationen und Handlungsempfehlungen für den Einstieg in eine praxisorientierte Umsetzung der Anforderungen aus Gemeindeordnung und Gemeindehaushaltsverordnung des Landes Nordrhein-Westfalen.

A. Einführung

I. Ziele des Praxisleitfadens

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) zum 1. Januar 2005 haben die Kommunen in Nordrhein-Westfalen spätestens zum 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen. Ferner sieht das Gemeindehaushaltsrecht NRW vor, dass spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 von jeder Kommune ein Gesamtabschluss aufzustellen ist, der - wie ein Konzernabschluss in der Privatwirtschaft - die verselbstständigten Aufgabenbereiche (im Folgenden als "Betriebe" bezeichnet) mit der Kernverwaltung zusammenfasst. Damit wird umfassend ein der tatsächlichen Aufgabenerledigung entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Lage und die Entwicklung der Kommune abgegeben.

Vor diesem Hintergrund hatte das Innenministerium NRW im Frühjahr 2007 das Modellprojekt "NKF-Gesamtabschluss" initiiert. In diesem Modellprojekt wirkten zunächst die Landeshauptstadt Düsseldorf, die Städte Essen, Solingen und Lippstadt sowie der Kreis Unna als Modellkommunen mit. Im Februar 2009 kam die Stadt Dortmund als sechste Modellkommune hinzu. Das Modellprojekt wurde von der Arbeitsgemeinschaft PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Düsseldorf, und IVC Public Services GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Essen, organisatorisch und fachlich begleitet, u. a. um die Einhaltung wesentlicher Grundsätze einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung sicher zu stellen. Die in diesem Modellprojekt mitwirkenden Kommunen haben bis Mitte 2009 aus einer modellhaften Umsetzung der gesetzlichen Anforderungen (§ 116 GO NRW, §§ 49-51 GemHVO NRW sowie §§ 300-309, §§ 311 und 312 HGB) Handlungsempfehlungen für die Kommunen in Nordrhein-Westfalen zur Integration der oft komplexen Beteiligungsstrukturen in die "konsolidierte Rechnungslegung" (Gesamtabschluss) für den "Konzern Kommune" entwickelt, die auch bei anderen Kommunen Anwendung finden können.

Die Modellkommunen haben bis zum 31. August 2008 den konzeptionellen Rahmen für einen kommunalen Gesamtabschluss auf Grundlage des NKF erarbeitet. Die im Modellprojekt entwickelten Leitlinien sowie die eigenen Konzepte der Modellkommunen wurden überwiegend in die beispielhafte örtliche Aufstellung der Fallstudien einbezogen. Die Ergebnisse der praktischen Erprobung in den Modellkommunen sind in fünf Fallstudien dokumentiert (vgl. Anlage I). Außerdem liegen die Gesamtabschlussrichtlinien (vgl. Anlage II) und Umsetzungstagebücher (vgl. Anlage III) der Modellkommunen vor.

Dieser Praxisleitfaden ist vorrangig als praktische Arbeitshilfe ausgestaltet, der die Kommunen und ihre Aufsichtsbehörden unterstützen soll, die für sie neue Thematik "Gesamtabschluss" zu bewältigen.

Dementsprechend enthält der Leitfaden insbesondere

- einen fachlichen Einstieg in relevante Teilbereiche der Thematik "NKF-Gesamtabschluss"
- inhaltliche Festlegungen aus der praktischen Arbeit des Modellprojekts
- zahlreiche Praxisbeispiele und -hinweise sowie
- die Fallstudien, Gesamtabschlussrichtlinien und Umsetzungstagebücher der Modellkommunen.

Der Leitfaden stellt insgesamt weder ein wissenschaftliches Ergebnis zum NKF-Gesamtabschluss, noch ein Lehrbuch oder einen Kommentar dar. Vielmehr sind praxisrelevante Fragestellungen und Handlungshinweise in allgemeiner Form enthalten.

Er ist weder eine Rechtsvorschrift noch ein verbindlicher Erlass des Innenministeriums. Soweit im Leitfaden als Auslegungshilfe bei einzelnen Vorschriften auf die kaufmännische Literatur verwiesen wird, führt dies nicht etwa dazu, dass hierdurch andere als die durch ausdrückliche Verweise in den §§ 49 ff. GemHVO NRW gesetzlich bestimmten Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung kommen. Es bleibt dabei, dass das kaufmännische Rechnungswesen regelmäßig (lediglich) als Referenzmodell für das NKF heranzuziehen ist, wenn und soweit das Gemeindehaushaltsrecht NRW keine spezifischen eigenen Regelungen enthält.

Der Leitfaden kann naturgemäß nicht umfassende Antworten auf sämtliche Fragen zur Aufstellung des kommunalen Gesamtabschlusses geben. Er soll aber den Leser/die Leserin anregen, sich weitere Kenntnisse über die haushaltsrechtlichen Anforderungen an den Gesamtabschluss zu verschaffen, um in der Praxis vor Ort eine geeignete Form für die Aufstellung des kommunalen Gesamtabschlusses zu finden. Die Verweisungen auf die kaufmännische Literatur stellen daher eine Aufforderung an den Leser dar, weitere Informationsquellen, wie beispielsweise Lehrbücher zur Konzernrechnungslegung oder HGB-Kommentare zu nutzen, um die nötige Sicherheit für die eigenverantwortlichen Entscheidungen zu gewinnen.

II. Abgrenzung der Rechtsgrundlagen

Vor dem Hintergrund, dass der Leitfaden vor allem eine praktische Arbeitshilfe sein will, werden die zum NKF-Gesamtabschluss geltenden rechtlichen Vorschriften im Leitfaden nur in stark begrenzter Form zitiert und erläutert. Dies geschieht in den Kapiteln C bis I grundsätzlich nur

insoweit es für das Verständnis der jeweils dargestellten Konsolidierungsaufgabe erforderlich ist.

Eine umfassende Darstellung der zum NKF-Gesamtabschluss geltenden rechtlichen Vorschriften enthalten die Anlagen IV (Rechtsgrundlagen des NKF-Gesamtabschlusses und HGB Regelungstexte, Stand 2002), sowie V (Ansatz- und Bewertungsunterschiede HGB und NKF).

Dementsprechend werden nachstehend nur die wichtigsten Elemente und Grundbegriffe erörtert, die zum Gesamtabschluss bestehen und mit den Vorschriften des HGB verglichen.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass das HGB nur in begrenztem Umfang unmittelbar für den NKF-Gesamtabschluss gilt: Im nordrhein-westfälischen Gemeindehaushaltsrecht existiert kein pauschaler Verweis auf die Vorschriften der §§ 290-315 HGB zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht. Lediglich im Sinne von näheren Konsolidierungsvorschriften verweisen § 50 Abs. 1 i.V.m. § 49 Abs. 4 GemHVO NRW auf die §§ 300-309 HGB¹. In § 50 Abs. 3 GemHVO NRW i.V.m. § 49 Abs. 4 GemHVO NRW wird zusätzlich auf die §§ 311 und 312 HGB verwiesen.

III. Elemente und Grundbegriffe des Gesamtabschlusses

1. Elemente des Gesamtabschlusses

Nach § 116 Abs. 1 Satz 2 GO NRW und § 49 GemHVO NRW besteht der Gesamtabschluss aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz sowie dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht und einen Beteiligungsbericht zu ergänzen. Die genannten Elemente des Gesamtabschlusses werden in gesonderten Kapiteln dargestellt und erläutert.

Hierfür hat die Kommune ihren Jahresabschluss nach § 95 GO NRW und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder in privatrechtlicher Form zusammenzufassen und interne Verflechtungen zu konsolidieren (§ 116 Abs. 2 Satz 1 GO NRW i.V.m. § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW).

Die Kommune kann dem Gesamtabschluss weitere Unterlagen beifügen, die aus örtlichen Gegebenheiten heraus erforderlich sind und für die Adressaten des Gesamtabschlusses die Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit der durch den Gesamtabschluss aufgezeigten wirtschaftlichen Gesamtlage der Kommune verbessern können.

¹ Gem. § 49 Abs. 4 GemHVO NRW beziehen sich die HGB-Verweise des Siebten Abschnitts der GemHVO NRW (Gesamtabschluss) ausdrücklich auf das Handelsgesetzbuch in der geänderten Fassung vom 24. August 2002. Die seitdem verabschiedeten Änderungen des HGB sind auf den Gesamtabschluss nicht anwendbar und bleiben daher in diesem Praxisleitfaden unberücksichtigt.

2. Wesentliche Grundbegriffe des NKF-Gesamtabschlusses

Nachstehend werden einige wesentliche Grundbegriffe des Gemeindehaushaltsrechtes NRW erläutert, die im Zusammenhang mit der Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses wesentlich scheinen.

Verselbstständiger Aufgabenbereich

§ 116 Abs. 2 GO NRW enthält den Begriff des verselbstständigten Aufgabenbereiches (vAB), der in den Gesamtabschluss der Kommune einzubeziehen ist. Das Modellprojekt verwendet den gebräuchlicheren betriebswirtschaftlichen Begriff "Betrieb" synonym zum gesetzlichen Begriff vAB, unabhängig von der tatsächlichen Rechtsform.

Betriebe sind kommunale Organisationseinheiten in öffentlich-rechtlicher (z.B. AöR, Sondervermögen, Zweckverbände) oder privatrechtlicher (z.B. GmbH, AG) Form, die als wirtschaftlich und organisatorisch selbstständige Einrichtungen kommunale Aufgaben erfüllen.

Mutter- und Tochterunternehmen / Kommune und voll zu konsolidierender Betrieb

Der Begriff "Mutterunternehmen" wird im Rahmen der Anwendung der §§ 300 bis 309 HGB und des § 312 HGB durch den Begriff "Kommune" ersetzt.

Dem HGB-Begriff "Tochterunternehmen" entspricht in der GO NRW und der GemHVO NRW der Begriff voll zu konsolidierender Betrieb. Es handelt sich dabei um die nach § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW einzubeziehenden vAB.

Assoziierte Unternehmen / Assoziierte Betriebe

Der im Praxisleitfaden verwendete Begriff "assoziierter Betrieb" entspricht dem handelsrechtlichen Begriff "assoziertes Unternehmen". Es handelt sich dabei um die in § 50 Abs. 3 GemHVO NRW genannten Betriebe unter maßgeblichem Einfluss der Kommune, an dem die Kommune eine Beteiligung im Sinne § 271 Abs. 1 HGB hält.

§ 311 Abs. 1 HGB nimmt i.V.m. § 50 Abs. 3 GemHVO NRW Bezug auf § 271 Abs. 1 HGB. Beteiligungen sind demnach Anteile an Betrieben ("anderen Unternehmen"), die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesen Betrieben zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht und ob der Betrieb in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form besteht.

Handelsbilanz / Kommunalbilanz

Der in § 297 Abs. 1 S. 1 HGB verwendete Begriff "Konzernbilanz" entspricht im Rahmen des Gesamtabschlusses der "Gesamtbilanz" gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO NRW. Der in der

betriebswirtschaftlichen Literatur für Zwecke der Überleitungsrechnung verwendeten Bezeichnung Handelsbilanz entspricht im Rahmen des Gesamtabchlusses der Begriff "Kommunalbilanz" (KB). Es wird zwischen den folgenden Kommunalbilanzen unterschieden:

- KB I: Kommunalbilanz nach Vereinheitlichung des Ausweises auf Grundlage der Handelsbilanz
- KB II: Kommunalbilanz nach Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung auf Grundlage der KB I
- KB III: Kommunalbilanz nach Aufdeckung stiller Reserven und Lasten auf Grundlage der KB II

Gewinn- und Verlustrechnung / Ergebnisrechnung

Der in § 297 Abs. 1 S. 1 HGB verwendeten Bezeichnung "Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung" ("Konzern-GuV") entspricht im Rahmen des Gesamtabchlusses die "Gesamtergebnisrechnung" gem. § 49 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW (hier: ER). Für Zwecke der Überleitungsrechnung wird auch hier zwischen den folgenden Ergebnisrechnungen unterschieden:

- ER I: Ergebnisrechnung nach Vereinheitlichung des Ausweises auf Grundlage der GuV
- ER II: Ergebnisrechnung nach Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung auf Grundlage der ER I

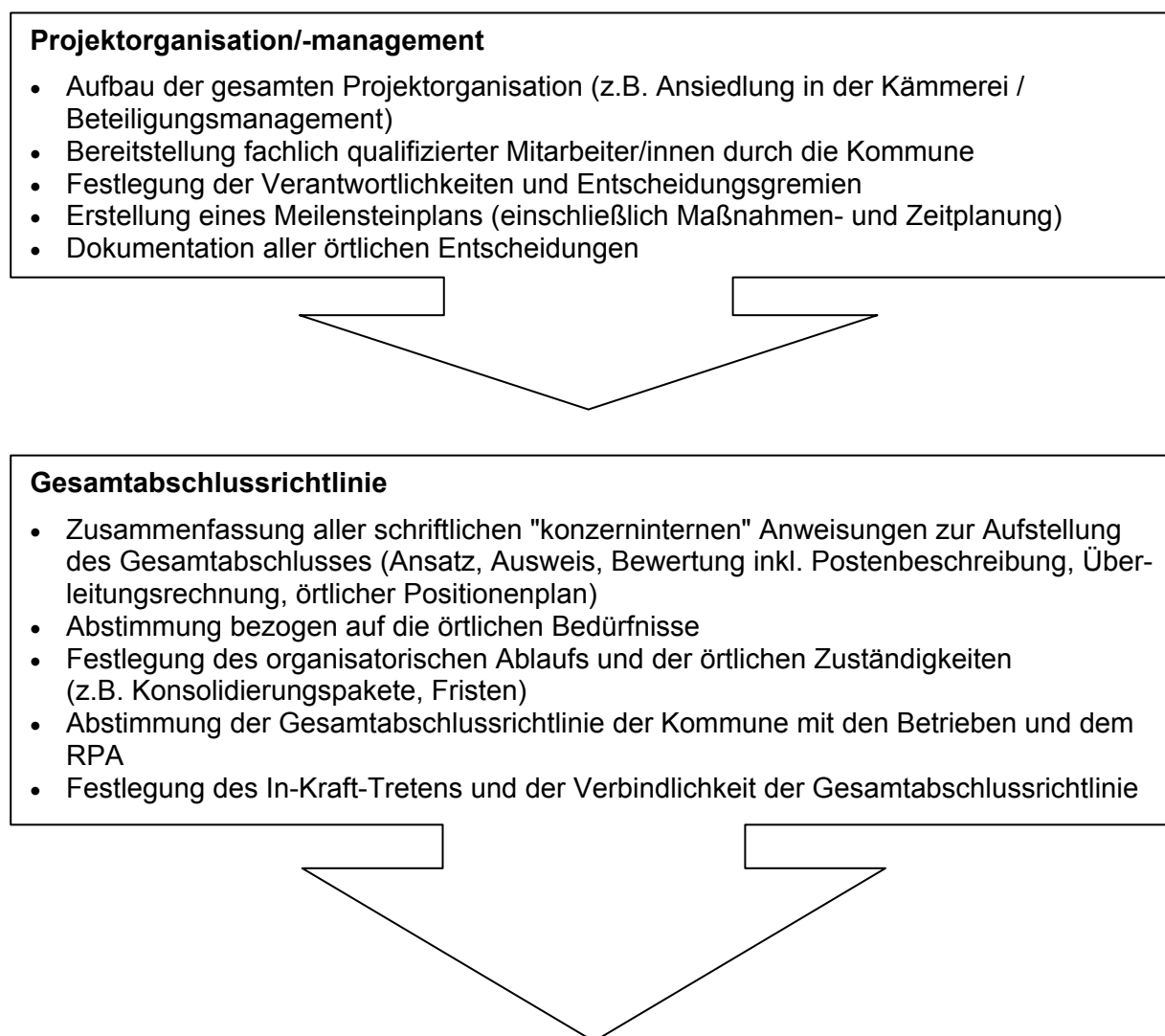
Positionenplan

Der Positionenplan ist ein Instrument zur kontenbezogenen Erfassung der Bilanz- und GuV-Positionen aller voll zu konsolidierender Betriebe für die Überleitung zur KB I und ER I sowie zur Gesamtbilanz und -ergebnisrechnung. Der Positionenplan ist nach den örtlichen Gegebenheiten aus dem vom Modellprojekt entwickelten Positionenrahmen zu entwickeln. (vgl. hierzu die Erläuterungen in Kapitel E.I.).

B. Der Weg zum NKF-Gesamtabschluss

In diesem Kapitel werden die organisatorischen Maßnahmen und Arbeitsschritte zur Konsolidierung der Jahresabschlüsse der kommunalen Betriebe mit dem Jahresabschluss der Kommune dargestellt. Im Folgenden ist eine handlungsorientierte Zusammenfassung des Verfahrens zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses abgebildet.

I. Projektvorbereitung und -planung



Konsolidierungssoftware

- Entscheidung über den Einsatz einer geeigneten Software als technische Unterstützung zur Durchführung der Konsolidierung (Umfang des Konsolidierungskreises als ein mögliches Entscheidungskriterium)
- Auswahl und Beschaffung der Software
- Schulung, Implementierung und Customizing

II. Vom Beteiligungsbericht zum Konsolidierungskreis

Festlegung des Konsolidierungskreises

- Orientierung an der örtlichen Beteiligungsstruktur gem. Beteiligungsbericht
- Abgrenzung des Konsolidierungskreises und Festlegung von Konsolidierungskreishierarchien im Sinne der kaufmännischen Konzerntheorie (§§ 49 ff. GemHVO NRW unter Einbeziehung der §§ 290 ff. HGB)
- Identifikation von "Teilkonzernen"

III. Vom Konsolidierungskreis zum Summenabschluss

Aufstellung des örtlichen Positionenplans

- Instrument zur einheitlichen Erfassung der Bilanz- und Ergebnispositionen aller voll zu konsolidierender Betriebe
- Erarbeitung eines örtlichen Positionenplans in Orientierung an den Positionenrahmen

Vereinheitlichung der Bilanzstichtage

- Die Jahresabschlüsse der voll zu konsolidierenden Betriebe sollen auf den Stichtag des Gesamtabschlusses (31. Dezember) aufgestellt werden
- Für Betriebe mit abweichendem Wirtschaftsjahr, die Jahresabschlüsse mit Abschlussstichtag vor dem 30. September aufstellen, sind Zwischenabschlüsse erforderlich (Ausnahme: Betriebe des Kulturbereichs, sofern der Abschlussstichtag nach dem 30. Juni liegt)

Vereinheitlichung von Ausweis, Ansatz und Bewertung sowie Aufdeckung der stillen Reserven/Lasten

- Erstellung der KB I / ER I (Vereinheitlichung des Ausweises)
- Erstellung der KB II / ER II (Vereinheitlichung des Ansatzes und der Bewertung)
- Erstellung der KB III (Aufdeckung stiller Reserven und Lasten)

Erstellung eines Summenabschlusses

- Postenweise Addition aller Einzelbilanzen auf der Basis der KB II / KB III
- Postenweise Addition aller Gewinn- und Verlustrechnungen / Ergebnisrechnungen auf der Basis der ER II

IV. Vom Summenabschluss zum Gesamtabschluss

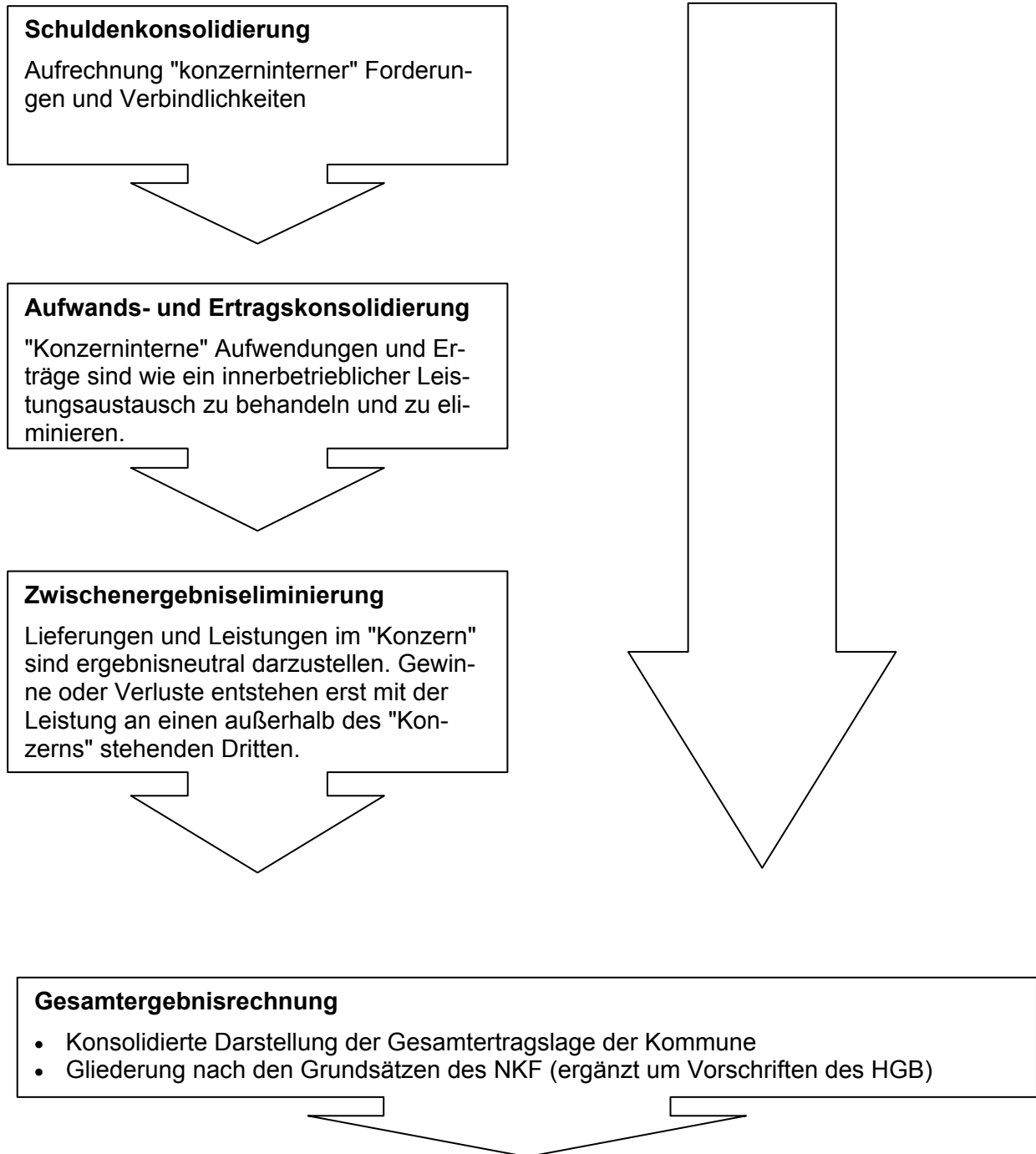
Kapitalkonsolidierung

Vollkonsolidierung

- Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes der Kommune mit dem anteiligen neubewerteten Eigenkapital des voll zu konsolidierenden Betriebs (Unterschiedsbeträge und Folgewirkung)
- Differenzierung zwischen Erst- und Folgekonsolidierung
- Berücksichtigung der Anteile anderer Gesellschafter am Gesamteigenkapital
- Berücksichtigung von Besonderheiten im mehrstufigen "Konzern Kommune"

Equity-Methode

- Ansatz des assoziierten Betriebs mit dem Buchwert. Dieser ist entsprechend der tatsächlichen Entwicklung des Eigenkapitals fortzuschreiben.
- Vermögen, Schulden, Aufwendungen und Erträge des assoziierten Betriebs werden nicht unmittelbar in den Gesamtabschluss übernommen.



Gesamtbilanz

- Konsolidierte Darstellung des Gesamtvermögens und sämtlicher Schulden der Kommune
- Gliederung, Bilanzierung und Bewertung nach den Grundsätzen des NKF (ergänzt um Vorschriften des HGB)

Gesamtanhang

- Erläuterungen zum Gesamtabschluss
- Erläuterung der Bewertung und Bilanzierung
- Gesamtkapitalflussrechnung nach DRS 2
- Gesamtverbindlichkeitspiegel
- Gesamtanlagenspiegel, Eigenkapitalveränderungsrechnung (freiwillig)

Gesamtlagebericht

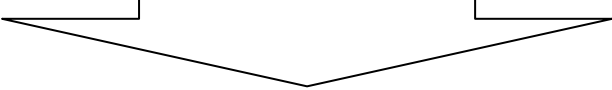
- Erläuterung des durch den Gesamtabschluss vermittelten Bildes der wirtschaftlichen Gesamtlage des "Konzern Kommune"
- Ggf. Produkt-(bereichs-)orientierte Berichterstattung /Segmentberichterstattung (freiwillig)

Beteiligungsbericht

- Gem. § 117 GO NRW i.V.m. § 49 Abs. 2 GemHVO NRW ist dem Gesamtabschluss ein Beteiligungsbericht beizufügen.
- Ausgestaltung des Beteiligungsberichtes gem. § 52 GemHVO NRW

V. Prüfung des Gesamtabschlusses

Prüfung des Gesamtabschlusses

- Örtliche Prüfung des Gesamtabschlusses nach § 116 Abs. 6 GO NRW
 - Einbeziehung des Gesamtabschlusses in die überörtliche Prüfung nach § 105 GO NRW
- 

VI. Gesamtsteuerung

Gesamtsteuerung des "Konzern Kommune"

- Beteiligungsmanagement und -steuerung
- Produktorientierte Gesamtplanung
- Gesamtbudgetsteuerung
- Liquiditäts-, Cashmanagement
- Zins- und Schuldenmanagement
- Shared Services

C. Projektvorbereitung und -planung

I. Projektorganisation/-management

1. Personelle Ressourcen und organisatorische Strukturen

Im Rahmen der Vorbereitungen zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses ist es erforderlich, organisatorische und inhaltliche Fragen örtlich zu klären und entsprechende Festlegungen zu treffen. Zu den wesentlichen Punkten zählen:

- Ermittlung der benötigten personellen Ressourcen,
- Festlegung der organisatorischen Strukturen (Aufbau und Abläufe),
- Erstellung einer detaillierten Zeit- und Umsetzungsplanung,
- Ermittlung von Art und Umfang der Einbeziehung der einzelnen Betriebe in den Konsolidierungskreis,
- Erstellung einer örtlichen Gesamtabschlussrichtlinie,
- Festlegung der (Software-)technischen Unterstützung.

Nützliche Praxishinweise und Beispiele zur Projektabwicklung vor Ort können auch unmittelbar den Fallstudien der Modellkommunen entnommen werden¹.

Die Erstellung eines Gesamtabschlusses erfordert zwingend ein angemessenes Fachwissen aus dem Bereich der Finanzsteuerung / -buchhaltung ("Konzernrechnungswesen"). Zunächst ist deshalb rechtzeitig zu prüfen, ob ein solches Fachwissen innerhalb der Verwaltung vorhanden ist. Sofern dieses Wissen nicht vorliegt oder entsprechende Kapazitäten nicht zur Verfügung stehen, müssen zusätzliche Ressourcen (Schulung des eigenen Personals, Neueinstellungen oder externe Unterstützung) geschaffen werden.

Auch ist unabhängig von der Größe der Kommune die organisatorische Zuordnung der "Konsolidierungsstelle" im Gesamtgefüge der örtlichen Aufbau- und Ablauforganisation zu klären. Diese kann z.B. in der Finanzbuchhaltung oder beim Beteiligungsmanagement der Kommune an-

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Lippstadt, Anlage I.3, S. 3 f. und S. 13.

gesiedelt sein. Die Übertragung der Aufgabe zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses auf eine ausgegliederte Beteiligungsgesellschaft zeigt das Beispiel der Stadt Solingen¹.

Abhängig von der Größe der Kommune bzw. vom Umfang des Konsolidierungskreises ist der personelle Bedarf dieser "Konsolidierungsstelle" zu ermitteln. Personelle Ressourcen sind dabei auch bei den zu konsolidierenden Betrieben im erforderlichen Umfang vorzuhalten². Hierzu bedarf es - zumindest bei größeren Kommunen - einer sowohl quantitativen als auch qualitativen Aufstockung der Buchhaltungs- und Controllingressourcen. Außerdem stellt das Fachthema des Gesamtabschlusses die Verwaltungen vor die Herausforderung, eine spezifische Qualifikation vorzuhalten, für die bislang im Regelfall noch kein Bedarf gegeben war.

Die folgenden Qualifizierungs- und Kompetenzbereiche sind für die Beschäftigten in der "Konsolidierungsstelle" wünschenswert:

- Betriebswirtschaftliches Studium und/oder Bilanzbuchhalterausbildung
- Mehrjährige Berufserfahrung in der Konzernrechnungslegung o.ä. Erfahrungen
- Kenntnisse zum NKF, HGB, Eigenbetriebsrecht, Gesellschaftsrecht etc.
- Kenntnisse zur Finanz- und Konsolidierungssoftware
- Fähigkeiten in Projektmanagement, Moderation und Präsentation.

2. Zeit- und Aufgabenplanung

Die kommunalen Betriebe sind frühzeitig in das örtliche Projekt einzubinden. Außerdem sind entsprechende Arbeitsstrukturen, z.B. örtliche Projektgruppen, zu schaffen. Beispielhafte Zeit- und Aufgabenplanungen der Modellkommunen können den jeweiligen Umsetzungstagebüchern der Modellkommunen (Anlage III) entnommen werden.

Zu beachten ist, dass auf Grund der unterschiedlichen Konsolidierungsanforderungen der Abstimmungsbedarf mit den voll zu konsolidierenden Betrieben erheblich höher einzustufen ist als bei den assoziierten Betrieben. Die einzelnen Konsolidierungsschritte sind bei Vollkonsolidierung umfangreicher und komplexer als bei der At Equity-Methode, die bei den assoziierten Betrieben Anwendung findet. Im Rahmen der Vollkonsolidierung (§§ 300 ff. HGB) werden sämtliche Aktiva und Passiva einer Konsolidierungseinheit einbezogen. Demgegenüber steht die Berücksichtigung des (ggf. neu bewerteten) anteiligen Eigenkapitals eines Betriebes im Rahmen der At Equity-Konsolidierung. Diese unterschiedliche Einbindung ist bei den personellen Res-

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Solingen, Anlage I.4, S. 6.

² Vgl. Fallstudie der Stadt Lippstadt, Anlage I.3, S. 4 ff.

sourcen, bei der Aufgaben- und Zeitplanung sowie der (software-)technischen Lösung entsprechend zu berücksichtigen.

Abhängig von der örtlichen Beteiligungsstruktur darf ein etwaiger Fortbildungsbedarf innerhalb der zu konsolidierenden Betriebe, z.B. wegen der Besonderheiten des NKF, nicht unterschätzt werden. Die einzelnen Konsolidierungsschritte sind zeitlich und inhaltlich mit den Projektbeteiligten abzustimmen.

3. Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses

Entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind bei der Rechnungslegung alle Tatbestände zu berücksichtigen und offenzulegen, die für die Adressaten des Jahresabschlusses von Bedeutung sein können; umgekehrt können Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung vernachlässigt werden, die wegen ihrer Größenordnung keinen Einfluss auf das Jahresergebnis und die Rechnungslegung haben.¹ Im Einzelnen ist die Wesentlichkeit einzelner Beträge oder Abweichungen im Rechnungswesen insbesondere davon abhängig, wie sich deren absoluter oder relativer Wert auf die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten auswirkt.² Dabei kann sich die Wesentlichkeit von Angaben oder Abweichungen auch daraus ergeben, dass mehrere Abweichungen oder unzutreffende bzw. unterlassene Angaben, die für sich allein betrachtet unwesentlich sind, zusammen mit anderen wesentlich werden.³

Dabei bedarf es der Festlegung von Bezugsgrößen, zu denen der zu vernachlässigende Wert ins Verhältnis zu setzen ist. Anschließend sind Grenzwerte für das sich daraus ergebende Verhältnis festzulegen. Ein relativer Wert kann sich z.B. aus einer Bezugnahme des betroffenen Postens zum Eigenkapital, zum Jahresergebnis oder zur Bilanzsumme ergeben.

Die Vorgabe exakter allgemein verbindlicher Grenzwerte wird in der handelsrechtlichen Literatur weitgehend abgelehnt.⁴ Als erste Anhaltspunkte halten Teile der Literatur für den Einzelabschluss jedoch die nachfolgend wiedergegebenen Grenzwerte für praktikabel; als allein oder in der Summe mit anderen Abweichungen werden demnach als wesentlich erachtet:⁵

¹ Vgl. hierzu und zum Folgenden Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Teilband 3, Stuttgart 1996, § 252 HGB; Tz. 127 f.

² Vgl. IDW Prüfungsstandard: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 250), Tz. 9.

³ Vgl. IDW PS 250, Tz. 10.

⁴ Vgl. IDW PS 250, Tz. 9 sowie ADS, a.a.O., § 252 HGB, Tz. 128 und Winkeljohann/Geißler, in: Beckscher Bilanzkommentar, 6. Aufl., München 2006, § 252, Tz. 70 f.

⁵ So Förtschle/Deubert, in: Beckscher Bilanzkommentar, a.a.O., § 264, Tz. 57.

- Abweichungen, durch die der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag um mindestens 10 % und außerdem die Bilanzsumme um mindestens 0,25 % verändert wird;
- Abweichungen, durch die die Bilanzsumme um mindestens 5 % verändert wird;
- Abweichungen, durch die Einzelposten des Jahresabschlusses um mehr als 10 % verändert werden, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage als besonders bedeutsam anzusehen sind. Aus kommunaltypischer Sichtweise tritt gem. § 116 Abs. 3 S. 1 GO NRW neben die genannten drei Lagen zusätzlich noch die Schuldenlage.

Diese Orientierungswerte für den Einzelabschluss wurden teilweise der praktischen Erprobung durch die Modellkommunen sinngemäß zu Grunde gelegt sowie für den Gesamtabchluss weiterentwickelt und konkretisiert (vgl. hierzu die Fallstudien in Anlage I). Die Entscheidung über die Wesentlichkeit eines Sachverhalts ist letztlich unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen.

Für den Gesamtabchluss sind die Auswirkungen auf das zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Kommune zu beurteilen. Auf Anpassungen von Ausweis-, Ansatz- und Bewertungssachverhalten kann dann verzichtet werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des "Konzerns Kommune" von untergeordneter Bedeutung sind (Grundsatz der Wesentlichkeit, vgl. § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 308 Abs. 2 Satz 3 HGB). Solche Sachverhalte brauchen auch nicht im Gesamtanhang angegeben zu werden.

Zur Beurteilung der untergeordneten Bedeutung einer Bewertungsanpassung sollte zusammenfassend Folgendes beachtet werden:¹

- Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit einer Bewertungsanpassung sind stets die Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage gesondert zu betrachten. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts sind nur dann erfüllt, wenn die Auswirkung des Verzichts auf eine einheitliche Bewertung für jede der vier aufgeführten Lagen von untergeordneter Bedeutung ist.
- Sind die Voraussetzungen für mehrere einzelne Sachverhalte bei isolierter Betrachtung erfüllt, nicht jedoch bei einer Gesamtbetrachtung, müssen Bewertungsanpassungen insoweit erfolgen, als die verbleibenden Abweichungen auch insgesamt unwesentlich sind.
- Zur Beurteilung der Wesentlichkeit von Bewertungsabweichungen ist zumindest eine überschlägige Ermittlung der Wertansätze erforderlich.

¹ Vgl. hierzu ADS, § 308 HGB, Tz. 44 ff.

- In jedem Einzelfall muss unter Berücksichtigung der individuellen Umstände und zu jedem Stichtag erneut geprüft werden, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts (noch) erfüllt sind.

II. Gesamtabchlussrichtlinie

Im Laufe des örtlichen Projekts ist eine Gesamtabchlussrichtlinie (kurz: GA-Richtlinie) zu entwickeln (zu den im Rahmen des Modellprojektes erarbeiteten Richtlinien der Modellkommunen vgl. Anlagen II.1 bis II.6). Darin sind u.a. sämtliche schriftlichen "konzerninternen" Anweisungen zur Aufstellung des Gesamtabchlusses zusammenzufassen. Darüber hinaus muss die Richtlinie eine Festlegung des organisatorischen Ablaufs und der örtlichen Zuständigkeiten enthalten¹.

Ziel der GA-Richtlinie ist die handlungsorientierte Umsetzung des NKF. Die GA-Richtlinie dient der Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses und der Sicherstellung der Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) unter Berücksichtigung der jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und Besonderheiten.

Die Aufstellung des NKF-Gesamtabchlusses erfordert innerhalb des "Konzerns Kommune" den Aufbau und die kontinuierliche Pflege eines konsistenten und detaillierten Reportingsystems ("Konzernberichtssystem").

Notwendige Regelungen müssen im Interesse der Einheitlichkeit im "Konzern Kommune" sowie wegen der erforderlichen ordnungsmäßigen, zielorientierten und den gesetzlichen Fristen entsprechenden Aufstellung des jährlichen Gesamtabchlusses verbindlich vorgegeben und bedarfsgerecht aktualisiert werden.

Die GA-Richtlinie beinhaltet die grundsätzlichen Anweisungen im "Konzern Kommune". Sie entfaltet Bindungswirkung sowohl für die Kernverwaltung, als auch – im Rahmen des gesellschaftsrechtlich Zulässigen - für die zu konsolidierenden Betriebe (i.S. § 118 GO NRW über die Gesellschafterfunktion der Kommune; vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel I. VI.). Außerdem kann sie durch Ausführungsbestimmungen, etwa in Form eines Konsolidierungshandbuchs / Gesamtabschlussbuches und daneben evtl. auch weiterer Detailanweisungen, ergänzt werden.

Erforderlichkeit, Art und Umfang zusätzlicher, über die eigentliche Richtlinie hinaus gehender bzw. ergänzender Festlegungen sind nach derzeitiger Einschätzung auch abhängig von der Größe der jeweiligen Kommune bzw. der jeweiligen kommunalen Konzernstruktur. Im Zuge der Aktivitäten des Modellprojektes war es auch aus diesem Grunde nicht beabsichtigt, einen ein-

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Solingen, Anlage I.4, S. 21 ff. und Leitfaden der Stadt Dortmund (Gesamtabschlussrichtlinie), Anlage II.1.

heitlichen und für alle Kommunen gleichen Rahmen zu erarbeiten, der u.U. verbindlich vorgegeben oder zumindest zu einer gewissen verpflichtenden Anwendung empfohlen werden könnte.

Es wurde vielmehr jeweils getrennt von den Modellkommunen ein Entwurf der Richtlinie erstellt und vorgelegt, so dass sich hieraus ggf. vor dem Hintergrund der Größenordnung - und daraus resultierend evtl. differenzierter Anforderungen - unterschiedliche Notwendigkeiten zu Form und Aufbau der schriftlichen Vorgaben ergeben können.

In jedem Falle müssen die Vorgaben in der GA-Richtlinie (und ggf. in weiteren und ergänzenden Bestimmungen) letztlich die Zusammenfassung aller "konzerninternen" Anweisungen zur Aufstellung des Gesamtabschlusses bilden. Sie regeln u.a. örtlich verbindlich,

- welche Angaben
- von welchem Aufgabenbereich
- an welchen Adressaten
- mit welcher Frist

zu liefern sind.

Neben einleitenden Angaben zu den rechtlichen Grundlagen sind zunächst Ausführungen zu Aufgabe, Zweck und Geltungsbereich der GA-Richtlinie erforderlich.

Der Gesamtabschluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des "Konzerns Kommune" zu vermitteln. Offene Fragen sind unter Hinzuziehung der GoK auszulegen.

Im Hinblick auf Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sind konkrete und klare Festlegungen und Abgrenzungen vorzunehmen. Sinnvollerweise sollten die verantwortlichen Stellen und Personen in der Kernverwaltung und bei den Betrieben mit allen Erreichbarkeitsdaten etc. in einer Übersicht erfasst werden. Von besonderer Bedeutung ist des Weiteren der Gesamtabschlussterminplan, der sämtliche Termine (vom Buchungsstopp für die letzten "konzerninternen" Zahlungen und Fakturierungen über Abgabetermine für die KB und ER der voll zu konsolidierenden Betriebe bis hin zur Aufstellung und Bestätigung des Abschlusses mit allen Anlagen) verbindlich vorgibt. Daneben werden Fragen des Formularwesens und der technischen Unterstützung des Gesamtabschlusses (Überleitung auf die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der Kommune) behandelt.

Als weiterer zentraler Punkt in den schriftlichen Festlegungen ist die Aufstellung/Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises (Vollkonsolidierung, Equity-Methode, Anschaffungskosten) aufzunehmen, wobei sich (zusätzliche) grafische Darstellungen anbieten.

Zudem sind Regelungen/Aussagen zu treffen in Bezug auf den einheitlichen Abschlussstichtag, den örtlichen Positionenplan für die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung sowie in Bezug auf die einheitliche Bewertung. Zusätzlich sollten Angaben zu den Konsolidierungsarten und –methoden aufgenommen werden,

Weitere Informationen zu den notwendigen Bestandteilen des Gesamtabschlusses sind in die GA-Richtlinie aufzunehmen. Ergänzend sollten Erläuterungen zu Positionen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung und zu angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und zur Gesamtkapitalflussrechnung sowie zum Gesamtlagebericht und zum Beteiligungsbericht enthalten sein. Der Beteiligungsbericht, der künftig im Zusammenhang mit dem Gesamtabschluss aufzustellen ist, dient der Ergänzung der Berichterstattung und gibt – losgelöst vom Konsolidierungskreis – Auskunft über sämtliche kommunale Betriebe.

Aus Gründen der Vereinfachung und der besseren Übersichtlichkeit sollten den Anweisungen der GA-Richtlinie den Anweisungen soweit möglich Anlagen (z.B. Verzeichnis der Verantwortlichen mit ihrer Funktion/Aufgabe, Schaubilder, Positionenplan, Struktur der Kapitalflussrechnung, Formulare) beigelegt werden¹.

III. Konsolidierungssoftware

Abhängig von der Größe der Kommune und der örtlichen Beteiligungsstruktur ist die Frage nach der (software-)technischen Unterstützung bei der Aufstellung eines Gesamtabschlusses zu klären. Konzeptionelle Fragestellungen sollten frühzeitig erörtert werden, da ein entsprechender zeitlicher Vorlauf für die Auswahl und die Implementierung (inkl. Customizing) einer Konsolidierungssoftware sowie für entsprechende Vorarbeiten zum Erlangen von Meldedaten der Betriebe eingeplant werden müssen².

Der zeitliche Vorlauf kann verkürzt werden, wenn der Gesamtabschluss mit einer entsprechenden Standardsoftware (z.B. Microsoft Excel bzw. Microsoft Access) aufgestellt wird. Für die Erstkonsolidierung ist die Nutzung einer Standardsoftware im Regelfall unproblematisch. Es ist jedoch zu erwarten, dass auch eine Standardsoftware Microsoft Excel- bzw. Access-Lösung einen nicht unerheblichen Arbeitsaufwand erfordert, da die teilweise komplexen Rechenoperati-

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Lippstadt, Anlage I.3, S. 28, Fallstudie der Landeshauptstadt Düsseldorf, Anlage I.1, S. 16.

² Vgl. Fallstudie der Stadt Solingen, Anlage I.4, S. 7 f.

onen dort selbstständig zu hinterlegen sind¹. Bei Folgekonsolidierungen und für große Kommunen können grundsätzlich wesentliche Arbeitserleichterungen durch eine spezielle Konsolidierungssoftware erreicht werden. Die nachfolgende Tabelle stellt Vor- und Nachteile verschiedener Softwarelösungen gegenüber:

	Tabellenkalkulation	Spezialsoftware
Vorteile	<ul style="list-style-type: none"> • Verbreitete und bekannte Software • Relativ einfache Handhabung • Kostengünstig • Niedrige Bereitstellungszeit 	<ul style="list-style-type: none"> • Geringeres Fehlerpotenzial bei automatisierter Datenübernahme • I.d.R. integrierte Berichtsgenerierung • Folgekonsolidierungen setzen auf vorhandenen Datenbestand auf
Nachteile	<ul style="list-style-type: none"> • Höheres Fehlerpotenzial in der Datenerfassung • Ständige manuelle Datenpflege 	<ul style="list-style-type: none"> • Evtl. hoher Anschaffungspreis und Folgekosten • Erhöhter Schulungsaufwand • Evtl. hoher Einrichtungsaufwand • Hohe Bereitstellungszeit
Fazit	Auf Dauer wahrscheinlich nur bei kleineren Kommunen bzw. überschaubarem Konsolidierungskreis sinnvoll	Bei größeren Kommunen bzw. umfangreichem Konsolidierungskreis wahrscheinlich sinnvoll

Zu der Auswahl, Beschaffung und Implementierung einer Konsolidierungssoftware wird auf das in der Fallstudie der Landeshauptstadt Düsseldorf beschriebene Verfahren verwiesen².

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Lippstadt, Anlage I.3, S. 18 ff.

² Vgl. Fallstudie der Stadt Düsseldorf, Anlage I.1, S. 17 ff.

D. Vom Beteiligungsbericht zum Konsolidierungskreis

I. Festlegung des Konsolidierungskreises

1. Begriff, Zweck und Inhalt des Konsolidierungskreises

Der Konsolidierungskreis umfasst diejenigen wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen Betriebe einer Kommune, die im Wege der Vollkonsolidierung bzw. Equity-Methode in den Gesamtabschluss einbezogen werden müssen.

Zweck der Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist die Festlegung der Betriebe, die zusammen mit der Kernverwaltung selbst den "Konzern Kommune" bilden und deren Beziehungen untereinander eliminiert werden müssen. Damit soll gewährleistet werden, dass jährlich die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei dem "Konzern Kommune" um eine einzige Einheit handeln würde.

Nach dem novellierten nordrhein-westfälischen Sparkassengesetz sind die Sparkassen nicht im kommunalen Einzelabschluss anzusetzen¹. Demzufolge sind die Sparkassen und auch die von den Sparkassen gehaltenen Anteile an Betrieben nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen. Unabhängig davon sind die Anteile an denselben Betrieben, die von der Kommune direkt oder indirekt (nicht über die Sparkasse) gehalten werden, einzubeziehen.

Damit ist der Inhalt des kommunalen Konsolidierungskreises umschrieben:

- Es sind die Kernverwaltung und sämtliche Betriebe in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form grundsätzlich zu erfassen (Vollständigkeitsgrundsatz, Weltabschlussprinzip).
- Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung oder einem beherrschenden Einfluss der Kommune stehen (§ 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW) werden im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen.
- Betriebe unter maßgeblichem Einfluss der Kommune werden "At Equity" (Equity-Methode) in den Gesamtabschluss einbezogen.
- Betriebe, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune von untergeordneter Bedeutung sind, brauchen nicht in den Konsolidierungskreis einbezogen zu werden.

¹ Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 SpkG NRW.

- Alle sonstigen Betriebe (außer Sparkassen und ihrer Betriebe) werden unter der Gesamtbilanzposition "Übrige Beteiligungen" ausgewiesen.

Praxisbeispiele für eine konkrete Abgrenzung des Konsolidierungskreises können in den einzelnen Fallstudien der Modellkommunen nachvollzogen werden¹.

2. Rahmenbedingungen und Ausgangspunkte

Zur Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises für Zwecke des NKF-Gesamtabschlusses ist zunächst die Beteiligungsstruktur der Kommune zu analysieren. In der Praxis können die Kommunen hierfür auf den Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW zurückgreifen. Die im Beteiligungsbericht enthaltene differenzierte Darstellung jedes Betriebs kann unmittelbar bei den Prüfschritten zur Festlegung des Konsolidierungskreises genutzt werden. Die Beteiligungsübersichten der Modellkommunen sind in den jeweiligen Fallstudien dargestellt (vgl. Anlagen I.1. bis I.5.).

Einen weiteren Ausgangspunkt stellt die kommunale Eröffnungsbilanz dar, da hier erstmalig eine systematische Gliederung des Finanzanlagevermögens durch die Kommunen vorgenommen wurde. Bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz waren bereits die kommunalen Betriebe unter Berücksichtigung der Erfordernisse des Gesamtabschlusses zu untergliedern und dahingehend zu prüfen, ob und ggf. in welchem Umfang sie unter den Finanzanlagen als kommunale Vermögensgegenstände anzusetzen sind. Dabei war auch bereits darauf zu achten, ob Dritte an einem Betrieb der Kommune beteiligt sind.

Zur Festlegung des Konsolidierungskreises der Kommune bedarf es darüber hinaus weiterer Prüfschritte und Abwägungen zu jedem einzelnen Betrieb, bis eine abschließende und auf den jeweiligen Abschlussstichtag bezogene Festlegung entstanden ist.

3. Abgrenzungsschritte für die Zuordnung der Betriebe

Die Festlegung, welche kommunalen Betriebe in den Konsolidierungskreis einzubeziehen sind, ist für die Aufstellung des Gesamtabschlusses von besonderer Bedeutung. Entscheidend für die Berücksichtigung eines Betriebs muss seine Einbeziehung in die wirtschaftliche Tätigkeit des gesamten "Konzerns Kommune" sein.

¹ Vgl. Fallstudie des Kreises Unna, Anlage I.5, S. 16 ff.; Fallstudie der Stadt Solingen, Anlage I.4, S. 12 ff., Fallstudie der Stadt Lippstadt, Anlage I.3, S. 7 ff. sowie Anlagen 3 und 4 .

Ein Betrieb wird vollkonsolidiert, wenn entweder die tatsächliche Ausübung der einheitlichen Leitung i.S. des § 50 Abs. 2 S. 1 GemHVO NRW oder ein beherrschender Einfluss gem. § 50 Abs. 2 S. 2 GemHVO NRW vorliegt.

Ein beherrschender Einfluss liegt vor (sog. Control-Konzept), wenn die nachfolgenden Voraussetzungen alternativ erfüllt sind:

- die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zustehen,
- das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen und die Kommune gleichzeitig Gesellschafterin ist oder
- das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines Unternehmensvertrages oder aufgrund einer Satzungsbestimmung auszuüben.

Die Equity-Methode gem. § 50 Abs. 3 GemHVO NRW i.V.m. §§ 311, 312 HGB zielt darauf ab, die Beteiligung am einbezogenen Betrieb mit dem Betrag auszuweisen, der dem anteiligen bilanziellen Eigenkapital des Betriebs entspricht. Die Methode ist handelsrechtlich für assoziierte Unternehmen anzuwenden. Assoziierte Unternehmen sind bezogen auf den Gesamtabchluss dadurch charakterisiert, dass von der Kommune oder einem in den Vollkonsolidierungskreis einbezogenen Betrieb direkt oder indirekt ein maßgeblicher Einfluss auf das betreffende Unternehmen ausgeübt wird. Kriterien für maßgeblichen Einfluss können beispielsweise sein:

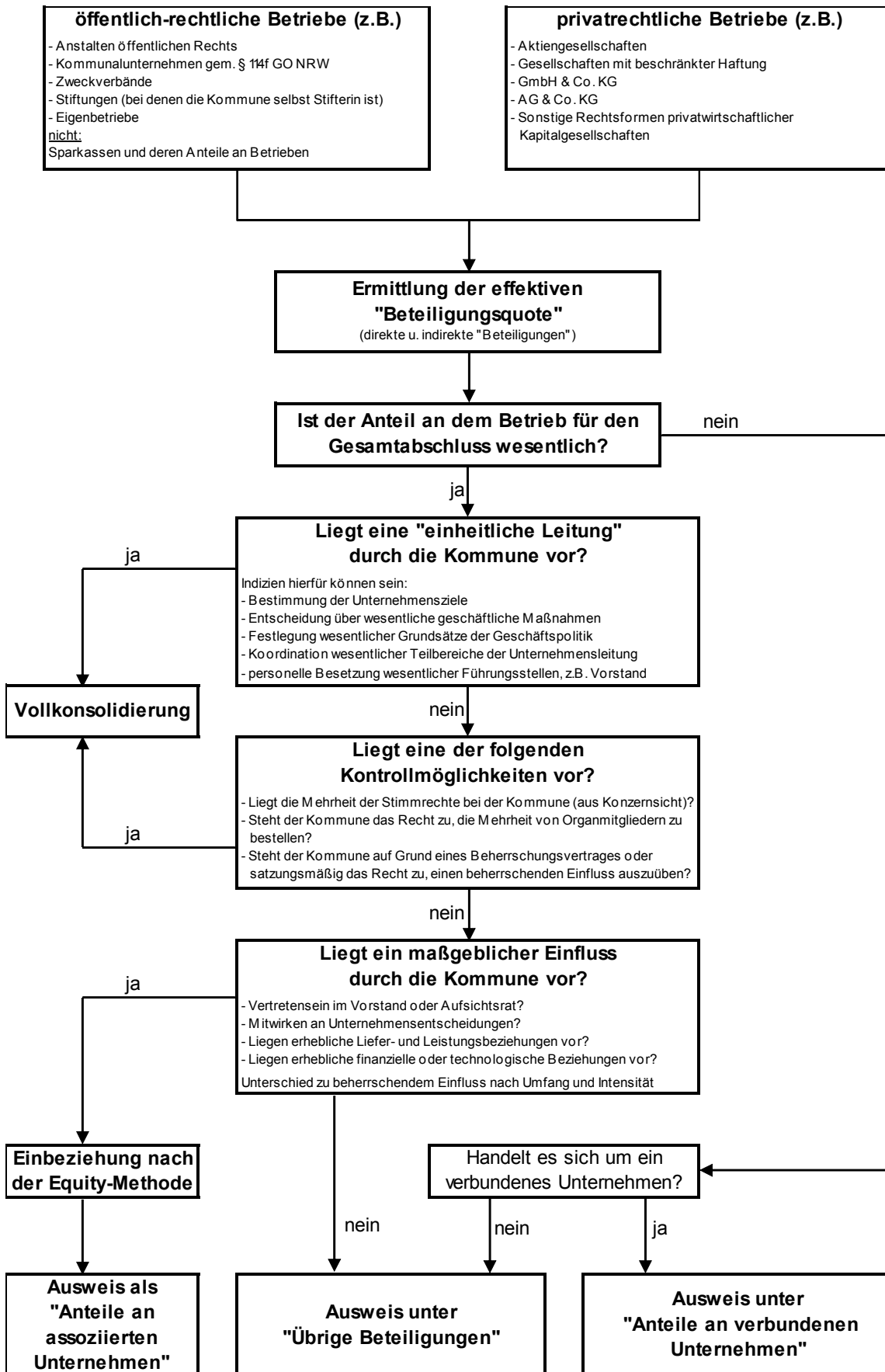
- Vertretung der jeweiligen Kommune in Vorstand und Aufsichtsrat,
- Starke wirtschaftliche Abhängigkeiten bei Leistungserstellung und Finanzierung,
- Mitspracherechte der Kommune.

Als weitere Indizien im Sinne des DRS 8 ("Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss") können außerdem herangezogen werden:

- Zugehörigkeit eines Vertreters des beteiligten Unternehmens zum Verwaltungsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremiums des Beteiligungsunternehmens,
- Mitwirkung an der Formulierung der Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens,
- Austausch von Führungspersonal zwischen dem beteiligten Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen,
- wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen dem beteiligten Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen,
- Bereitstellung von wesentlichem technischem "Know-how" durch das beteiligte Unternehmen.

Maßgeblicher Einfluss wird (widerlegbar) vermutet, wenn der Kommune aus "Konzernsicht" direkt oder indirekt ein Stimmrechtsanteil am Betrieb von mindestens 20% zusteht. Hält die Kommune einen Stimmrechtsanteil von weniger als 20%, wird (ebenfalls widerlegbar) vermutet, dass kein maßgeblicher Einfluss besteht.

Zur Unterstützung der Kommunen bei der örtlichen Abgrenzung des Konsolidierungskreises kann das nachfolgende Prüfraster zur Anwendung kommen, welches aus den praktischen Erfahrungen der Modellkommunen heraus entwickelt wurde:



Ein alternatives Prüfraster ist im Rahmen der Fallstudie der Stadt Essen entwickelt worden¹. Beide Prüfraster führen zu einer den Vorschriften des nordrhein-westfälischen Gemeindehaushaltsrechts entsprechenden Abgrenzung des Konsolidierungskreises.

II. Wesentlichkeitsaspekte im Konsolidierungskreis

Betriebe, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage von untergeordneter Bedeutung sind, brauchen nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden. Werden mehrere Betriebe aus Wesentlichkeitsaspekten nicht konsolidiert, ist darauf zu achten, dass diese in Summe ebenfalls von untergeordneter Bedeutung sind.

Eine erste Einschätzung der untergeordneten Bedeutung kann anhand der nachfolgend aufgeführten Verhältniszahlen vorgenommen werden. Für die zahlenmäßige Überprüfung werden die (nicht konsolidierten) Einzelabschlüsse zu Grunde gelegt. Eine detaillierte Überleitung zur kommunalen Struktur ist an dieser Stelle nicht erforderlich. In die hier genannte Summenbilanz/-ergebnisrechnung sind alle verbundenen Betriebe unabhängig von ihrer späteren Bedeutung einzubeziehen.

Für verbundene Betriebe können folgende Verhältniskennzahlen für die einzelnen Lagen zur Analyse herangezogen werden:

- Vermögenslage

Anlagevermögen des einzelnen Betriebes / Anlagevermögen aus der Summenbilanz

Umlaufvermögen des einzelnen Betriebes / Umlaufvermögen aus der Summenbilanz

Bilanzsumme des einzelnen Betriebes / Summenbilanzsumme

- Schuldenlage

Fremdkapital des einzelnen Betriebes / Fremdkapital aus der Summenbilanz

Sonderposten sind entsprechend ihrer Eigenart dem Fremd- oder Eigenkapital zuzuordnen². Ist eine Zuordnung nicht möglich, kann eine sachgerechte Schätzung erfolgen.

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Essen Anlage 1.2, S. 14.

² Vgl. Kennzahlenerlass des IM NRW vom 10. Oktober 2008

- Ertragslage

Summe aller Erträge des einzelnen Betriebes / Summe aller Erträge aus der Summenergebnisrechnung

Summe aller Aufwendungen des einzelnen Betriebes / Summe aller Aufwendungen aus der Summenergebnisrechnung

Die Summe aller Erträge bzw. Aufwendungen beinhaltet sowohl die ordentlichen als auch die außerordentlichen Posten. Ist eine detaillierte Betrachtung im Einzelfall notwendig, richtet sich die Einordnung der Ertrags-/Aufwandsarten nach dem Gliederungsschema der GemHVO NRW.

- Finanzlage

Da die Kommune gesetzlich nicht zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung verpflichtet ist, wird hilfsweise die Finanzrechnung aus dem Einzelabschluss der Kommune herangezogen. Die einzelnen Cashflows können alternativ auf ihre Wesentlichkeit hin untersucht werden:

Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit des einzelnen Betriebes (entspricht hilfsweise Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit bei der Kommune) / Summe aller Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit (inkl. Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit der Kommune)

Cashflow aus der Investitionstätigkeit des einzelnen Betriebes (entspricht hilfsweise Saldo aus Investitionstätigkeit bei der Kommune) / Summe aller Cashflows aus der Investitionstätigkeit (inkl. Saldo aus Investitionstätigkeit der Kommune)

Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit des einzelnen Betriebes (entspricht hilfsweise Saldo aus Finanzierungstätigkeit bei der Kommune) / Summe aller Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit (inkl. Saldo aus Finanzierungstätigkeit der Kommune)

Alternativ können statt saldierter Größen die Ein- und Auszahlungen unsaldiert betrachtet werden. Bei indirekter Ermittlung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit können vereinfachend die positiven Beträge als Einzahlungen und die negativen Positionen als Auszahlungen berücksichtigt werden.

Neben den o.g. Verhältniszahlen können z.B. auch die nachfolgenden Kriterien bei der Festlegung der untergeordneten Bedeutung relevant sein:

- Wesentliche Belastung des "Konzernergebnisses" durch strukturelle Verluste
- Abbildung von wesentlichen Risiken oder Verpflichtungen ist durch die Nichteinbeziehung eines verbundenen Betriebes nicht möglich
- Wesentliche Verzerrung von Einzelposten (z.B. Grundvermögen) durch die Nichteinbeziehung eines verbundenen Betriebes.
- Bestimmen außerordentliche Einflüsse das Ergebnis eines verbundenen Betriebes in einem Jahr maßgeblich, sollten diese gesondert betrachtet werden.

Für die assoziierten Betriebe können folgende Verhältniszahlen von Bedeutung sein:

- Vermögens-/Schuldenlage

Differenz zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des einzelnen Betriebes / Bilanzsumme oder Anlagevermögen aus der Summenbilanz

- Ertragslage

Das anteilige erzielte Ergebnis des einzelnen Betriebes muss dahingehend untersucht werden, ob ein wesentlicher Einfluss auf die Gesamtertragslage besteht. Bezugsgrößen könnten z.B. die Beteiligungserträge, das Finanz- oder das Jahresergebnis sein.

- Finanzlage

Die Finanzlage wird grundsätzlich durch Gewinnausschüttungen begünstigt und durch Kapitalzuführungen an assoziierte Betriebe belastet, unabhängig davon, ob es sich um eine Einbeziehung "at equity" oder "at cost" handelt. Daher ist eine weitergehende Prüfung der Finanzlage nicht erforderlich.

Sofern nach der Abgrenzung des Konsolidierungskreises kein voll zu konsolidierender Betrieb vorhanden ist, entfällt die Verpflichtung zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses. Gleiches gilt auch, wenn ausschließlich Betriebe von untergeordneter Bedeutung vorhanden sind¹. Für weitere Informationen siehe Kapitel J.III.11.

Die Frage der Beurteilung der Wesentlichkeit wird in den Fallstudien der Landeshauptstadt Düsseldorf² und der Stadt Essen³ behandelt.

¹ Vgl. Fallbeispiel Stadt Meschede, Anlage I.6

² Vgl. Fallstudie der Landeshauptstadt Düsseldorf, Anlage I.1, S. 7 ff.

³ Vgl. Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2, S. 13 ff.

E. Vom Konsolidierungskreis zum Summenabschluss

I. Aufstellung des örtlichen Positionenplans

Das Modellprojekt hat einen Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss entwickelt, auf dem die Kommunen ihren örtlichen Positionenplan aufstellen können. Der Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss (Anlage VI) orientiert sich an §§ 41, 38 und 2 GemHVO NRW und stellt das Bindeglied zwischen den Posteninhalten (Kontensalden) der Einzelabschlüsse der voll zu konsolidierenden Betriebe, der Kernverwaltung und den Positionen des Gesamtabschlusses dar. Im Positionenrahmen wird grundsätzlich festgelegt, in welche Positionen der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung die Bilanz- und GuV-Positionen der voll zu konsolidierenden Betriebe sowie die Bilanz- und ER-Positionen der Kommune eingehen sollen.

Mit Hilfe eines örtlichen Positionenplans werden die Einzelabschlüsse der Kommune und voll zu konsolidierenden Betriebe in eine einheitliche Struktur übergeleitet und im Anschluss daran zum sog. Summenabschluss zusammengeführt. Ein solcher örtlich geprägter Positionenplan hat nicht nur die örtlichen Gegebenheiten und besonderen Verhältnisse bei der Kommune und den voll zu konsolidierenden Betrieben zu berücksichtigen, sondern auch die Erfordernisse des Summenabschlusses sowie des Gesamtabschlusses.

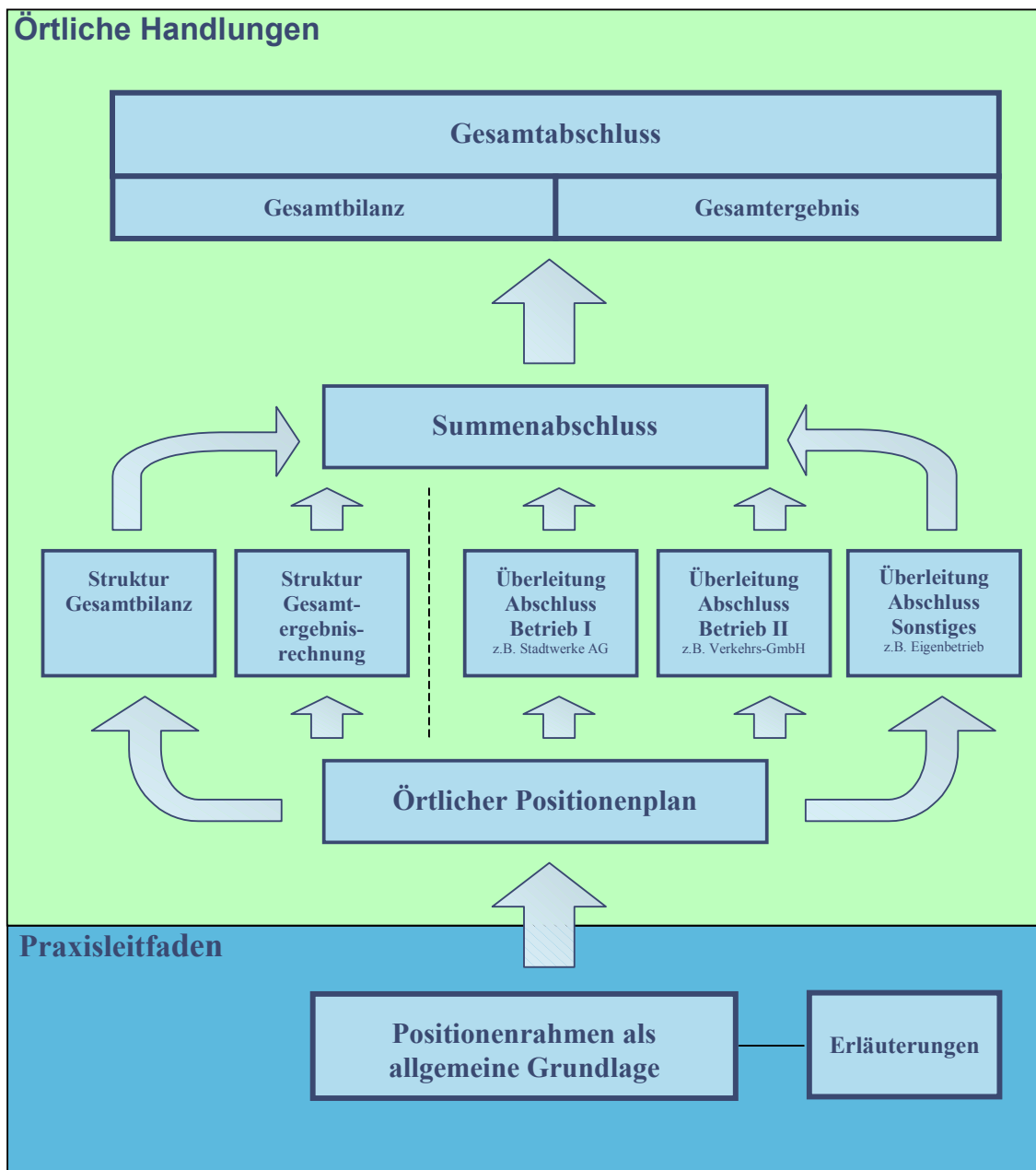
Die verschiedenen voll zu konsolidierenden Betriebe der Kommune wenden aus rechtlichen Gründen z.T. unterschiedliche Bilanz- und GuV-Gliederungsschemata an, die zumeist erheblich von den Gliederungsschemata der NKF-Bilanz und der NKF-Ergebnisrechnung abweichen. Dies ist einerseits durch verschiedene gesetzliche Grundlagen vorgegeben, andererseits aber auch durch den Unternehmenszweck bedingt. So verwenden zum Beispiel Krankenhaus- und Pflegeeinrichtungen speziell vorgeschriebene Gliederungsschemata nach der Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) bzw. der Pflegebuchführungsverordnung (PBV). Auch die Verkehrs- und Wohnungsunternehmen nutzen u.U. besondere Formblätter. Ebenso sind die Jahresabschlüsse der Sondervermögen oder AöR anders als im NKF gegliedert.

Soweit im "Konzern Kommune" keine Angleichung des Ansatzes und der Bewertung erforderlich ist, beschränkt sich die Überleitung der Einzelabschlüsse im Wesentlichen auf die Umgliederung der Abschlusspositionen der Bilanz und GuV anhand des örtlichen Positionenplans als dem einheitlichen Gliederungsschema für die KB I und die ER I.

Um eine praktikable Aufgabenerfüllung sicherzustellen und eine örtliche Qualitätssicherung bei der Erfassung der verschiedenen Bilanz- und GuV-Positionen der voll zu konsolidierenden Betriebe gewährleisten zu können, bieten sich Erfassungstools auf Basis von Tabellenkalkulations- oder Datenbankanwendungen an. Damit kann der örtliche Positionenplan zu einer Art

übergeordnetem "Konzern-Kontenplan" bzw. zum Kontenplan für den Konsolidierungsprozess ausgestaltet werden (vgl. hierzu Anlage VI).

Die nachfolgende Grafik verdeutlicht das beschriebene Vorgehen:



Die Kommunen müssen über die Inhalte und die Gestaltung ihres Positionenplans eigenverantwortlich entscheiden¹. Sie sollten bei der Festlegung der notwendigen Differenzierungen das

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2, S. 26 und die Anlagen 7 und 8 der Fallstudie der Stadt Essen; Fallstudie der Stadt Solingen, Anlage I.4, S. 17-21 und S. 25 ff.

Informationsinteresse der Adressaten des Gesamtabchlusses und ihre Aufgabenerfüllung sowie ggf. besondere örtliche Gegebenheiten berücksichtigen.

Der Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss besteht aus zwei Teilen:

- Im Teil A wird festgelegt, in welche inhaltlichen Positionen der Summenbilanz die Bilanzposten der voll zu konsolidierenden Betriebe der Kommune eingehen sollen. Dabei kann es sowohl zu Umgliederungen als auch zu Aufteilungen von einzelnen Bilanzpositionen kommen. Der Aufbau der Summenbilanz ist auf die Gliederung der Bilanz nach § 41 GemHVO NRW ausgerichtet. Erweiterungen des Gliederungsschemas nach § 41 GemHVO NRW (beispielsweise im Bereich des Sachanlagevermögens) werden bei einem wesentlichen Informationsgehalt des Gesamtabchlusses empfohlen. Darüber hinaus sind konsolidierungstechnische Differenzierungen oder "konzerntypische" Ergänzungen (z.B. Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter) vorzunehmen. Auch Zusammenfassungen von Positionen werden aufgrund von "konzerntypischen" Besonderheiten (z.B. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände) zugelassen.
- Im Teil B wird festgelegt, in welche inhaltlichen Positionen der Summenergebnisrechnung die GuV-Posten der voll zu konsolidierenden Betriebe eingehen sollen. Der Aufbau der Summenergebnisrechnung richtet sich nach der Gliederung der Ergebnisrechnung nach § 38 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 2 GemHVO NRW. Erweiterungen des Gliederungsschemas um "konzerntypische" Sachverhalte wurden vorgenommen.

Die genannten Vorschriften sind nach § 49 Abs. 3 GemHVO NRW auch für den Aufbau der Gesamtbilanz bzw. für den Aufbau der Gesamtergebnisrechnung maßgeblich.

Die im Positionenrahmen enthaltenen Gliederungsziffern für die Bilanzposten (Teil A) und für die Ergebnispositionen (Teil B) sind für die Gestaltung des örtlichen Positionenplans der Kommunen nicht verbindlich. Die im Positionenrahmen unterhalb der fett gedruckten Gliederungsbereiche aufgeführten Bezeichnungen dienen der inhaltlichen Abgrenzung und der Festlegung der örtlichen Positionen.

Bei der Gestaltung des örtlichen Positionenplans sind die Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit zu berücksichtigen. Dabei sind die Erfordernisse für eine Umgliederung, Differenzierung oder Zusammenfassung von Daten aus den Einzelabschlüssen der Kernverwaltung und der Betriebe zu ermitteln. Dazu ist örtlich zu entscheiden, ob die Betriebe selbst aus ihren Einzelabschlüssen jeweils die KB II aufstellen oder ob die Kommune als "Mutter" aus den Einzelabschlüssen mit Hilfe erweiterter Informationen durch den jeweiligen Betrieb die notwendigen Schritte vornimmt.

Bei der Zusammenfassung von Positionen ist besonders der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, insbesondere dann, wenn die Positionen einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune nicht erheblich ist oder durch die Zusammenfassung die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Ob eine solche Zusammenfassung von Posi-

tionen vertretbar angenommen werden kann, ist anhand der für den jeweiligen Einzelsachverhalt relevanten Beträge zu prüfen. In diesem Zusammenhang ist auch der Grundsatz der Klarheit von erheblicher Bedeutung, denn er verbietet einen mehrdeutigen und insofern irreführenden Berichtsinhalt des Gesamtabschlusses.¹

Das Modellprojekt empfiehlt, zur Vorbereitung des örtlichen Positionenplans den hier vorgestellten Positionenrahmen zu Grunde zu legen.

II. Vereinheitlichung der Bilanzstichtage

Der NKF-Gesamtabschluss ist gem. § 116 Abs. 1 Satz 1 GO NRW jeweils auf den 31.12. aufzustellen. Somit sind die Jahresabschlüsse aller voll zu konsolidierenden Betriebe grundsätzlich auf diesen Stichtag aufzustellen.² Es gelten folgende Ausnahmen:

- Für die nach der Equity-Methode einzubeziehenden Betriebe ist jeweils der letzte Jahres-/Konzernabschluss auch bei abweichendem Abschlussstichtag zugrunde zu legen (§ 50 Abs. 3 GemHVO NRW i.V.m. § 312 Abs. 6 HGB).
- Für die mittels Vollkonsolidierung einzubeziehenden (verbundenen) Betriebe kann, sofern der Abschlussstichtag um weniger als drei Monate vor dem 31.12. liegt, von einem Zwischenabschluss abgesehen werden (entsprechende Anwendung § 299 Abs. 2 HGB).

Eine Erfassung von Vermögen und Schulden, Erträgen und Aufwendungen, Ein- und Auszahlungen von Betrieben - zu vom Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses abweichenden Stichtagen und Geschäftsjahren - beeinträchtigt das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die das zu vermittelnde Bild beeinträchtigen und zwischen dem Abschlussstichtag des Betriebes und dem 31.12. liegen, sind im Gesamtanhang anzugeben.

Wird bei einem abweichenden Geschäftsjahr von der Aufstellung eines Zwischenabschlusses abgesehen, so kann der letzte geprüfte Jahresabschluss unverändert in den Gesamtabschluss übernommen werden. Differenzen bei den einzelnen Konsolidierungsschritten (insbesondere Schuldenkonsolidierung und Aufwands- und Ertragskonsolidierung) sind in diesem Fall erfolgsneutral zu eliminieren.

Einen zulässigen Ausnahmetatbestand stellen die Betriebe aus dem Kulturbereich dar. (Vgl. Kap. J III. 1)

¹ Vgl. Fallstudie des Kreises Unna, Anlage I.5, S. 21 ff. und Anlage 2 der Fallstudie des Kreises Unna; Fallstudie der Stadt Lippstadt, Anlage I.3, S. 20 ff.

² Vgl. Fallstudie der Stadt Lippstadt zur Einheitlichkeit der Stichtage und Umstellung des Geschäftsjahres am Beispiel der Kultur und Werbung Lippstadt GmbH, Anlage I.3, S. 14.

III. Vereinheitlichung von Ausweis, Ansatz und Bewertung an das Recht der Kommune sowie Aufdeckung stiller Reserven und Lasten

1. Grundsätze der Einheitlichkeit

Für die Erstellung der Summenbilanz und Summenergebnisrechnung müssen Ausweis, Ansatz und Bewertung der aus den Einzelabschlüssen übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich nach einheitlichen Kriterien erfolgen. Unterschiede sind zwecks Wahrung der Grundsätze der Einheitlichkeit in den KB II / ER II nach Maßgabe der für die Kommune geltenden Rechnungslegungsvorschriften anzupassen.

Zulässige Wahlrechte dürfen nach dem Haushaltsrecht der Kommune unabhängig von ihrer Ausübung im Einzelabschluss der Kommune im Gesamtabschluss neu ausgeübt werden.

Die folgenden Grundsätze sind von besonderer Bedeutung:

- Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises (§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 Abs. 3, 4 und § 38 Abs. 1 S. 3 GemHVO NRW)
- Grundsatz der Einheitlichkeit des Ansatzes (§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 300 Abs. 2 S. 1 HGB)
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung (§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 308 Abs. 1 S. 1 HGB)
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Stichtage (in Anlehnung an § 299 Abs. 2 S. 2 HGB)
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Währung (d. h. Wertansatz in Euro in Anlehnung an § 298 i.V.m. § 244 HGB)

a) Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises

Die Gliederung der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung ergibt sich aus dem örtlichen Positionenplan. Dieser muss die kommunalen Gliederungsvorschriften gem. § 49 Abs. 3 i. V. m. § 41 Abs. 3, 4 und § 38 Abs. 1 Satz 3 GemHVO NRW beachten. Bei der Erstellung der KB II ist die Gliederung der Jahresabschlüsse der voll zu konsolidierenden Betriebe entsprechend diesen Vorschriften zu vereinheitlichen¹. Hierzu sind Umgliederungen und Aufteilungen der Handelsbilanz- und GuV-Posten auf die tiefer gegliederten und anders strukturierten NKF-Posten

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Lippstadt, Anlage I.3, S. 15 ff.

erforderlich (z.B. erweiterte Gliederung des Sachanlagevermögens, der Rückstellungen und der Verbindlichkeiten).

b) Grundsatz der Einheitlichkeit des Ansatzes

Entsprechend § 300 Abs. 2 HGB sind grundsätzlich die Ansatzgebote und -verbote einheitlich anzuwenden und die Ansatzwahlrechte unabhängig von ihrer Ausübung im Einzelabschluss einheitlich auszuüben. Da nach Handelsrecht aber bestehende Bilanzansatzwahlrechte in den Betrieben von Fall zu Fall unterschiedlich ausgeübt werden können, dürfen diese Wahlrechte auch unterschiedlich in der Konzernrechnungslegung in Anspruch genommen werden.¹ Dies gilt für den Gesamtabschluss gleichermaßen, so dass die der Kommune zustehenden Wahlrechte neu ausgeübt werden dürfen.

Wesentliche Ansatzgebote gem. GemHVO NRW sind:²

- Sonderposten für Investitionszuwendungen (§ 43 Abs. 5 GemHVO NRW)
- Pensionsrückstellungen für Altzusagen (§ 36 Abs. 1 GemHVO NRW)

Wesentliche Ansatzwahlrechte gem. GemHVO NRW sind:

- Aktivierungswahlrecht für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bis einschließlich 60 Euro ohne Umsatzsteuer (§ 29 Abs. 3 GemHVO NRW)
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (§ 36 Abs. 3 GemHVO NRW)
- Aktivierungswahlrecht für ein Disagio (§ 42 Abs. 2 S. 1 GemHVO NRW)

Wesentliche Ansatzverbote gem. GemHVO NRW in Abweichung zum HGB sind:

- Aufwendungen für die Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (Verbot, da Wahlrecht nicht eingeräumt)
- Sonderposten mit Rücklageanteil (Verbot, da Wahlrecht nicht eingeräumt)
- Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert in den Handelsbilanzen (Verbot, da Wahlrecht nicht eingeräumt)
- Aktive latente Steuern in den Handelsbilanzen (Verbot, da Wahlrecht nicht eingeräumt)

¹ Vgl.: IDW (Hrsg.) WP-Handbuch 2006, Bd. I, 13. Auflage, Düsseldorf 2006, Rn. M 244.

² Betrachtet werden (auch im Folgenden) Abweichungen zwischen der GemHVO NRW und dem HGB (Stand 2002; vgl. § 49 Abs. 4 GemHVO NRW).

- Sonstige Aufwandsrückstellungen (ohne Instandhaltungsrückstellung; § 36 Abs. 6 GemHVO NRW).

c) Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung

Die in den Gesamtabchluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der voll zu konsolidierenden Betriebe sind entsprechend § 308 Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich nach den auf den Jahresabschluss der Kommune anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Die Wertfindung muss bei gleichen Sachverhalten nach den gleichen Bewertungsmethoden erfolgen¹. Gleiche Sachverhalte liegen vor, wenn

- art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände oder Schulden vorliegen und gleichzeitig
- die gleichen wertbestimmenden Bedingungen im Sinne von wertbeeinflussenden standort-, branchen- und betriebsspezifischen Faktoren gegeben sind.²

Wesentliche Bewertungswahlrechte gem. GemHVO NRW sind:

- Sofortige Aufwandsverrechnung von Vermögensgegenständen mit einem Wert von unter 60 Euro ohne Umsatzsteuer (§ 33 Abs. 4 Satz 2 GemHVO NRW)
- Einbeziehung der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten (§ 33 Abs. 3 Satz 3 GemHVO NRW)
- Vollabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 Euro ohne Umsatzsteuer) im Jahr des Zugangs (§ 33 Abs. 4 GemHVO NRW)
- Festwertbewertung (§ 34 Abs. 2 GemHVO NRW)
- Gruppenbewertung (§ 34 Abs. 3 GemHVO NRW)
- Anwendung der degressiven oder leistungsbezogenen Abschreibung statt der linearen Abschreibung (§ 35 Abs. 1 GemHVO NRW)
- Eigenverantwortliche Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern innerhalb der Bandbreite der vom IM NRW vorgegebenen Rahmentabelle (§ 35 Abs. 3 GemHVO NRW)
- Außerplanmäßige Abschreibung bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Finanzanlagen (§ 35 Abs. 5 GemHVO NRW)
- Pauschale Bewertung von Rückstellungen für Beihilfen nach § 88 LBG NRW (§ 36 Abs. 1 Satz 5 GemHVO NRW)

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Solingen zu wesentlichen Neubewertungen, die im Probeabschluss der Stadt Solingen vorgenommen wurden, Anlage I.4, S. 32.

² Vgl. Stellungnahme HFA 3/1988: Einheitliche Bewertung im Konzernabschluss.

Im Gegensatz zum HGB nicht vorhandene Bewertungswahlrechte (da in der GemHVO NRW nicht eingeräumt) sind:

- Verbrauchsfolgeverfahren
- Abschreibungen
 - aufgrund steuerlicher Vorschriften
 - auf das Umlaufvermögen aufgrund zukünftiger Wertschwankungen
- Wertbeibehaltung aufgrund steuerlicher Vorschriften
- Nichteinbeziehung des Werteverzehrs des Anlagevermögens, Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen, betriebliche Altersversorgung sowie Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten
- Gem. § 36 Abs. 1 Satz 4 GemHVO NRW ist bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen ein Rechnungszins von 5% zu Grunde zu legen, während das HGB keine quantitative Vorgabe trifft.

d) Grundsatz der Einheitlichkeit der Währung

Der Gesamtabchluss wird in Euro (künftig €) aufgestellt. Eine Währungsumrechnung muss ggf. in der KB II und ER II vorgenommen werden, sofern Jahresabschlüsse der Betriebe in fremder Währung aufgestellt werden.

2. Aufdeckung stiller Reserven und Lasten

Im Anschluss an die Überleitung der Bilanz- und GuV-Gliederungen (KB I / ER I) und die Anpassung an die Ansatz- und Bewertungsvorschriften (KB II / ER II) erfolgt die Neubewertung der Aktiva und Passiva der voll zu konsolidierenden Betriebe (KB III) zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (d.h. Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der erstmaligen Einbeziehung). Hinweis: Bei der Aufdeckung stiller Reserven und Lasten, insbesondere deren Verteilung auf Vermögensgegenstände und Schulden, ist auf ein angemessenes Verhältnis zwischen Aufwand und Informationsnutzen zu achten.

Grundsätzlich sollen stille Reserven und Lasten im Rahmen der KB III entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz (§ 32 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GemHVO NRW) jeweils einzeln erfasst und aufgedeckt werden. Ist eine exakte Verteilung der stillen Reserven bzw. Lasten nicht mit ver-

trebarem Aufwand möglich, darf die Zuordnung auch auf Ebene von Anlagengruppen bzw. von Bilanzposten erfolgen.¹

Sind in den Bewertungsgutachten zur kommunalen Eröffnungsbilanz bereits stille Reserven bzw. Lasten aufgedeckt worden, so darf auf die fortgeführten Ansätze zurückgegriffen werden. Die Aufdeckung und Fortschreibung weiterer stiller Reserven/Lasten über die Bewertungsgutachten hinaus ist, v.a. bei Betrieben, die nach dem Ertragswertverfahren bewertet wurden, meist mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden.

Im Ausnahmefall darf auf die Verteilung von stillen Reserven und Lasten unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch verzichtet werden, so dass sich direkt ein Geschäfts- oder Firmenwert (GFW) bzw. passiver Unterschiedsbetrag ergibt. Sofern der GFW nicht mit den Rücklagen verrechnet wird, ist er über eine bestimmte Laufzeit abzuschreiben.²

Soweit stille Reserven bzw. Lasten einzeln aufgedeckt wurden, sind sie analog zur Einzelerfassung fortzuschreiben. Es können aber auch pauschale Fortschreibungsverfahren (z.B. durchschnittliche Abschreibungsquote je Bilanzposten, die in Folgejahren konstant bleibt) auf Ebene der Anlagengruppen oder der Bilanzposten vorgenommen werden.

Die Fortschreibung der stillen Reserven und Lasten nach dem Einzelerfassungsgrundsatz erfordert eine detaillierte Verwaltung von sämtlichen Zu- und Abgängen.³ Abgänge und außerplanmäßige Abschreibungen auf Anlagen mit stillen Reserven bzw. Lasten müssen mit Informationen hinterlegt und einzeln betrachtet werden. Im Falle der Zuordnung auf Anlagengruppen / Bilanzposten sind auf Buchwertabgänge entfallende stille Reserven in wertmäßiger Relation zum jeweiligen Gesamtbestand zu berücksichtigen.

3. Ausnahmen von den Grundsätzen der Einheitlichkeit

Im Zusammenhang mit der Bewertungsanpassung ist der unterschiedliche Charakter der im Gesamtabchluss addierten unterschiedlichen Posten zu berücksichtigen. So existiert in dem kommunalen Gesamtabchluss zwangsläufig ein Nebeneinander von HGB-orientierten und NKF-orientierten Wertansätzen. Dieses Nebeneinander ist z.B. dadurch bedingt, dass Straßen beispielsweise als Infrastrukturvermögen der Kommune in den kommunalen Bilanzen mit sachwertorientierten Werten angesetzt werden, während Straßen in der HGB-Bilanz eines voll zu

¹ Vgl. Küting, K./Weber, C.-P.: Der Konzernabschluss., 11. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2008, S. 308.

² Vgl. Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2, S. 28 ff. sowie Anlage 10 der Fallstudie der Stadt Essen.

³ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, C.H.Beck, München, 2006, S. 1518.

konsolidierenden Betriebs i. d. R. ertragsorientiert betrachtet werden und zumeist keinen vergleichbar wesentlichen Wert darstellen.

a) Untergeordnete Bedeutung

Das Kriterium der Wesentlichkeit bzw. untergeordneten Bedeutung wurde in Kapitel C. I. 3. behandelt. Hinsichtlich der konkreten Umsetzung des Kriteriums der untergeordneten Bedeutung wird auf die Ausführungen in Kapitel I verwiesen.

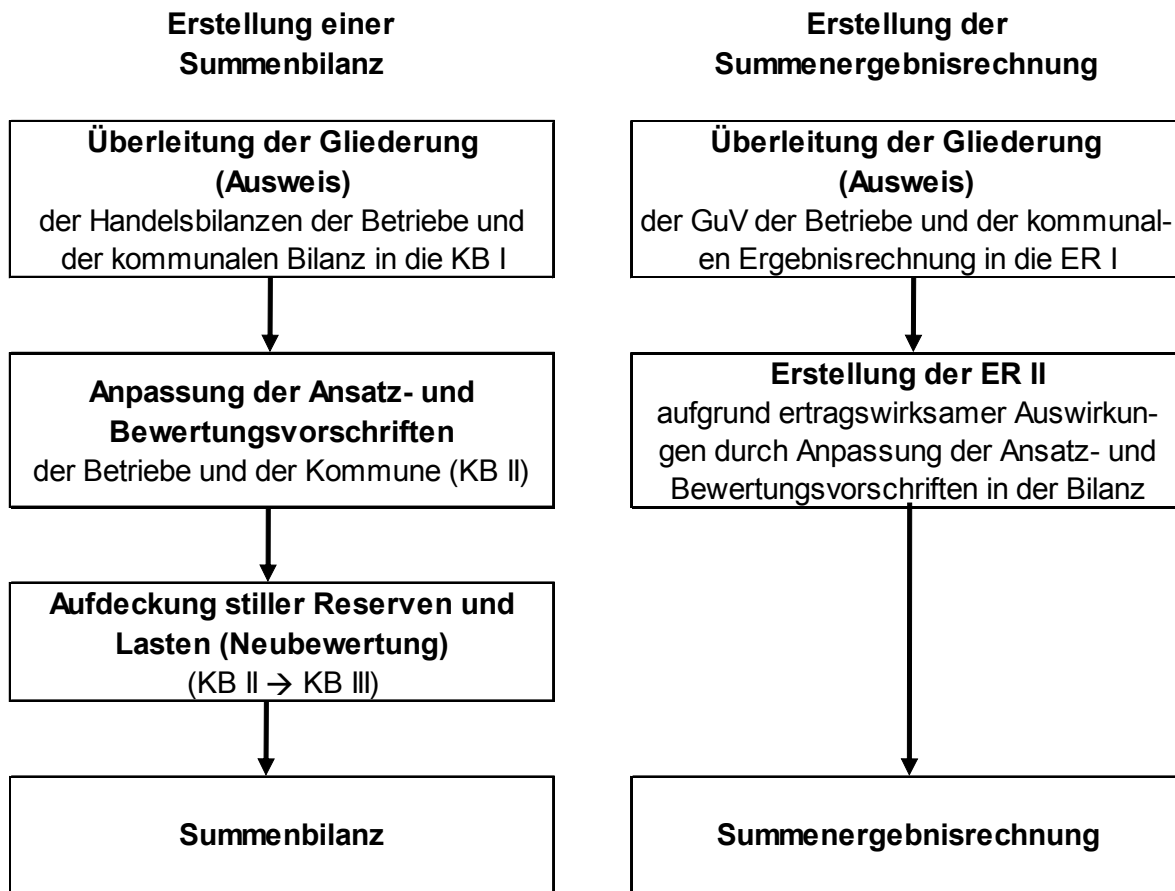
b) Sonstige Ausnahmen

Gem. § 308 Abs. 2 Satz 4 HGB sind Ausnahmen von den Grundsätzen der Einheitlichkeit zulässig. Diese sind im Gesamtanhang anzugeben und zu begründen.

Die Anwendung der Einheitstheorie kann mit erheblichem Aufwand verbunden sein. In diesem Zusammenhang können Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte nach den Kriterien der Wesentlichkeit berücksichtigt werden.

IV. Erstellung eines Summenabschlusses

Zur Erstellung einer Summenbilanz / Summenergebnisrechnung sind die nachfolgend dargestellten Arbeitsschritte durchzuführen. Grundlage sind die Einzelabschlüsse der Kommune und der voll zu konsolidierenden Betriebe. Diese Abschlüsse sind durch Umgliederungen bzw. Aufteilungen an die Ausweisvorschriften des NKF anzupassen. Hierzu dient der Positionenrahmen (vgl. Kapitel E I. / Anlage VI). Im Anschluss erfolgt die Angleichung an die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des NKF. Abschließend sind die stillen Reserven / stillen Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden der Betriebe in der KB III aufzudecken.



Die einzelnen KB III / ER II des Vollkonsolidierungskreises werden zu einer Summenbilanz bzw. Summenergebnisrechnung addiert. Anschließend können die Konsolidierungsbuchungen vorgenommen werden¹.

¹ Vgl. die Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2, Anlage 11, Fallstudie der Stadt Lippestadt, Anlage I.3, S. 23 f.

F. Vom Summenabschluss zum Gesamtabschluss

I. Kapitalkonsolidierung

1. Konzeptionelle Grundlagen

Im Gesamtabschluss einer Kommune ist die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune selbst und sämtlicher unter ihrer einheitlichen Leitung stehenden (von ihr "beherrschten") Betriebe so darzustellen, als wären diese eine Einheit (vgl. § 116 Abs. 2 GO NRW). Dies setzt die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der Kernverwaltung und der Betriebe zum "Konzern Kommune" unter dem Gesichtspunkt des sog. Einheitsgrundsatzes voraus, wonach ein "Konzern" so Rechnung zu legen hat, als bilde er eine wirtschaftliche Einheit¹. Aus dem Einheitsgrundsatz folgt insbesondere, dass keine Anteile der Kommune an voll zu konsolidierenden Betrieben im Gesamtabschluss ausgewiesen werden dürfen. Somit sind die Buchwerte der Betriebe mit den korrespondierenden Posten des Eigenkapitals aufzurechnen (Kapitalkonsolidierung)².

Wesentliche Vorschrift zur Kapitalkonsolidierung ist § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 HGB (Kapitalkonsolidierung im Wege der Vollkonsolidierung): Der sog. Einzelerwerbsfiktion nach der Erwerbsmethode ("purchase method") liegt die Konzeption zugrunde, dass die erstmalige Einbeziehung einer Beteiligung in den Gesamtabschluss wie der Erwerb eines rechtlich unselbstständigen Betriebes darzustellen ist. Somit wird unterstellt, der "Konzern" habe sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden des Betriebes erworben. Folglich sind die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des jeweiligen Betriebes mit den Anschaffungskosten des "Konzerns Kommune" zu bewerten.

¹ ADS a.a.O.: § 297 HGB, Tz. 39. vgl. auch Küting, K./Weber, C.-P.: Der Konzernabschluss., 11. Aufl., Stuttgart 2008, S. 227.

² Vgl. Fallstudie der Landeshauptstadt Düsseldorf, Anlage I.1, S. 27 ff.

2. Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode

a) Überblick

Die Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode kann im Wege der Buchwertmethode (§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB) oder der Neubewertungsmethode (§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB) durchgeführt werden.

Bei der Erstkonsolidierung nach der Buchwertmethode wird das konsolidierungspflichtige Eigenkapital mit dem Betrag angesetzt, der sich aus der KB II gem. §§ 300, 308 HGB als Saldo der Buchwerte von Vermögensgegenständen und Schulden der Betriebe für den Zeitpunkt der Erstkonsolidierung ergibt. Der Buchwert des jeweiligen Betriebs, der auch im NKF-Jahresabschluss der Kommune ausgewiesen ist, wird im Zuge der Kapitalkonsolidierung gegen das anteilige, der Beteiligungsquote entsprechende, Eigenkapital des Betriebs aufgerechnet. Dabei ergibt sich i.d.R. eine Aufrechnungsdifferenz (Unterschiedsbetrag), da sich Beteiligungsbuchwert und anteiliges Eigenkapital zumeist nicht entsprechen. Der Unterschiedsbetrag wird den betrieblichen Vermögensgegenständen und Schulden zugeordnet, so dass auf diese Weise im (fiktiven) Kaufpreis enthaltene stille Reserven und Lasten aufgedeckt werden. Ein nach der Aufdeckung von stillen Reserven bzw. Lasten verbleibender Unterschiedsbetrag wird gem. § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 3 HGB als Geschäfts- oder Firmenwert (GFW) ausgewiesen. Daneben kann es nach der Zuordnung zu einem verbleibenden passiven Unterschiedsbetrag kommen.

Bei der Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode wird das konsolidierungspflichtige Eigenkapital mit dem Betrag angesetzt, der sich nach einer vollständigen Neubewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden ergibt. Vor der Kapitalaufrechnung wird somit eine Neubewertungsbilanz erstellt, in der Vermögensgegenstände und Schulden mit ihren Zeitwerten angesetzt sind. Die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten erfolgt insoweit im Vergleich zur Buchwertmethode in einem zeitlich vorgelagerten Schritt. Dann entspricht ein verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Kommune ausgewiesenen Beteiligungsbuchwert und dem neubewerteten anteiligen Eigenkapital des Betriebs direkt dem GFW. Daneben kann es nach der Zuordnung zu einem verbleibenden passiven Unterschiedsbetrag kommen.

Unterschiede zwischen den beiden Methoden ergeben sich im Wesentlichen bei Anteilsbesitz der Kommune von weniger als 100 %, d.h. sofern "andere Gesellschafter" im Sinne des § 307 HGB vorhanden sind. Während hier die Neubewertungsmethode in der Neubewertungsbilanz sämtliche stille Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden der Betriebe aufdeckt - also auch die Anteile in den stillen Reserven und Lasten, die den anderen Ge-

sellschaftern zuzuordnen sind - deckt die Buchwertmethode lediglich stille Reserven und Lasten nach Maßgabe der Beteiligungsquote der Kommune auf.

Bereits im Rahmen des ersten NKF-Modellprojektes (1999-2003) haben die damaligen Modellkommunen empfohlen, bei der Kapitalkonsolidierung die Neubewertungsmethode anzuwenden. Die "Handreichung für Kommunen" hat diese Überlegungen im Hinblick auf die internationale (und neuerdings auch die nationale) Entwicklung aufgegriffen. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) sieht ausschließlich die Anwendung der Neubewertungsmethode vor.

Das Modellprojekt empfiehlt die Anwendung der Neubewertungsmethode gem. § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB.

Bei der Kapitalkonsolidierung ist zusätzlich festzulegen, welche Wertansätze zu Grunde zu legen sind. Gem. § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 2 HGB kann die Kapitalkonsolidierung auf der Grundlage der Wertansätze

1. zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder
2. zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung oder
3. zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen bei sukzessivem Erwerb Tochterunternehmen geworden ist

erfolgen.

Bei der Kapitalkonsolidierung ist zwischen der Erstkonsolidierung und der Folgekonsolidierung zu unterscheiden. Letztere zielt darauf, den Gesamtabschluss in den Folgeperioden unter Berücksichtigung des Einheitsgrundsatzes nach der Konzeption der Erwerbsmethode fortzuentwickeln. Wegen der fehlenden unterjährigen (originären) Rechnungslegung auf "Konzernerbene", sind hierfür zunächst sämtliche Buchungen der Erstkonsolidierung zu wiederholen (die Verhältnisse der Erstkonsolidierung sind buchhalterisch wieder herzustellen). Zusätzlich sind die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven und Lasten abzuschreiben oder aufzulösen.

Die nachfolgenden Zahlenbeispiele führen in die praktische Durchführung der Kapitalkonsolidierung ein. Dabei wird unterschieden zwischen Beteiligungsverhältnissen mit und ohne Vorhandensein anderer Gesellschafter.

b) Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode

Kapitalkonsolidierung bei 100 % Beteiligungsquote:

Beispiel 1: (UB > zuzuordnende stille Reserven)

Die Kommune bilanziert zum 31. Dezember 01 100 % der Anteile an dem Betrieb. Für die Zwecke der Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz wurde ein Zeitwert für die Beteiligung am Betrieb von 1.000 ermittelt. Das bilanzielle Eigenkapital des Betriebs zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung beträgt 900. Der Unterschiedsbetrag aus der Aufrechnung des Beteiligungsbuchwerts gegen das anteilige Eigenkapital des Betriebs beträgt vor Berücksichtigung der stillen Reserven somit 100. Der (fiktiv) gezahlte Kaufpreis übersteigt somit die Höhe des (anteiligen) erworbenen Eigenkapitals des Betriebs.

Im vorliegenden Falle werden stille Reserven im Anlagevermögen (Aktiva) des Betriebs in Höhe von 80 identifiziert. Es verbleibt ein aktiver Unterschiedsbetrag von 20. Dieser wird gem. § 50 Abs. 1 GemHVO i.V.m. § 301 Abs. 3 S. 1 HGB als GFW ausgewiesen.

Die folgende Darstellung zeigt die für die Kapitalkonsolidierung zugrunde liegende Bilanz der Kommune mit dem dort ausgewiesenen Beteiligungsbuchwert sowie der Buch- und Zeitwerte des Betriebs.

	Mutter		Tochter (Buchwerte)		Tochter (Zeitwerte)	
	A	P	A	P	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.600		1.680	
Beteiligung	1.000					
Summe	6.000		1.600		1.680	
Gez. Kapital		1.000		300		300
Allgemeine Rücklage						80
Rückl./Bilanzgewinn		1.500		600		600
Verbindl.		3.500		700		700
Summe		6.000		1.600		1.680

Bei der Neubewertungsmethode wird zur Kapitalkonsolidierung direkt die Bilanz des voll zu konsolidierenden Betriebes nach Neubewertung (Neubewertungsbilanz bzw. KB III) zugrunde gelegt:

	Mutter		Tochter (Zeitwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernbilanz	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.680		6.680				6.680	
Aktiver Unterschiedsbetrag							20	20		
Beteiligung	1.000				1.000			1.000	20	
Summe	6.000		1.680		7.680				6.700	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	300			1.000
Allgemeine Rücklage				80		80	80			
Rüchl./Bilanzgewinn		1.500		600		2.100	600			1.500
Verbindl.		3.500		700		4.200				4.200
Summe		6.000		1.680		7.680	1.020	1.020		6.700

Gez. Kapital	300				
Allgemeine Rücklage	80				
Rüchl. / Bilanzgewinn	600				
Unterschiedsbetrag	20	an	Beteiligung		1.000

Der sich ergebende Unterschiedsbetrag von 20 wird als GFW angesetzt:

GFW	20	an	Unterschiedsbetrag	20
-----	----	----	--------------------	----

Beispiel 2: (UB < zuzuordnende stille Reserven)

Aufbauend auf den Eckdaten des Beispiels 1 soll der Unterschiedsbetrag aus der Aufrechnung des Beteiligungsbuchwerts gegen das anteilige Eigenkapital des Betriebs weiter 100 betragen, jedoch bei stillen Reserven in den Aktiva von 150, die sich auf Grundstücke (90) und Maschinen (60) verteilen.

Sämtliche stille Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des zu konsolidierenden Betriebs werden aufgedeckt. Die KB III (Spalte: Tochter Zeitwerte), Kapitalkonsolidierung und Gesamtbilanz ergeben sich wie folgt:

	Mutter		Tochter (Zeitwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernbilanz	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.750		6.750				6.750	
Beteiligung	1.000				1.000			1.000		
Summe	6.000		1.750		7.750				6.750	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	300			1.000
Allgemeine Rücklage				150		150	150			
Rüchl./Bilanzgewinn		1.500		600		2.100	600			1.500
Passiver Unt.betrag								50		50
Verbindl.		3.500		700		4.200				4.200
Summe		6.000		1.750		7.750	1.050	1.050		6.750

Die Kapitalkonsolidierung ergibt sich wie folgt:

Gez. Kapital	300			
Rüchl. / Bilanzgewinn	600			
Allgemeine Rücklage	150	an	Beteiligung	1.000
			Unterschiedsbetrag	50

Der nicht verteilte Restbetrag von 50 wird gem. § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 3 S. 1 HGB als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung angesetzt.

Im Ergebnis führt die Neubewertungsmethode zum vollständigen Ausweis der Zeitwerte der Vermögensgegenstände und Schulden des Betriebs.

Kapitalkonsolidierung bei unter 100 % Beteiligungsquote:

Auch wenn die Kommune an einem Betrieb zu mehr als 50 %, aber zu weniger als 100 % beteiligt ist, wird grundsätzlich eine Vollkonsolidierung durchgeführt. Dabei werden Vermögensgegenstände und Schulden des Betriebs vollständig in die Gesamtbilanz übernommen. Der Beteiligungsbuchwert wird jedoch nur gegen das anteilige Eigenkapital der Tochter aufgerechnet. Der Anteil der Minderheitsgesellschafter am Eigenkapital des Betriebs wird im Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB) erfasst.

Hinsichtlich der Aufdeckung stiller Reserven bei unter 100 % Beteiligungsquote stellt sich die Frage, ob stille Reserven in voller Höhe, d.h. einschließlich des auf die Minderheitsaktionäre entfallenden Anteils ausgewiesen werden dürfen. Bei der Neubewertungsmethode sind sämtliche Bilanzposten des Betriebs unabhängig von der Beteiligungsquote der Kommune mit ihren Zeitwerten anzusetzen. Damit werden die stillen Reserven und Lasten vor der Kapitalaufrechnung bei Aufstellung der KB III aufgedeckt. Aus dieser KB III ergibt sich das konsolidierungspflichtige Eigenkapital des Betriebs, das auch Berechnungsgrundlage für den Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter ist. Somit enthält der Ausgleichsposten auch die auf andere Gesellschafter entfallenden stillen Reserven.

Beispiel 3: Kapitalkonsolidierung mit Minderheitsgesellschafter

Die Kommune bilanziert zum 31. Dezember 01 80 % der Anteile an dem Betrieb. Für die Zwecke der Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz wurde ein Zeitwert für die Beteiligung am Betrieb von 980 ermittelt, der dem Eigenkapital entspricht. Der Unterschiedsbetrag aus der Aufrechnung des Beteiligungsbuchwerts (800) gegen das anteilige Eigenkapital des Betriebs ($0,8 \times 980 = 784$) beträgt somit 16 und entspricht somit dem GFW.

Bei der Neubewertungsmethode werden sämtliche stille Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des zu konsolidierenden Betriebs in der KB III aufgedeckt. Die KB III (Tochter Zeitwerte), Kapitalkonsolidierung und Gesamtbilanz ergeben sich wie folgt:

	Mutter		Tochter (Zeitwerte)		Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernbilanz	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Sonstige Aktiva	5.000		1.680		6.680				6.680	
Aktiver Unterschiedsbetrag							16	16		
Beteiligung	800				800		16	800	16	
Summe	5.800		1.680		7.480				6.696	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	240			1.000
Allgemeine Rücklage				80		80	60			0
Rüchl./Bilanzgewinn		1.300		600		1.900	64			1.300
Anteile anderer Ges. Verbindl.		3.500		700		4.200	16	120		196
Summe		5.800		1.680		7.480	1.012	1.012		6.696

Gez. Kapital	240			
Allgemeine Rücklage	64			
Rüchl. / Bilanzgewinn	480			
Unterschiedsbetrag	16	an	Beteiligung	800

Der Unterschiedsbetrag von 16 wird als GFW angesetzt:

GFW	16	an	Unterschiedsbetrag	16
-----	----	----	--------------------	----

Der den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnende Anteil am bilanziellen Eigenkapital des Betriebs wird in den Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter umgebucht:

Gez. Kapital	60			
Allgemeine Rücklage	16			
Rüchl. / Bilanzgewinn	120	an	Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter	196

Die Neubewertungsmethode führt zum vollständigen Ausweis der Zeitwerte der Vermögensgegenstände und Schulden des Betriebs. Dabei werden auch stille Reserven und Lasten aufge-

deckt, die den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnen sind. Korrespondierend ergibt sich der Ausweis des Ausgleichspostens für Anteile anderer Gesellschafter.

c) Besonderheiten der Erstkonsolidierung von Sondervermögen

Zur Verdeutlichung der Handhabung wird auf Kapitel J und die dort aufgeführten Beispiele (J II.1, J III.3) verwiesen.

d) Entstehung und Behandlung von GFW und passiver Unterschiedsbetrag

Bei der Erwerbsmethode werden im Rahmen der Überleitung auf die KB III die stillen Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des voll zu konsolidierenden Betriebs aufgedeckt. Soweit darüber hinaus Unterschiedsbeträge zwischen dem Beteiligungsbuchwert und dem anteiligen Eigenkapital des Betriebs bestehen bleiben, erfolgt eine Behandlung im Gesamtabchluss als GFW bzw. passiver Unterschiedsbetrag nach den Grundsätzen von § 50 Abs. 1 und Abs. 2 GemHVO NRW i.V.m. § 309 HGB.

Ein GFW entsteht, wenn der Beteiligungsbuchwert des voll zu konsolidierenden Betriebes größer als das zu konsolidierende anteilige Eigenkapital ist. Ein solcher nach § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 3 HGB auszuweisender GFW ist entweder in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu "tilgen" oder alternativ planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Gem. § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 309 Abs. 1 Satz 3 HGB ist es darüber hinaus auch zulässig, den GFW offen mit den Rücklagen zu verrechnen. Durch das Saldieren eines GFW mit dem (Gesamt)-Eigenkapital wird das Gesamtergebnis künftig nicht mehr durch dessen planmäßige Abschreibungen belastet, das (Gesamt)-Eigenkapital ist allenfalls um den vollen Betrag des GFW gemindert.

Das Gemeindehaushaltsrecht NRW trifft keine gesonderte Regelung zur Behandlung eines GFW im Gesamtabchluss. Bei Aktivierung ist im Falle einer dauernden Wertminderung die außerplanmäßige Abschreibung des GFW geboten.

Verbleibt (entsteht) nach der Zuordnung stiller Reserven und Lasten bei der Erstkonsolidierung ein passiver Unterschiedsbetrag, so ist dieser nach § 50 Abs. 1 und Abs. 2 GemHVO NRW i.V.m. § 309 Abs. 2 HGB grundsätzlich gesondert als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern.

Der Posten darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit

- eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der Erstkonsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Betriebs eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder
- am Abschlusstichtag feststeht, dass der Betrag einem realisierten Gewinn entspricht.

Zulässig ist auch der saldierte Ausweis, wenn sich aus der Konsolidierung mehrerer Betriebe sowohl Geschäfts- oder Firmenwerte als auch passive Unterschiedsbeträge ergeben. Dabei sind die einzelnen Unterschiedsbeträge getrennt fortzuschreiben, die verrechneten Beträge anzugeben sowie wesentliche Veränderungen gegenüber dem Vorjahr im Gesamtanhang zu erläutern.¹

e) Folgekonsolidierungen

Bei der Folgekonsolidierung wird der Gesamtabchluss in jedem Folgejahr erneut aus der Summenbilanz als Zusammenfassung der Einzelabschlüsse von Kernverwaltung und einzubeziehenden Betrieben bzw. aus der KB III entwickelt. Die Wertkorrekturen aus der Erstkonsolidierung, z.B. aus der Aufdeckung stiller Reserven, haben sich dort jedoch nicht niedergeschlagen. Daher sind die Buchungen der Erstkonsolidierung sowie die bis zum letzten vorhergehenden Stichtag der "Konzernbilanz" vorgenommenen Buchungen der Folgekonsolidierung ggf. kumuliert zu wiederholen.

Im ersten Schritt erfolgt wie bei der Erstkonsolidierung die Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes gegen das anteilige Eigenkapital des Betriebs. Dieses hat sich zwischenzeitlich durch Gewinne/Verluste, Rücklagenveränderungen etc. geändert. Zu konsolidieren ist jedoch nur das Eigenkapital des Betriebs, das bei Erstkonsolidierung vorhanden war. Die Veränderungen des Eigenkapitals des Betriebs nach dem Erstkonsolidierungszeitpunkt gehen nicht in den erneuten Vorgang der Kapitalkonsolidierung ein. Bei diesen Eigenkapitalveränderungen handelt es sich um Veränderungen während der "Konzernzugehörigkeit". Deshalb werden diese Bestände auch im Gesamtabchluss ausgewiesen.

Im zweiten Schritt der Folgekonsolidierung werden die Wertänderungen an den aufgedeckten stillen Reserven/Lasten berücksichtigt. Diese werden erfolgswirksam (z.B. Mehrabschreibungen im Anlagevermögen, Mehrverbrauch Materialaufwand bei stillen Reserven in den Vorräten) erfasst. Auf diese Weise führen im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckte stille Reserven in der Zukunft zu gegenüber dem Einzelabschluss zusätzlichen Aufwendungen, stille Lasten bei Auflösung zu zusätzlichen Erträgen.

¹ Vgl. ADS zu § 303 HGB, Rn. 137 und 142

Die Abschreibungen auf aufgedeckte stille Reserven werden jedoch nur im Gesamtabschluss erfolgswirksam. Für die zugerechneten stillen Reserven im abnutzbaren Anlagevermögen ist dabei eine Verteilung über die Restnutzungsdauer des jeweiligen Vermögensgegenstandes nach der KB III vorzunehmen (vgl. jedoch die Vereinfachungsregelung in Kapitel I. II. 3.). Ferner wird die Abschreibungsmethode nach Maßgabe der KB III fortgeführt.

Soweit stille Reserven bei nicht abnutzbaren Anlagegütern aufgedeckt wurden (z.B. Grundstücke), ist, sofern der Vermögensgegenstand veräußert wird, der im Zeitpunkt des Abgangs im Einzelabschluss entstandene Buchgewinn um den Betrag der aufgedeckten stillen Reserven zu kürzen. Ein Buchverlust ist entsprechend zu erhöhen. Stille Reserven in Vorräten vermindern bei Veräußerung an Dritte den Gewinn im Jahresabschluss oder erhöhen einen Jahresfehlbetrag.

Ein im Gesamtabschluss ausgewiesener GFW wird im Rahmen der Folgekonsolidierung grundsätzlich planmäßig abgeschrieben. Eine außerplanmäßige Abschreibung ist bei einer dauernden Wertminderung geboten. Passive Unterschiedsbeträge sind grundsätzlich beizubehalten und nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 309 Abs. 2 HGB ertragswirksam aufzulösen.

Beispiel 4: Folgekonsolidierung (Fortführung des Beispiels 1)

	Mutter		Tochter (Buchwerte)		Tochter (Zeitwerte)	
	A	P	A	P	A	P
Sonstige Aktiva	5.500		1.650		1.730	
Beteiligung	1.000					
Summe	6.500		1.650		1.730	
Gez. Kapital		1.000		300		300
Allgemeine Rücklage						80
Rücklagen		1.500		600		600
Bilanzgewinn		500		100		100
Verbindl.		3.500		650		650
Summe		6.500		1.650		1.730

Das Eigenkapital von Kommune und Betrieb hat sich in 02 um Gewinne in Höhe von 500 bzw. 100 erhöht. Die Erstkonsolidierung ist zu wiederholen. Ferner sind die stillen Reserven und der Goodwill abzuschreiben.

Die stillen Reserven in den sonstigen Aktiva werden über eine Restnutzungsdauer der Anlagegüter von fünf Jahren ($80/5 = 16$) verteilt. Diese Abschreibungen werden ausschließlich im Gesamtabschluss - zusätzlich zu den Abschreibungen aus dem Einzelabschluss - ausgewiesen.

Der GFW (Goodwill) wird hier über vier Jahre ($20/4 = 5$) abgeschrieben. Dementsprechend stellt sich die Folgekonsolidierung wie folgt dar:

	Mutter		Tochter (Zeitwerte)		Summenbilanz		Erst- konsolidierung		Folge- konsolidierung		Konzernbilanz		
	A	P	A	P	A	P	S	H	S	H	A	P	
Sonstige Aktiva	5.500		1.730		7.230						16	7.214	
Aktiver Unter- schiedsbetrag							20	20					
Beteiligung	1.000				1.000				1.000		5	15	
Summe	6.500		1.730		8.230							7.229	
Gez. Kapital		1.000		300		1.300	300						1.000
Allgemeine Rücklage				80		80	80						0
Rücklagen		1.500		600		2.100	600						1.500
Bilanzgewinn		500		100		600			21				579
Verbindl.		3.500		650		4.150							4.150
Summe		6.500		1.730		8.230	1.020	1.020	21	21			7.229

Gez. Kapital	300			
Allgemeine Rücklage	80			
Rückl. / Bilanzgewinn	600			
Unterschiedsbetrag	20	an	Beteiligung	1.000

GFW	20	an	Unterschiedsbetrag	20
-----	----	----	--------------------	----

Die vorgenannten Buchungssätze stellen die Wiederholung der Erstkonsolidierung dar. Die Buchung der Folgekonsolidierung erfolgt mit:

Abschreibungen	21	an	Sachanlagevermögen	16
			GFW	5

Veränderungen des Buchwertes der konsolidierungspflichtigen Anteile

Wird durch den Erwerb weiterer Anteile an einem bereits früher einbezogenen Betrieb der Beteiligungsbuchwert erhöht, so ist für die zusätzlichen Anteile grundsätzlich eine Erstkonsolidierung nach § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 301 HGB vorzunehmen. Hierbei wiederholen sich alle Erstkonsolidierungsvorgänge (Neuermittlung stiller Reserven und Lasten).

Veränderungen des konsolidierungspflichtigen Kapitals des Betriebs

Konsolidierungspflichtiges Kapital im Sinne von § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 301 HGB ist das Eigenkapital des Betriebs bei Erstkonsolidierung.

Wird das Kapital des Betriebs gegen Einlagen erhöht, stehen sich i. d. R. die Aufstockung des Beteiligungsbuchwertes und die Erhöhung des anteiligen Eigenkapitals in gleicher Höhe gegenüber, so dass kein Unterschiedsbetrag entsteht. Kapitalerhöhungen aus Gewinnrücklagen,

die nach der Erstkonsolidierung entstanden sind, berühren die Kapitalkonsolidierung ebenfalls nicht.

f) Mehrstufiger "Konzern Kommune"

Das Gemeindehaushaltsrecht regelt nur einfache (d.h. direkte) "Konzernstrukturen", bei denen eine Kommune eine Beteiligung an einem oder mehreren Betrieben hält. In vielen Kommunen sind Betriebe (Zwischenholdings) eingerichtet worden, die selbst wiederum Mutterunternehmen anderer Betriebe (Enkel) sind. In solchen Fällen liegt ein sog. "mehrstufiger Konzern" vor. Die Vorschriften zur Kapitalkonsolidierung einfacher (d.h. einstufiger) "Konzerne" müssen entsprechend auf mehrstufige "Konzernverhältnisse" angewandt werden. Aus der Übertragung der für den einstufigen "Konzern" bestehenden gesetzlichen Regelungen auf einen mehrstufigen "Konzern" ergeben sich besondere Probleme, vor allem bei der Ermittlung der Beteiligungsquote des "Konzerns" an den untergeordneten Betrieben, insbesondere dann, wenn "konzernfremde" Dritte an einem einbeziehungspflichtigen Betrieb auf untergeordneter "Konzernstufe" beteiligt sind. Zusätzlich erschwert wird die Kapitalkonsolidierung (wie auch die Ergebniskonsolidierung) in einem mehrstufigen "Konzern" dann, wenn die Betriebe wieder untereinander beteiligt sind.

Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang - neben der aus "Konzernsicht" zutreffenden Anteilsquote am Eigenkapital und am Jahresergebnis der Betriebe - die Berücksichtigung indirekter Beteiligungsverhältnisse von "konzernfremden" Anteilseignern am "Konzern Eigenkapital".

Die Technik der Vollkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (§ 301 HGB) berücksichtigt diese besonderen Fragestellungen durch entsprechende Rechenoperationen im Zusammenhang mit der Dotierung des Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter gem. § 307 HGB.

Zur Durchführung der Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen "Konzern" sind grundsätzlich zwei Verfahren möglich, die Ketten- und die Simultankonsolidierung:

- Bei der Kettenkonsolidierung werden die Betriebe nacheinander konsolidiert. Begonnen wird dabei mit dem in der "Konzernhierarchie" am weitesten von der Kommune entfernten Betrieb.
- Bei der Simultankonsolidierung wird auf Basis aller Betriebe der Gesamtabschluss in einem Schritt ermittelt. Dieses Vorgehen ist jedoch nicht zulässig, wenn durch das Verfahren stille Reserven und der GFW nicht mehr korrekt zugeordnet werden können.

Auch kommunale "Konzerne" sind in der überwiegenden Zahl der Fälle mehrstufig strukturiert. In § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW ist nicht ausdrücklich geregelt, dass auch mittelbare Beteiligungen der Kommune an Betrieben in den kommunalen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Eindeutig ist dies jedoch für die in § 50 Abs. 2 Satz 1 GemHVO NRW genannten Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts, die unter einheitlicher Leitung der Kommune

stehen. Für die in § 50 Abs. 2 Satz 2 GemHVO NRW aufgrund des "Control-Konzepts" einzubeziehenden Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts, für die es an einer der Regelungen des § 290 Abs. 3 und Abs. 4 HGB entsprechenden Vorschrift fehlt, wird man aufgrund der Zielsetzung des Gesamtabschlusses aber von der Einbeziehung auch der mittelbaren Beteiligungen ausgehen müssen¹.

Das Modellprojekt empfiehlt insbesondere im Falle manueller Konsolidierung das Verfahren der Kettenkonsolidierung.

3. Anwendung der Equity-Methode

a) Rechtliche Grundlagen

Die Rechtsgrundlagen für die Equity-Methode im NKF-Gesamtabschluss bilden der § 50 Abs. 3 GemHVO NRW sowie die §§ 311, 312 HGB. Demnach sind die Betriebe, die unter maßgeblichem Einfluss der Kommune stehen, entsprechend mit dem anteiligen Eigenkapital zu konsolidieren. Zur Bestimmung des maßgeblichen Einflusses vergleiche oben Kapitel D. I..

In § 311 HGB sind Definitionen und Befreiungstatbestände für assoziierte Unternehmen festgelegt. Ein assoziiertes Unternehmen liegt nach § 311 Abs. 1 HGB dann vor, wenn ein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht einbezogenen Betriebes vorliegt, an dem die Kommune oder ein voll zu konsolidierender Betrieb gem. § 271 Abs. 1 HGB beteiligt ist. In einem solchen Fall ist diese Beteiligung im Gesamtabschluss unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen.

Gem. § 311 Abs. 2 HGB kann auf eine Konsolidierung verzichtet werden, wenn das assoziierte Unternehmen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune von untergeordneter Bedeutung ist. Diese Beteiligungen werden nicht unter dem oben aufgeführten Posten ausgewiesen, sondern in dem Bilanzposten "Übrige Beteiligungen".

b) Wertansatz im Rahmen der Equity-Methode

Überblick

Der Wertansatz im Rahmen der Anwendung der Equity-Methode wird durch die Vorschriften des § 312 HGB festgelegt. Dabei wird unter der Equity-Methode eine Konsolidierungsmethode

¹ Vgl. Fallstudie der Landeshauptstadt Düsseldorf, Anlage I.1, S. 27 ff.

verstanden, bei der die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren nach Maßgabe der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens im Beteiligungsbuchwert fortgeschrieben werden. Es erfolgt also keine Einbeziehung der einzelnen Vermögensgegenstände/Schulden bzw. der Aufwendungen/Erträge des assoziierten Unternehmens in den Gesamtabschluss¹.

Das Ziel der Equity-Methode besteht in einer zutreffenden Darstellung der gesamten Vermögenslage der Kommune, indem beispielsweise Gewinnthesaurierungen beim assoziierten Unternehmen im Beteiligungsbuchwert reflektiert werden (Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips möglich). Im Einzelabschluss führen Gewinnthesaurierungen beim assoziierten Unternehmen dagegen zu stillen Zwangsreserven im Beteiligungsbuchwert. Ebenso kann durch die Equity-Methode eine zutreffende Darstellung der Ertragslage des "Konzerns" erreicht werden, da Gewinne und Verluste des assoziierten Unternehmens im Gesamtabschluss stets phasengleich realisiert werden (Durchbrechung des Realisationsprinzips). Im Einzelabschluss können Gewinne (sofern keine Gewinnabführungsverträge bestehen) dagegen erst bei Existenz eines Gewinnverwendungsbeschlusses (also phasenverschoben) realisiert werden.

Das HGB sieht grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Equity-Konsolidierung gem. § 312 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB vor (Wahlrecht). Demnach ist nach Nr. 1 der Ansatz mit dem Buchwert (Buchwertmethode) und nach Nr. 2 der Ansatz mit dem Betrag möglich, der dem anteiligen Eigenkapital (Kapitalanteilmethode) entspricht.

Nach DRS 8.17 und 8.18 ist allein die Buchwertmethode anzuwenden. Daneben sprechen praktische Erwägungen für die Bevorzugung der Buchwertmethode. Schließlich sieht auch das BilMoG die Einschränkung auf die Buchwertmethode vor. Im Folgenden wird deshalb auf die gesonderte Darstellung der Kapitalanteilmethode verzichtet, obwohl diese rein rechtlich zulässig wäre.

Das Modellprojekt empfiehlt, bei assoziierten Unternehmen grundsätzlich das Verfahren der Buchwertmethode im Rahmen der Equity-Methode anzuwenden.

Buchwertmethode

Bei erstmaliger Anwendung wird der Buchwert des anteiligen Eigenkapitals des Betriebs im Wege der Equity-Methode als Anteile an assoziierten Unternehmen im Gesamtabschluss ausgewiesen. In einer Nebenrechnung wird der Beteiligungsansatz auf eventuell vorhandene stille Reserven und Lasten untersucht. Ein verbleibender Restbetrag ist ein GFW. Zu diesem Zweck wird der Beteiligungsansatz dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens ge-

¹ Vgl. Fallstudie des Kreises Unna, Anlage I.5, S. 33 ff.

genübertgestellt. Ist der Buchwert größer (niedriger), entsteht ein aktiver (passiver) Unterschiedsbetrag, der auf seine Ursachen hin zu untersuchen und bei erstmaliger Anwendung in der Gesamtbilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben ist.

Der Buchwert des Betriebs entspricht im Regelfall (insbesondere kurz nach dem Erwerb) den Anschaffungskosten. In der kommunalen Eröffnungsbilanz handelt es sich um den Wert, der nach der durchgeführten Bewertung als Anschaffungskosten fingiert wird.

Die Buchwertmethode zeichnet sich dadurch aus, dass dem Bilanzierenden aufgrund der Gegenüberstellung von Anschaffungskosten des Betriebs und anteiligem Eigenkapital (analoges Vorgehen wie bei der Kapitalkonsolidierung) die Bestandteile des Beteiligungsansatzes (Unterschiedsbetrag als Summe von stillen Reserven und GFW) zwar bekannt sind, aber nur ein summarischer Ausweis in der Position "Anteile an assoziierten Unternehmen" erfolgt. Es erfolgt kein getrennter Ausweis von Beteiligungsansatz, GFW und ggf. stillen Reserven/Lasten.

Beispiel Erstkonsolidierung:

Eine Kommune hält 20% der Anteile an einem kommunalen Verkehrsunternehmen (NVAG). Zum 1. Januar t_1 sind diese Anteile in der Eröffnungsbilanz der Kommune mit 35.000 T€ bewertet. Das Eigenkapital der NVAG beträgt 162.500 T€. Im Sachanlagevermögen der NVAG sind stille Reserven in Höhe von 5.000 T€ enthalten.

Anschaffungskosten der Beteiligung	35.000 T€
- anteiliges Eigenkapital der NVAG (20% von 162.500 T€)	32.500 T€
= Unterschiedsbetrag	2.500 T€
davon entfallen auf stille Reserven (20 % von 5.000 T€)	1.000 T€
davon entfallen auf Firmenwert	1.500 T€

Der Beteiligungsansatz lässt sich somit, zumindest gedanklich, aufteilen. Die Bestandteile werden jedoch innerhalb der Position "Anteile an assoziierten Unternehmen" ausgewiesen, im Beispiel folglich 35.000 T€.

Bei der Folgekonsolidierung ist der Beteiligungswert um die anteiligen Eigenkapitalveränderungen des assoziierten Unternehmens, insbesondere erwirtschaftete Jahresüberschüsse oder -fehlbeträge, fortzuschreiben. Gewinnausschüttungen sind zur Vermeidung einer Doppelerfassung zu eliminieren, indem der Beteiligungsansatz entsprechend vermindert wird. Bei der Fortschreibung sind auch die Abschreibung oder Auflösung der aufgedeckten stillen Reserven und Lasten, die Abschreibung eines GFWs oder die Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags in einer Nebenrechnung zu berücksichtigen.

Die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes wird nachfolgend dargestellt:

Ausgangsbewertung	Anschaffungskosten
Regelmäßige Fortschreibungen	+ anteiliger Jahresüberschuss des assoziierten Unternehmens
	- anteiliger Jahresfehlbetrag des assoziierten Unternehmens
	- vereinnahmte Gewinnausschüttungen vom assoziierten Unternehmen
	- Abschreibung aufgedeckter stiller Reserven
	+ Auflösung aufgedeckter stiller Lasten
	- Abschreibung eines aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts
	+ Auflösung eines nicht zugeordneten passiven Unterschiedsbetrags
	+/- Ergebnisauswirkung der Neubewertung nach § 312 Abs. 5 HGB einschließlich der Zwischenergebniseliminierung
Außerplanmäßige Fortschreibung	- ggf. außerplanmäßige Abschreibungen
	+ ggf. Zuschreibungen
	+ Kapitaleinzahlungen
	- Kapitalrückzahlungen

Beispiel Fortschreibung:

Die Ausgangslage gilt wie im Beispiel zur Erstkonsolidierung. Zum 31. Dezember t_1 haben sich keine wesentlichen Wertveränderungen dieses Beteiligungsansatzes ergeben. Die NVAG erwirtschaftete einen Jahresüberschuss von 10.000 T€. Zum 31. Dezember t_1 weist die NVAG Sachanlagen in Höhe von 240.000 T€ in ihrer Bilanz aus. Hierzu gehören Fahrzeuge, die aufgrund steuerlicher Sonderabschreibungen stille Reserven in Höhe von 5.000 T€ enthalten. Ihre Restnutzungsdauer beträgt fünf Jahre. Der GFW wird hier beispielsweise über vier Jahre abgeschrieben.

Anteile an assoziierten Unternehmen	35.000 T€
+ anteiliger Jahresüberschuss der NVAG (20% von 10.000 T€)	2.000 T€
- anteilige Abschreibung auf stille Reserven (1/5 von 20% von 5.000 T€)	- 200 T€
- anteilige Abschreibung auf den Geschäfts- und Firmenwert (4 Jahre Nutzungsdauer, $1.500/4 = 375$)	- 375 T€
= fortgeschriebener Beteiligungsansatz	36.425 T€

Im Gesamtabchluss der Kommune werden die Anteile an assoziierten Unternehmen mit 36.425 T€ ausgewiesen, die Gesamtergebnisrechnung hat sich insgesamt um 1.425 T€ verbessert. Die Buchung erfolgt durch "Anteile an assoziierten Unternehmen" an "Erträge aus assoziierten Unternehmen".

Bei der Equity-Methode sind folgende Sondersachverhalte zu berücksichtigen:

Die Equity-Methode wird ausgesetzt, sofern sich infolge der Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes um die anteilige Änderung des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens ein negativer Beteiligungsbuchwert ergibt (gleiches gilt für die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes um die stillen Reserven/stillen Lasten). In einer Nebenbuchhaltung ist der Beteiligungsansatz fortzuschreiben. Sofern die "Null-Linie" wieder überschritten wird, wird die Equity-Methode wieder angewandt.

Bei Lieferungen des assoziierten Unternehmens an die Kommune besteht grundsätzlich die Pflicht zur Zwischenergebniseliminierung, sofern die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind (§ 312 Abs. 5 Satz 3 HGB). Im umgekehrten Fall bei Lieferungen der Kommune an das assoziierte Unternehmen besteht nach h. M. keine Pflicht zur Zwischenergebniseliminierung¹.

4. Exkurs: Besonderheiten zu den immateriellen Vermögensgegenständen im Gesamtabchluss

Im Rahmen der Erwerbsmethode ergeben sich bei den immateriellen Vermögensgegenständen grundlegende Unterschiede im Gesamtabchluss gegenüber der Handhabung im NKF-

¹ Vgl. Fallstudie des Kreises Unna, Anlage I.5, S. 33 f.

Einzelabschluss. Auf diese Besonderheiten hinsichtlich der Kapitalkonsolidierung wird im Folgenden eingegangen.

a) **Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert**

Handhabung im Einzelabschluss

Als GFW darf im Rahmen der HGB-Bilanzierung der Unterschiedsbetrag angesetzt werden, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (vgl. § 255 Abs. 4 HGB). Dies bedeutet im Einzelnen:

- Zunächst sind die auf den Käufer übergegangenen materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände sowie alle Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten zu ermitteln. Dabei sind die Vermögensgegenstände vollständig zu erfassen, unabhängig davon, ob der Veräußerer sie in seiner Bilanz angesetzt hatte oder nicht. Auch bisher vom Veräußerer infolge des gem. § 248 Abs. 2 HGB bestehenden Aktivierungsverbots nicht aktivierte immaterielle Vermögensgegenstände sind zu berücksichtigen. Ebenso sind bei den Schulden bisher nicht passivierte Verpflichtungen, z.B. sog. Altzusagen gem. Art. 28 Abs. 1 EGHGB, zu erfassen.
- Anschließend sind unter Beachtung des Vorsichtsprinzips die Zeitwerte der anzusetzenden Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten zu ermitteln. Aus der Gegenüberstellung der Gegenleistung (Kaufpreis) und des sich aufgrund der so ermittelten Wertansätze von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten ergebenden Reinvermögens, ergibt sich als Residualgröße der GFW.

Handhabung im Gesamtabchluss

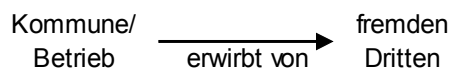
Die Regelungen des Gemeindehaushaltsrechts NRW (GO NRW und GemHVO NRW) sehen eine Aktivierung eines GFWs nicht vor. Demnach darf ein in einem einbeziehungspflichtigen Betrieb bilanzierter GFW i.R. der Überleitungsrechnung (KB I / KB II) grundsätzlich nicht bestehen bleiben, sondern muss ggf. erfolgswirksam aufgelöst werden.

Hiervon abzugrenzen ist der i.R. der Kapitalkonsolidierung zu ermittelnde GFW, der sich gem. § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB regelmäßig aus der Verrechnung des anteiligen Eigenkapitals mit dem Beteiligungsbuchwert ergibt. Dieser ist grundsätzlich in der Gesamtbilanz auszuweisen.

b) **Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände**

Im Einzelnen sind für die Frage der Aktivierung sonstiger immaterieller Vermögensgegenstände nachfolgende Grundfälle zu unterscheiden:

Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände, die die Kommune / ein voll zu konsolidierender Betrieb von fremden Dritten erworben hat



Handhabung im Einzelabschluss

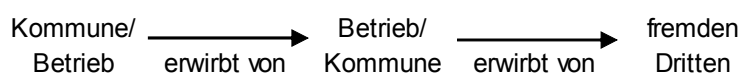
Immaterielle Vermögensgegenstände, die von fremden Dritten erworben wurden, sind im kommunalen und betrieblichem Einzelabschluss zu den Anschaffungskosten, vermindert um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen anzusetzen (§ 33 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW, § 253 Abs.1 HGB).

Handhabung im Gesamtabchluss

Im Rahmen der Erstkonsolidierung sind die immateriellen Vermögensgegenstände, die von fremden Dritten erworben wurden, mit den Zeitwerten (Neubewertung) zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem die Erstkonsolidierung durchgeführt wird.

Erfolgt der Erwerb erst nach dem Erstkonsolidierungszeitpunkt, sind die sonstigen immateriellen Vermögensgegenstände wie im Einzelabschluss mit den Anschaffungskosten, vermindert um planmäßige lineare und außerplanmäßige Abschreibungen, anzusetzen.

Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände, die die Kommune / ein voll zu konsolidierender Betrieb von einem (anderen) voll zu konsolidierenden Betrieb/der Kommune erworben hat



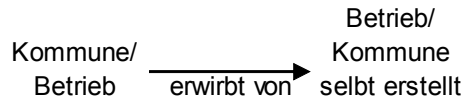
Handhabung im Einzelabschluss

Hat die Kommune/der voll zu konsolidierende Betrieb einen immateriellen Vermögensgegenstand im Vollkonsolidierungskreis veräußert, den sie /er vorher von einem Dritten erworben hat, so ist der Vermögensgegenstand im kommunalen / betrieblichen Einzelabschluss zu den Anschaffungskosten, vermindert um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen anzusetzen (§ 33 Abs. 2 i.V.m. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW, § 253 Abs.1 HGB).

Handhabung im Gesamtabchluss

Siehe Fall 1:

Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände, die die Kommune/ voll zu konsolidierende Betrieb selbst erstellt hat



Handhabung im Einzelabschluss

Hat die Kommune/der voll zu konsolidierende Betrieb einen immateriellen Vermögensgegenstand erworben, der von einem (anderen) voll zu konsolidierenden Betrieb/der Kommune selbst hergestellt wurde, so ist der Vermögensgegenstand im kommunalen und betrieblichem Einzelabschluss zu den Anschaffungskosten, vermindert um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen anzusetzen (§ 33 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW, § 253 Abs.1 HGB).

Handhabung im Gesamtabschluss

Aus Sicht des "Konzerns" als wirtschaftliche Einheit handelt es sich um selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die in den Gesamtabschluss nicht übernommen werden dürfen. Es greift somit das Aktivierungsverbot des § 43 Abs. 1 GemHVO NRW, § 248 Abs. 2 HGB. D.h. alle mit der Erstellung des sonstigen immateriellen Vermögensgegenstandes verbundenen Aufwendungen sind unmittelbar ergebniswirksam zu erfassen. Die Abschreibungen des Geschäftsjahres beim empfangenden Betrieb auf diese selbstgeschaffenen sonstigen immateriellen Vermögensgegenstände sind im Rahmen der Konsolidierung jährlich ergebniserhöhend aufzulösen. Die Anschaffungskosten und die kumulierten Abschreibungen sind in den Folgejahren ergebnisneutral mit dem Eigenkapital zu verrechnen.

Dies gilt nicht, sofern der immaterielle Vermögensgegenstand bereits vor der Erstkonsolidierung selbst erstellt worden sind, da diese im Rahmen der Erwerbsfiktion entgeltlich erworben wurden.

II. Schuldenkonsolidierung

1. Grundsätze

In § 303 Abs. 1 HGB wird die Schuldenkonsolidierung kodifiziert. Demnach sind Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Gesamtabschluss einzubeziehenden Betrieben und der Kommune sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten "wegzulassen".

Gem. § 303 Abs. 2 HGB kann auf die Schuldenkonsolidierung verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune nur von untergeordneter Bedeutung sind. In diesem Zusammenhang ist die untergeordnete Bedeutung sowohl in der Einzel- als auch in der Kumulativbetrachtung zu verstehen.

In die Schuldenkonsolidierung sollen alle Schuldposten einbezogen werden, durch welche die Schuldverhältnisse zwischen den Betrieben im Gesamtabchluss bzw. zur Kommune abgebildet werden, soweit diese nicht von untergeordneter Bedeutung sind¹.

Nach dem Wortlaut des § 303 HGB ist die Schuldenkonsolidierung vorzunehmen bei:

- Aktiva: Ausleihungen, Forderungen, aktive Rechnungsabgrenzungsposten,
- Passiva: Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Die Aufzählung ist jedoch nicht abschließend zu verstehen. Insgesamt sind in die Schuldenkonsolidierung alle diejenigen Posten einzubeziehen, die einen Forderungs- oder Verbindlichkeitscharakter aufweisen. Außerdem sind einzubeziehen:

- Ausstehende Einlagen, geleistete Anzahlungen, Schecks, sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens,
- Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen.

2. Aufrechnungsdifferenzen

Bei der Schuldenkonsolidierung können Aufrechnungsdifferenzen entstehen. Dabei wird unterschieden in echte und unechte Aufrechnungsdifferenzen.

Unechte Aufrechnungsdifferenzen entstehen aus buchungstechnischen Unzulänglichkeiten (z.B. Fehlbuchungen oder zeitliche Buchungsunterschiede). Sie sind entsprechend ihrer jeweiligen Ausprägung erfolgswirksam oder erfolgsneutral in der KB II zu korrigieren.

Echte Aufrechnungsdifferenzen entstehen aufgrund unterschiedlicher Vorschriften für den Ansatz bzw. die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden (z.B. Imparitätsprinzip im

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2 S. 34 ff. sowie die Anlagen 7 und 8 der Fallstudie der Stadt Lippstadt, Anlage I.3 S. 63 f.

Falle von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten). Sie sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung im Gesamtabchluss zu eliminieren¹.

Beispiel zur Schuldenkonsolidierung

Die Kommune hat eine Forderung in Höhe von 20 T€ gegenüber der voll zu konsolidierenden Kultur GmbH. Sie hat im Jahr 01 eine Einzelwertberichtigung in Höhe von 25% auf die Forderung gebildet, weil ein Viertel der Forderung von der Kultur GmbH bestritten wurde. Die Kultur GmbH bilanziert dennoch nach dem kaufmännischen Vorsichts- bzw. Imparitätsprinzip die entsprechende Verbindlichkeit mit 20 T€. Die Forderung/Verbindlichkeit besteht im Jahr 02 unverändert weiter. Die Kultur GmbH begleicht im Jahr 03 den vollen Betrag in Höhe von 20 T€².

Es handelt sich um eine echte Aufrechnungsdifferenz, die nicht im Rahmen der Aufstellung der KB II der Kultur GmbH, sondern bei den Konsolidierungsbuchungen zu korrigieren ist.

Erstkonsolidierung im Jahr 01

	Kommune 31.12.01 T€	Kultur GmbH 31.12.01 T€	Summen- abschluss T€	Konsolidierung		Gesamt- abschluss T€
				Soll T€	Haben T€	
AKTIVA						
Ford. verb. Unt.	15		15		15	0
übrige Aktiva	9.985	500	10.485			10.485
	10.000	500	10.500			10.485
PASSIVA						
Jahresergebnis	25	10	35	20	5	40
Verb. verb. Unt.		20	20			0
übrige Passiva	9.975	470	10.445			10.445
	10.000	500	10.500			10.485
ERGEBNIS						
Erträge	2.500	150	2.650			2.650
Aufwendungen	2.475	140	2.615		5	2.610
Jahresergebnis	25	10	35	5		40

VB verb. Unternehmen	20	an	Forderung vU.	15
			Jahresergebnis	5

Jahresergebnis	5	an	Aufwendungen	5
----------------	---	----	--------------	---

¹ Vgl. Fallstudie der Landeshauptstadt Düsseldorf, Anlage I.1, S. 33; Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2, S. 38.

² Vgl. Fallstudie der Stadt Solingen, Anlage I.4, S. 38.

Folgekonsolidierung im Jahr 02

	Kommune 31.12.02 T€	Kultur GmbH 31.12.02 T€	Summen- abschluss T€	Konsolidierung		Gesamt- abschluss T€
				Soll T€	Haben T€	
AKTIVA						
Ford. verb. Unt.	15		15		15	0
übrige Aktiva	10.235	520	10.755			10.755
	10.250	520	10.770			10.755
PASSIVA						
Jahresergebnis	30	15	45			45
Rücklagen					5	5
Verb. verb. Unt.		20	20	20		0
übrige Passiva	10.220	485	10.705			10.705
	10.250	520	10.770			10.755
ERGEBNIS						
Erträge	2.680	165	2.845			2.845
Aufwendungen	2.650	150	2.800			2.800
Jahresergebnis	30	15	45			45

Buchungssatz für die Bilanz für t02

VB verb. Unternehmen	20	an	Forderung vJ.	15
			Rücklagen	5

Folgekonsolidierung im Jahr 03

	Kommune 31.12.03 T€	Kultur GmbH 31.12.03 T€	Summen- abschluss T€	Konsolidierung		Gesamt- abschluss T€
				Soll T€	Haben T€	
AKTIVA						
Ford. verb. Unt.	0		0			0
übrige Aktiva	10.500	550	11.050			11.050
	10.500	550	11.050			11.050
PASSIVA						
Jahresergebnis	10	20	30	5		25
Rücklagen					5	5
Verb. verb. Unt.		0	0			0
übrige Passiva	10.490	530	11.020			11.020
	10.500	550	11.050			11.050
ERGEBNIS						
Erträge	2.750	175	2.925	5		2.920
Aufwendungen	2.740	155	2.895			2.895
Jahresergebnis	10	20	30		5	25

1. Buchungssatz für die Bilanz t03

Jahresergebnis	5	an	Rücklagen	5
----------------	---	----	-----------	---

2. Buchungssatz für die GuV t03

Erträge	5	an	Jahresergebnis	5
---------	---	----	----------------	---

III. Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Die zentrale Norm zur Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung bildet wegen § 50 Abs. 1 GemHVO NRW der § 305 HGB. Demnach sind die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen Betrieben mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, sofern sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind. Analog ist mit anderen Erträgen und den auf diese entfallenden Aufwendungen zu verfahren.

Die Anwendung des § 305 Abs. 2 HGB eröffnet die Möglichkeit, die Aufwands- und Ertragskonsolidierung nicht durchzuführen, sofern die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage von untergeordneter Bedeutung sind. Bei Bedarf kann von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht werden.

Das Ziel der Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Gesamtabschluss ist es, in der Gesamtergebnisrechnung nach Art und Höhe nur diejenigen Aufwendungen und Erträge abzubilden, die aus Transaktionen mit außerhalb des kommunalen "Konzerns" stehenden Dritten resultieren. Die Notwendigkeit zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung folgt dabei aus der Einheitstheorie und aus dem Realisationsprinzip als Bestandteil der GoB. Es müssen nur die voll zu konsolidierenden Betriebe einbezogen werden.

Der Anwendungsbereich der Aufwands- und Ertragskonsolidierung erstreckt sich dabei auf die Konsolidierung der:

- Innenumsätze aus Lieferungen und Leistungen,
- anderen Aufwendungen und Erträge (z.B. "konzerninterne" Nutzungsüberlassungsverhältnisse),
- "konzerninternen" Ergebnisübernahmen.

Grundlage der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist daher die Summenergebnisrechnung, die sich wiederum aus den jeweiligen ER II der in den Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe zusammensetzt. Die im Rahmen der Konsolidierung vorzunehmenden Eliminierungen und Umgliederungen erfolgen bis auf wenige Ausnahmen ohne Ergebnisauswirkung (Ausnahme: "konzerninterne" Ergebnisübernahmen, sofern kein Ergebnisabführungsvertrag besteht).

Beispiel zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung:

Der Betrieb A (Tochter A) liefert selbst hergestellte Vermögensgegenstände für 80 T€ an den Betrieb B (Tochter B). Die Herstellungskosten bei A betragen 75 T€ (Material 40 T€, Personalaufwand 25 T€, Abschreibungen 10 T€). B veräußert die Vermögensgegenstände nach Bearbeitung (Personalaufwand 5 T€, Abschreibungen 5 T€) in der gleichen Periode für 100 T€ an fremde Dritte. Zum Bilanzstichtag sind keine Bestände mehr vorhanden, so dass nur die "konzerninternen" Erträge und Aufwendungen zu eliminieren sind.

	Tochter A ER II		Tochter B ER II		Summen- ER		Konsoli- dierung		Gesamt-ER	
	S	H	S	H	S	H	S	H	S	H
Erträge		80		100		180	80			100
Materialaufwand	40		80		120			80	40	
Personalaufwand	25		5		30				30	
Abschreibungen	10		5		15				15	
Jahresergebnis	5		10		15				15	

Nach der Konsolidierung enthält die Gesamtergebnisrechnung nur noch die Aufwendungen und Erträge, die auszuweisen gewesen wären, wenn der "Konzern" insgesamt eine wirtschaftliche Einheit wäre.

Hinweis:

Da die Kommune sowie bestimmte voll zu konsolidierende Betriebe nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, ergeben sich aus der Konsolidierung "konzerninterner" Lieferungen und Leistungen Aufrechnungsdifferenzen in Höhe der jeweils zugehörigen Umsatzsteuer.

Zur praxisorientierten Darstellung der im Bereich der Kommunen bestehenden besonderen Umsetzungsfragestellungen und den im Rahmen des Modellprojektes erarbeiteten Erleichterungshinweisen vgl. Kapitel J. I. 12.

IV. Zwischenergebniseliminierung

Die Zwischenergebniseliminierung ist in § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 304 HGB geregelt. Gem. § 304 Abs. 1 HGB sind Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben und der Kernverwaltung beruhen, so anzusetzen, wie dies in einem Unternehmen als wirtschaftliche Einheit der Fall wäre.

Ausnahmetatbestände werden in § 304 Abs. 2 HGB genannt. Folglich kann auf eine Eliminierung verzichtet werden, sofern die zu eliminierenden Beträge für die Vermittlung eines den tat-

sächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune von untergeordneter Bedeutung sind.

Bei assoziierten Unternehmen besteht gem. § 50 Abs. 1 und 3 GemHVO NRW i.V.m. § 312 Abs. 5 S. 3 und 4 HGB ein Wahlrecht zur Durchführung der Zwischenergebniseliminierung.

Ziel der Zwischenergebniseliminierung ist es, in der Gesamtbilanz Erfolgsbeiträge (Gewinne oder Verluste) zu eliminieren, die aus "konzerninternen" Lieferungen/Leistungen resultieren, sofern die betreffenden Vermögensgegenstände noch in der Gesamtbilanz ausgewiesen werden. Die Notwendigkeit zur Zwischenergebniseliminierung ergibt sich aus der Einheitstheorie.

Für das Entstehen von Zwischenergebnissen müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Vorliegen eines Vermögensgegenstandes,
- Bilanzierung des Vermögensgegenstandes,
- Herkunft des Vermögensgegenstandes durch Lieferungen oder Leistungen innerhalb des Konsolidierungskreises,
- Wertunterschied gegenüber den "Konzern- Anschaffungs- und Herstellungskosten".

Für die Zwischenergebniseliminierung kann u. a. die Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden zwischen der Kommune und ihren Betrieben von Bedeutung sein.

Im Zusammenhang mit der Fortschreibung von Zwischenergebnissen gilt für die Verrechnung von eliminierten Zwischenergebnissen Folgendes:

- Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen wird das Zwischenergebnis bei der Erstkonsolidierung ergebniswirksam berücksichtigt. Die Abschreibungen in den Folgejahren sind entsprechend ergebniswirksam zu korrigieren.
- Bei Vorräten bzw. nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen sind diese solange aktivisch im Wert zu berichtigen, bis sie aus dem "Konzern" ausgeschieden sind.

Beispiel zur Zwischenergebniseliminierung

Eine Kommune veräußert im Jahr 01 unerschlossene Grundstücksflächen im Umfang von insgesamt 12.000 m², die bei ihr mit 96.000 € zu Buche stehen, zum Gesamtbetrag von 120.000 € an einen voll zu konsolidierenden Betrieb. Dieser aktiviert die Grundstücke im Umlaufvermögen und veräußert sie im Jahr 03 zum Gesamtbetrag von 150.000 € an einen Investor weiter.

Im Jahr 01 hat die Kommune aus der Grundstückstransaktion innerhalb des Konsolidierungskreises einen Zwischengewinn in Höhe von 24.000 € erzielt, während die Grundstücke bei dem voll zu konsolidierenden Betrieb mit 120.000 € im Umlaufvermögen bilanziert sind. Durch die

Zwischenergebniseliminierung werden der Grundstückswert auf 96.000 € zurückgesetzt und das Gesamtergebnis um 24.000 € vermindert.

Im Jahr 02 sind die Grundstücksflächen weiterhin im Bestand des voll zu konsolidierenden Betriebes. Deshalb erfolgt eine ergebnisneutrale Korrektur; Gegenposten in der Gesamtbilanz ist dabei das Eigenkapital.

Im Jahr 03 folgt aus der Veräußerung beim voll zu konsolidierenden Betrieb zunächst nur eine positive Ergebniswirkung in Höhe von 30.000 € (Veräußerungserlös von 150.000 € abzüglich des Wertansatzes von 120.000 € im Umlaufvermögen). Auf Ebene des Gesamtabschlusses ist aufgrund des Ausscheidens der Grundstücksflächen aus dem "Konzernverbund" die im Jahr 01 erfolgte Zwischenergebniseliminierung nunmehr zu realisieren. Das Gesamtergebnis wird um 24.000 € erhöht.

V. Gesamtergebnisrechnung

1. Rechtliche Grundlagen

Die Gesamtergebnisrechnung ist ein wesentliches Element des Gesamtabschlusses, vergleichbar der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Kommune bzw. der GuV im betrieblichen Jahresabschluss. In ihr werden sämtliche den Betrieben oder der Kommune zuzurechnenden Aufwendungen und Erträge zusammengefasst und um Doppelerfassungen oder rein "konzerninterne" Vorgänge bereinigt. Für die Gliederung gilt § 49 Abs. 3 i.V.m. §§ 38, 2 GemHVO NRW.

In der ersten Gesamtergebnisrechnung brauchen nach § 2 Abs. 2 NKFEFG keine Vorjahreszahlen angegeben zu werden.

2. Struktur der Gesamtergebnisrechnung

Mit der nachfolgend aufgezeigten Struktur der Gesamtergebnisrechnung wird die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtergebnisrechnung entsprechend der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Kommune zu gliedern ist. Der Aufbau der Gesamtergebnisrechnung ist daher auf die Positionen ausgerichtet worden, die nach § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW mindestens in der Ergebnisrechnung enthalten sein sollen. Auch im Gesamtabschluss muss eine Einheitlichkeit der Gesamtergebnisrechnungen aller nordrhein-westfälischen Kommunen auf dieser Stufe gewährleistet werden.

Zu beachten ist, dass die Bezifferung von Ertrags- und Aufwandspositionen sowie von Summen und Salden von der Kommune unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist.

Das Modellprojekt empfiehlt die nachfolgende Gliederung der Gesamtergebnisrechnung für die örtliche Anwendung. Sie steht im Einklang mit dem Positionenrahmen.

Muster zur Gesamtergebnisrechnung

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Haushalts- jahres	Ergebnis des Vorjahres ¹
		EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben		
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen		
3	+ Sonstige Transfererträge		
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte		
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte		
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen		
7	+ Sonstige ordentliche Erträge		
8	+ Aktivierte Eigenleistungen		
9	+/- Bestandsveränderungen		
10	= Ordentliche Gesamterträge		
11	- Personalaufwendungen		
12	- Versorgungsaufwendungen		
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen		
14	- Bilanzielle Abschreibungen		
15	- Transferaufwendungen		
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen		
17	= Ordentliche Gesamtaufwendungen		
18	= Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit (= Zeilen 10 und 17)		
19	+ Finanzerträge		
20	+ Erträge aus assoziierten Unternehmen		
21	- Finanzaufwendungen		
22	- Aufwendungen aus assoziierten Unternehmen		
23	= Gesamtfinanzergebnis (= Zeilen 19 bis 22)		
24	= Ordentliches Gesamtergebnis (= Zeilen 18 und 23)		
25	+ Außerordentliche Erträge		
26	- Außerordentliche Aufwendungen		
27	= Außerordentliches Gesamtergebnis (= Zeilen 25 und 26)		
28	= Gesamtjahresüberschuss/-fehlbetrag (= Zeilen 24 und 27)		
29	+/- Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis		
30	+/- Gewinnvortrag/Verlustvortrag		
31	+/- Entnahmen/Zuführungen Allgemeine Rücklage		
32	= Gesamtbilanzgewinn/-verlust (= Zeilen 28 bis 31)		

¹ Gilt nicht für den ersten Gesamtabchluss (vgl. § 2 Abs. 2 NKFEg).

3. Ergebnisauswirkungen der jeweiligen Konsolidierungsschritte

Durch Aufsummierung der jeweiligen ER II zur Summen-Ergebnisrechnung wird der Ausgangspunkt für die spätere Ermittlung des Gesamtergebnisses gelegt¹.

Grundlage für die Ermittlung des Gesamtergebnisses sind die bereits in den Kapiteln F. I. bis IV. beschriebenen Schritte innerhalb der Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie der Zwischenergebniseliminierung. Jedoch sind die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie die Zwischenergebniseliminierung allein zur Ermittlung des Gesamtergebnisses nicht ausreichend. Vielmehr sind weitergehende Konsolidierungsmaßnahmen erforderlich, um zu einem Gesamtergebnis zu gelangen. Darüber hinaus sind erfolgswirksame Kapitalkonsolidierungsvorgänge zu berücksichtigen. Auch der Zeitpunkt und die Art der Gewinnvereinnahmung bei voll zu konsolidierenden Betrieben ist zu berücksichtigen.

Im Einzelnen sind folgende, aus den vorgelagerten Konsolidierungsvorgängen stammende Sachverhalte zu nennen, die sich auf die Gesamtergebnisrechnung auswirken:

a) Ergebnisauswirkungen aus der Kapitalkonsolidierung

- Abschreibungen auf aufgedeckte stille Reserven
- Auflösung stiller Lasten
- Abschreibung eines ausgewiesenen GFW
- Ertragsrealisierung aus der Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrages

b) Ergebnisauswirkungen aus der Schuldenkonsolidierung

Nur die Veränderung der Summe der erfolgswirksam entstandenen Aufrechnungsdifferenzen gegenüber dem Stand des Vorjahres darf das Gesamtergebnis beeinflussen. Vgl. hierzu das Beispiel zur Entwicklung einer echten Aufrechnungsdifferenz aus der Schuldenkonsolidierung in Kapitel F.II.2.

¹ Vgl. Fallstudie des Kreises Unna, Anlage I.5, S. 39 ff. sowie die Anlage 10 in der Fallstudie der Stadt Lippsstadt, Anlage I.3, S. 66 ff.

c) Ergebnisauswirkungen aus der Zwischenergebniseliminierung

- Zwischenergebnisse sind in voller Höhe bei der Bewertung der Aktiva zu eliminieren.
- Nur die Veränderung der Summe der erfolgswirksam entstandenen Zwischenergebnisse gegenüber dem Stand des Vorjahres darf das Gesamtergebnis beeinflussen. Vgl. hierzu das Beispiel zur Entwicklung eines Zwischenergebnisses in Kapitel F.IV.

d) Ergebnisauswirkungen aus der "konzerninternen" Gewinnausschüttung

Für den Fall, dass ein voll zu konsolidierender Betrieb oder die Kommune von einem (anderen) voll zu konsolidierenden Betrieb ohne Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages Beteiligungserträge zeitkongruent (d.h. im Jahr der Gewinnentstehung) oder zeitverschoben (d.h. im auf das Jahr der Gewinnentstehung folgenden Jahr) vereinnahmt, muss das Gesamtergebnis gegenüber dem Summenerfolg korrigiert werden. Ein periodengerechter Erfolgsausweis wird demnach erreicht, wenn in dem Jahr der Gewinnausschüttung der Gesamtjahreserfolg in Höhe des geflossenen Ausschüttungsbetrages (zeitverschoben) korrigiert wird.

Unproblematisch gestaltet sich das Vorgehen bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages zwischen zwei voll zu konsolidierenden Betrieben oder einem voll zu konsolidierenden Betrieb und der Kommune. Bei der vertragsbedingten (zeitkongruenten) Vereinnahmung steht der Position "Beteiligungserträge" die Position "Aufwendungen aus Gewinnabführungen" gegenüber. Die Eliminierung erfolgt mit der Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

e) Ergebnisauswirkungen auf Grund der Equity-Methode

Die Einbeziehung nach der Equity-Methode wurde in Kapitel F. I. 4. beschrieben. Bei Folgekonsolidierungen verändert sich der Wert einer nach der Equity-Methode konsolidierten Beteiligung an einem assoziierten Betrieb um anteilige Gewinne bzw. Gewinnausschüttungen sowie Verluste. Die anteiligen Ergebniskomponenten erhöhen bzw. vermindern erfolgswirksam den Wert der Beteiligung. Gewinnausschüttungen führen damit letztlich zu einem Aktivtausch. In der Gesamtergebnisrechnung ist der spätere Zufluss eines im Entstehungsjahr vereinnahmten Beteiligungsertrages zu neutralisieren (zu Lasten des Gesamtergebnisses).

f) Anteile anderer Gesellschafter am Ergebnis

Die Anteile anderer ("konzernfremder") Gesellschafter (z.B. Minderheitsgesellschafter) am Eigenkapital des "Konzerns Kommune" sowie am Gesamtergebnis sind nach § 50 GemHVO NRW i.V.m § 307 HGB gesondert auszuweisen. Der Ausweis der "Konzernfremden" erfolgt insgesamt im Eigenkapital, jedoch getrennt vom Eigenkapital des "Konzerns Kommune".

Demzufolge ist auch der Anteil der "Konzernfremden" am Ergebnis gesondert auszuweisen:

- Ausweis im Anschluss an den Gesamt-Jahresüberschuss/-fehlbetrag (Jahresergebnis des "Konzerns")
- Anteil der Fremden/Minderheiten ist somit Teil des Gesamtergebnisses.

g) Erfolgsverwendungsrechnung

Im Einzelabschluss dient die Erfolgsverwendungsrechnung im Wesentlichen der Bemessung des an die Anteilseigner ausschüttbaren Betrages am Ergebnis. Der Gesamtabschluss dient ausschließlich der Informationsfunktion und nicht der Ausschüttungsbemessung. Insgesamt passt die Erfolgsverwendungsrechnung konzeptionell nur zum Einzelabschluss, denn

- allein rechtlich selbstständige "Konzernunternehmen" haben Eigentümer (Gesellschafter oder Aktionäre), an die eine Ausschüttung erfolgen kann,
- allein der Einzelabschluss dient der Ermittlung der ausschüttbaren Beträge,
- allein der Bilanzgewinn des Einzelabschlusses steht zur Disposition der Anteilseigner.

VI. Gesamtbilanz

1. Rechtliche Grundlagen

Die Gesamtbilanz ist die konsolidierte Darstellung des Gesamtvermögens des "Konzerns Kommune". Wesentlich ist hierbei, dass sämtliche der Kommune selbst und den voll zu konsolidierenden Betrieben gehörenden Vermögensgegenstände und Schulden nach einheitlichen Grundsätzen erfasst werden (Fiktion der wirtschaftlichen Einheit). Dementsprechend sind rein "konzerninterne" Sachverhalte (z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten der Kommune mit ihren Betrieben) wegzulassen. Auf diese Weise werden Doppelerfassungen vermieden.

In der ersten Gesamtbilanz brauchen gem. § 2 Abs. 2 NKFEG keine Vorjahreszahlen angegeben zu werden.

2. Struktur der Gesamtbilanz

Mit der nachfolgend aufgezeigten Struktur der kommunalen Gesamtbilanz wird die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtbilanz entsprechend der Bilanz im Jahresabschluss der Kommune zu gliedern ist. Der Aufbau der Gesamtbilanz ist daher auf die wichtigen Bilanzposten ausgerichtet, die nach § 41 GemHVO NRW auch in der Bilanz

enthalten sein sollen. Auch im Gesamtabschluss muss eine Mindesteinheitlichkeit bei der Gesamtbilanzgliederung gewährleistet werden. Gleichwohl können örtliche Gegebenheiten so wichtig sein, dass diese bei der Gestaltung der Posten der kommunalen Gesamtbilanz nicht außer Betracht bleiben dürfen. So ist in der örtlichen Praxis zu prüfen, ob z.B. der Posten 1.2.3 "Infrastrukturvermögen" weiter untergliedert werden muss. Zu beachten ist auch, dass die Bezifferung der Aktiv- und Passivpositionen von der Kommune unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist.

Das Modellprojekt empfiehlt die nachfolgende Gliederung der Gesamtbilanz für die örtliche Anwendung. Sie steht mit dem Positionenrahmen in Einklang.

Muster zur Gesamtbilanz

AKTIVA			PASSIVA		
Bilanzpositionen	Haushaltsjahr EUR	Vorjahr ¹ EUR	Bilanzpositionen	Haushaltsjahr EUR	Vorjahr ¹ EUR
1. Anlagevermögen 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.2 Bebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.3 Infrastrukturvermögen (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung 1.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau 1.3 Finanzanlagen 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen 1.3.2 Anteile an assoziierten Unternehmen 1.3.3 Übrige Beteiligungen 1.3.4 Sondervermögen 1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens 1.3.6 Ausleihungen 2. Umlaufvermögen 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag			1. Eigenkapital 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Ergebnisvorträge 1.5 Gesamtjahresüberschuss/-fehlbetrag 1.6 Gesamtbilanzgewinn/-verlust 1.7 Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter 2. Sonderposten 2.1 Sonderposten für Zuwendungen 2.2 Sonderposten für Beiträge 2.3 Sonderposten für den Gebührenaussgleich 2.4 Sonstige Sonderposten 3. Rückstellungen 3.1 Pensionsrückstellungen 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 3.3 Instandhaltungsrückstellungen 3.4 Steuerrückstellungen 3.5 Sonstige Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 4.1 Anleihen 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 4.6 Sonstige Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung		

¹ Gilt nicht für den ersten Gesamtabchluss (Vgl. § 2 Abs. 2 NKFEGR NRW).

VII. Gesamtanhang

1. Angaben im Gesamtanhang

Die Regelungen zum Gesamtanhang finden sich in § 51 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW. Demzufolge sind im Gesamtanhang die für die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass ein sachverständiger Dritter die Wertansätze beurteilen kann. Dem Gesamtanhang ist eine nach den Grundsätzen des DRS 2 aufgestellte Kapitalflussrechnung beizufügen. Für die Aufstellung der Gesamtkapitalflussrechnung empfiehlt es sich zudem, einen Gesamtanlagenspiegel¹ aufzustellen, auch wenn dieser nicht vom Gesetzgeber gefordert wird.

Das Modellprojekt empfiehlt, freiwillig einen Gesamtanlagenspiegel aufzustellen.

Durch den Verweis in § 49 Abs. 3 GemHVO NRW auf § 47 GemHVO NRW ist der Gesamtverbindlichkeitspiegel verpflichtend in den Gesamtanhang aufzunehmen.

Eine Checkliste mit Anhaltspunkten für die Aufstellung eines Gesamtanhangs ist in Anlage IX zusammengestellt worden. Es soll damit jedoch nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass alle dort genannten Aspekte in ihrer Gesamtheit verpflichtend im Gesamtabschluss umzusetzen sind.

2. Gesamteigenkapitalspiegel

Für die praktische Erprobung durch die Modellkommunen erscheint die Erstellung eines Eigenkapitalspiegels zum Gesamtabschluss naheliegend. Insbesondere besteht ein Informationsinteresse an einem Gesamtabschluss mit zusätzlichem Gesamteigenkapitalspiegel. Dieser Gesamteigenkapitalspiegel stellt wegen folgender Aspekte eine sachgerechte Informationsquelle dar:

- Darstellung ergebnisneutraler Eigenkapitalveränderungen aus Konsolidierungsmaßnahmen
- Informationsfunktion gegenüber den Abschlussadressaten
- Kontrollfunktion

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2, S. 50.

Der Gesamteigenkapitalspiegel stellt einen optionalen Bestandteil des Gesamtanhangs dar. Durch die Aufstellung eines Gesamteigenkapitalspiegels soll eine Verbesserung des Informationswerts des Gesamtabschlusses erreicht werden. Dies soll durch die systematische Darstellung der Entwicklung des Gesamteigenkapitals und des Gesamtergebnisses erfolgen. Insbesondere ergebnisneutrale Eigenkapitalveränderungen werden dadurch offenbar. Daneben können hierdurch Überleitungsrechnungen zwischen dem EK der kommunalen Jahresbilanz und der Gesamtbilanz des gleichen Jahres verdeutlicht werden. Dabei können die Veränderungen des Gesamteigenkapitals einer Berichtsperiode in Staffelform oder in Tabellenform dargestellt werden.

Nachfolgende Abbildung zeigt die Entwicklung des Gesamteigenkapitals analog DRS 7 in Staffelform:

Entwicklung des Gesamteigenkapitals (vgl. DRS 7 Tz. 7)	
	Allgemeine Rücklage
+	Erwirtschaftetes Gesamteigenkapital, entspricht: Sonderrücklagen, Ausgleichsrücklage, Jahresüberschuss/-fehlbetrag der Kommune kumulierte, einbehaltene Jahresergebnisse der Betriebe seit erster Einbeziehung und erfolgswirksame Konsolidierungsvorgänge, die der Kommune zuzurechnen sind
+	Kumuliertes übriges Gesamtergebnis, soweit es der Kommune zuzurechnen ist
<hr/>	
=	Eigenkapital der Kommune
+	Minderheitenkapitalanteile, entspricht: anteiligem gezeichneten Kapital der Betriebe anteiligen Kapitalrücklagen der Betriebe anteiligem erwirtschaftetem Eigenkapital bestehend aus Gewinnrücklagen, Gewinn-/Verlustvorträgen und erfolgswirksamen Konsolidierungsvorgängen anteiligem Jahresüberschuss/-fehlbetrag
+	Minderheitenanteile am kumulierten übrigen Gesamtergebnis
<hr/>	
=	Gesamteigenkapital

Einen tabellarischen Überblick über die Entwicklung des Gesamteigenkapitals einer Berichtsperiode gibt die folgende Abbildung:

Eigenkapitalspiegel in Anlehnung an DRS 7								
	Kommune				Minderheitsgesellschafter		Gesamteigenkapital	
	Allgemeine Rücklagen	Erwirtschaftetes Gesamteigenkapital			Eigenkapital der Kommune	Minderheitenkapital		Eigenkapital
		Sonder-rücklagen	Ausgleichs-rücklage	Jahres-überschuss / -fehlbetrag				
Stand am 31.12.01								
Ausgabe von Anteilen oder andere Einzahlungen ins Eigenkapital								
Änderungen des Konsolidierungskreises								
Übrige Veränderungen								
Gesamtjahresüberschuss / -fehlbetrag								
Übriges Gesamtergebnis								
Gesamtergebnis	-	-	-	-	-	-		
Stand am 31.12.02								

Erläuterungen:

Das Eigenkapital der Kommune entspricht dem Betrage nach dem in der Gesamtbilanz ausgewiesenen Gesamteigenkapital, das der Kommune zuzurechnen ist. Die Bestandteile des "übrigen Gesamtergebnisses" sind im Gesamtanhang anzugeben und zu erläutern, sofern sie wesentlich sind. Unter dem Posten "übriges Gesamtergebnis" sind alle Veränderungen des Gesamteigenkapitals zusammengefasst, die aufgrund gemeindehaushaltsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze (ergänzt um handelsrechtliche Vorgaben und DRS) nicht in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind und die nicht auf Ein- und Auszahlung auf der Ebene der Gesellschafter beruhen.

Der größte Teil der Gesamteigenkapitalveränderung wird in der Regel durch die Gesamtergebnisrechnung erfasst werden. Ausnahmen können auf Minderheitsgesellschafter entfallende Kapitaleinlagen oder -entnahmen sein. Zum Ausweis anderer neutraler Transaktionen kann es z. B. dann kommen, wenn ein entstandener GFW gem. § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 309 Abs. 3 S. 1 HGB offen mit den Gewinnrücklagen verrechnet wird.

3. Gesamtkapitalflussrechnung

a) Einleitung

Dem Gesamtanhang ist gem. § 51 Abs. 3 GemHVO NRW eine Gesamtkapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) beizufügen. Sie soll die Gesamtbilanz sowie die Gesamtergebnisrechnung um Informationen hinsichtlich der Herkunft und Verwendung der liquiden Mittel (Finanzlage) des "Konzerns" ergänzen.

Ausgangspunkt der Gesamtkapitalflussrechnung ist der Finanzmittelfonds, d.h. das Zahlungsmittelreservoir, das dem "Konzern Kommune" insgesamt zur Verfügung steht. Die Veränderung dieses Fonds in einem Geschäftsjahr resultiert aus Zahlungen, die dem "Konzern Kommune" zugeflossen bzw. von diesem abgeflossen sind sowie aus Wertänderungen des Fonds selbst. Gänzlich einbezogen werden allein die voll zu konsolidierenden Betriebe¹.

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2, S. 41 ff.

b) Vorgehensweise

Definition des Finanzmittelfonds

Der Finanzmittelfonds ist der Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten¹. Jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten dürfen in den Finanzmittelfonds einbezogen werden, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören.

Zahlungsmittel im Sinne von DRS 2 (Tz. 6) sind Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen.

Zahlungsmitteläquivalente sind

- als Liquiditätsreserve gehaltene,
- kurzfristige und äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Beispiele: bestimmte kurzfristige Wertpapiere, Swap-Geschäfte, Wechsel, Termingelder

Da der Finanzmittelfonds aufgrund von Wahlbestandteilen nicht eindeutig definiert ist, muss eine örtliche Abgrenzung vorgenommen werden. Dies ist im Gesamtanhang anzugeben.

Aufbau der Gesamtkapitalflussrechnung

Die Gesamtkapitalflussrechnung ist in Staffelform unter Beachtung der in DRS 2 enthaltenen Mindestgliederungen darzustellen. Dabei dürfen Erweiterungen um kommunalspezifische Besonderheiten (wie z.B. Sonderposten) vorgenommen werden. Im Jahr der erstmaligen Aufstellung eines Gesamtabschlusses müssen keine Vorjahreszahlen angegeben werden. Für die Darstellung der Gesamtkapitalflussrechnung gilt der Grundsatz der Stetigkeit.

Gesamtkapitalflussrechnung	
	Geschäftsjahr
	EUR
Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit	
Cashflow aus der Investitionstätigkeit	
Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	
Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds	
Finanzmittelfonds am Anfang der Periode	
Finanzmittelfonds am Ende der Periode	

¹ vgl. Tz.6 DRS 2

Für die Darstellung aller Zahlungen eines Geschäftsjahres ist eine Unterscheidung nach

- Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit
- Cashflow aus der Investitionstätigkeit
- Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

notwendig.

Laufende Geschäftstätigkeiten sind die wesentlichen auf Erlöserzielung ausgerichteten zahlungswirksamen Tätigkeiten der Kommune und ihrer Betriebe sowie deren sonstige Aktivitäten, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind¹.

Investitionstätigkeiten sind der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens, von längerfristigen finanziellen Vermögenswerten, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zugehören, sowie die Anlage von Finanzmittelbeständen, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zugehören².

Finanzierungstätigkeiten sind zahlungswirksame Aktivitäten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Finanzschulden des Unternehmens auswirken³.

Aus der Addition der einzelnen Cashflows, ergibt sich die zahlungswirksame Veränderung des Finanzmittelfonds (vgl. Nr. 27 des Schemas der Kapitalflussrechnung) in der Berichtsperiode.

Zusätzlich müssen weitere Änderungen des Finanzmittelfonds berücksichtigt werden (vgl. Nr. 28 des Schemas der Kapitalflussrechnung). Diese können aus Änderungen des Konsolidierungskreises, des Wechselkurses von Fremdwährungen oder aus Bewertungsänderungen resultieren.

Aus der Addition der Veränderungen und des Finanzmittelfonds am Ende des Vorjahres (bzw. den Finanzmittelfonds am Anfang der Periode) ergibt sich der Finanzmittelfonds am Ende der Periode.

¹ vgl. Tz. 6 DRS 2

² ebd.

³ ebd.

Methoden zur Ermittlung und Darstellung der Cashflows

Grundsätzlich bestehen für die Ermittlung der Cashflows nach DRS 2 folgende Möglichkeiten:

- originäre Ermittlung durch Zuordnung aller Geschäftsfälle zu einem der oben genannten drei Bereiche,
- derivative Ermittlung durch Aufbereitung des im Rechnungswesen vorhandenen Datenmaterials. (Ableitung der Zahlungen aus den Bewegungen der Bilanz und der Ergebnisrechnung).

Das Modellprojekt empfiehlt aufgrund der unterschiedlichen Ausprägungen der Rechnungslegung in den Betrieben und den Kommunen sowie der erheblichen Schwierigkeiten der Datenerhebung bei den Betrieben die Anwendung der derivativen Ermittlungsmethode.

Hinsichtlich der Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit lassen sich folgende Möglichkeiten unterscheiden:

- direkte Darstellung durch Gegenüberstellung der Einzahlungen aus erbrachten Lieferungen und Leistungen und Auszahlungen für Ressourcenverbrauch oder
- indirekte Darstellung, indem das Jahresergebnis als Datenbasis um alle zahlungsunwirksamen Aufwendungen und Erträge bereinigt wird.

Bei den Cashflows aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit ist nur die direkte Darstellung zulässig.

Das Modellprojekt empfiehlt die Anwendung des indirekten Gliederungsschemas bei der Ermittlung des CF aus laufender Geschäftstätigkeit.

"Bottom-up-Konzept" vs. "Top-down-Konzept"

Die Gesamtkapitalflussrechnung kann aus den Kapitalflussrechnungen der einzelnen in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe abgeleitet (Bottom-up-Konzept) oder auf der Grundlage der bereits konsolidierten Gesamtbilanz erstellt werden (Top-down-Konzept).

Nach dem Bottom-up-Konzept werden die Kapitalflussrechnungen der einbezogenen Betriebe analog zur Vorgehensweise bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses sowie der Gesamtergebnisrechnung zu einer Summenkapitalflussrechnung aufaddiert. Anschließend muss diese Summenkapitalflussrechnung um "konzerninterne" Zahlungsvorgänge korrigiert werden. Dieses Verfahren hat jedoch den Nachteil, dass jeder Betrieb eine Kapitalflussrechnung erstellen und das Zahlenwerk um "konzerninterne" Zahlungsströme bereinigen muss.

Im Fall der Ableitung nach dem Top-down-Konzept werden diese Nachteile vermieden. Bei dieser Vorgehensweise wird grundsätzlich nur die bereits aufgestellte Gesamtbilanz sowie die Gesamtergebnisrechnung zur Erstellung der Gesamtkapitalflussrechnung herangezogen, die bereits konsolidierte Werte ausweisen. Die Vereinfachung besteht darin, dass nur zentral eine Gesamtkapitalflussrechnung abgeleitet wird und nicht jeder Betrieb eine Kapitalflussrechnung aufstellen muss. Dieser einfachen Ermittlung steht jedoch der Nachteil gegenüber, dass die Ermittlung auf einer sehr aggregierten Ebene erfolgt und infolgedessen die Fehlerwahrscheinlichkeit einer Top-down erstellten Gesamtkapitalflussrechnung höher ist.

Das Modellprojekt empfiehlt, die Gesamtkapitalflussrechnung auf Basis konsolidierter Zahlen des Gesamtabchlusses unter Anwendung des Top-Down-Konzeptes abzuleiten.

Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit

Ermittlung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit bei Anwendung der direkten Methode			
Nr.	Bezeichnung	Ergebnis Geschäftsjahr	Ergebnis Vorjahr
		EUR	EUR
1	Einzahlungen aus Steuern und ähnlichen Abgaben		
2	+ Einzahlungen aus Zuwendungen und Umlagen		
3	+ Einzahlungen für den Verkauf von Erzeugnissen und Dienstleistungen		
4	+ Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
5	- Auszahlungen an Beschäftigte und Versorgungsempfänger		
6	- Transferauszahlungen		
7	- Auszahlungen an Lieferanten		
8	- Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
9	+ / - Veränderungen des Sonderpostens für den Gebührenausgleich		
10	= Zahlungsströme vor außerordentlichen Posten (Summe aus 1 bis 9)		
11	+ Einzahlungen aus außerordentlichen Posten		
12	- Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
13	= Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit (Summe aus 10, 11 und 12)		

Dieses Schema lehnt sich stark an das vorgegebene Mindestgliederungsschema des DRS 2 an. Kommunalspezifische Besonderheiten, wie z.B. die Veränderung der zumeist hohen Liquiditätskredite, können durch zusätzliche Positionen berücksichtigt werden.

Ermittlung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit bei Anwendung der indirekten Methode			
Nr.	Bezeichnung	Ergebnis Geschäftsjahr	Ergebnis Vorjahr
		EUR	EUR
1	Ordentliches Ergebnis		
2	+/- Abschreibungen/Zuschreibungen auf das Anlagevermögen und Wertpapiere des Umlaufvermögens		
3	+/- Zunahme/Abnahme der Rückstellungen		
4	+/- sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge		
5	-/+ Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens		
6	-/+ Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
7	+/- Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
8	-/+ Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
9	= Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit (Summe aus 1 bis 8)		

Die Zeile 7 beinhaltet u.a. auch die Veränderungen des Sonderpostens für den Gebührenaussgleich.

Cashflow aus der Investitionstätigkeit

Im Hinblick auf die nach DRS 2 anzuwendende direkte Methode für den Cashflow aus der Investitionstätigkeit kann folgendes Mindestgliederungsschema angewendet werden:

Ermittlung des Cashflows aus der Investitionstätigkeit			
10		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens	
11	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen	
12	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens	
13	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen	
14	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens	
15	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen	
16	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten	
17	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten	
18	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition	
19	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition	
20	+	Einzahlungen für Sonderposten aus Zuwendungen und Beiträgen sowie sonstigen Sonderposten	
21	=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit (Summe aus 10 bis 20)	

Bei den Positionen Nr. 18 und Nr. 19 - Ein-/Auszahlungen, die im Zusammenhang mit der kurzfristigen Finanzdisposition stehen - handelt sich entweder um kurzfristige Anlagen von Überschüssen oder um deren Rückzahlung. Dabei können Termin-, Options-, Swap- oder ähnliche Geschäfte vorliegen. Zusätzlich zu den Positionen des DRS 2 sind im vorherigen Schema die kommunalen Besonderheiten der Sonderposten für Zuwendungen und Beiträge und die sonstigen Sonderposten berücksichtigt.

Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

Im Hinblick auf die nach DRS 2 anzuwendende direkte Methode kann folgendes Schema für den Bereich "Finanzierungstätigkeit" verwendet werden

Ermittlung des Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit			
22		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile, etc.)	
23	-	Auszahlungen an Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)	
24	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-)Krediten	
25	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-)Krediten	
26	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (Summe aus 22 bis 25)	

Veränderungen des Finanzmittelfonds

Der letzte Baustein der gestaffelten Kapitalflussrechnung ist die Veränderung des Finanzmittelfonds selbst. Diese Veränderung wird anhand des nach DRS 2 festgelegten Gliederungsschemas wie folgt unterteilt:

Veränderungen des Finanzmittelfonds			
27		Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 9, 21 und 26)	
28	+/-	Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds	
29	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode	
30	=	Finanzmittelfonds am Ende der Periode (Summe aus 27 bis 29)	

c) Erforderliche Daten zur Aufstellung einer Gesamtkapitalflussrechnung

Für die Erstellung der Kapitalflussrechnung werden zusätzlich zu den Abschlüssen der voll zu konsolidierenden Betriebe weitere Informationen benötigt. Teilweise können diese schon durch den örtlichen Positionenplan abgefragt werden. Größtenteils ist jedoch die Abfrage über ein zusätzliches Konsolidierungsformular sinnvoll.

Nachfolgend werden die wesentlichen Angaben aufgeführt, die zusätzlich von den Betrieben abgefragt werden müssen, soweit sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind:

- Neuaufnahme von Finanzkrediten (mit speziellem Ausweis für den Verbundbereich)
- Tilgung von Finanzkrediten (mit speziellem Ausweis für den Verbundbereich)
- Anlagenspiegel auf Basis der KB III
- Gewinne und Verluste aus dem Abgang von Sachanlagevermögen (mit speziellem Ausweis für den Verbundbereich)
- Im Berichtsjahr gezahlte Dividenden, getrennt nach außenstehenden Anteilseignern und Verbundbereich
- Ertragsteuer(aufwand) der Betriebe gewerblicher Art und der rechtlich selbstständigen Betriebe
- Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von Minderheitsgesellschaftern und Auszahlungen an diese in Form von Dividenden, Eigenkapitalrückzahlungen oder anderer Ausschüttungen (evtl. durch Gewinnverwendungsrechnung bereits abgefragt)
- Veränderungen der auf die Investitionen bezogenen offenen Forderungen und Verbindlichkeiten (besondere Berücksichtigung der Umsatzsteuer)

- Angabe der Zahlungsströme im Zusammenhang mit Sicherungsgeschäften und deren Zuordnung zur laufenden Investitions- oder Finanztätigkeit
- bedeutsame zahlungsunwirksame Investitions- und Finanzierungsvorgänge und Geschäftsvorfälle (Anhangsangabe nach DRS 2 Tz. 52)
- Gesamtbetrag der für den Kauf konsolidierter Betriebe als Kaufpreis gezahlten bzw. als Verkaufspreis erhaltenen Finanzmittel abzüglich der mit dem Kauf erworbenen bzw. mit dem Verkauf veräußerten Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente (Anhangsangabe nach DRS 2 Tz. 52)
- In den Finanzmittelfonds einbezogene Bestände, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen (Anhangsangabe nach DRS 2 Tz. 52)

Falls nicht von untergeordneter Bedeutung muss die Zuordnung zu den einzelnen Cashflows durch folgende Angaben korrigiert werden:

- Darlehensschulden gegenüber Nichtbanken, die in dem Posten "Sonstige Verbindlichkeiten" enthalten sind (→ Umgliederung zum Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit)
- Antizipative passive Rechnungsabgrenzungsposten (z.B. rückständige Löhne und Gehälter, Miet- und Pachtzinsen, Zinsschulden gegenüber Nichtbanken, nicht voll zu konsolidierenden Betrieben und nicht im Beteiligungsverhältnis stehenden Betrieben oder Sondervermögen) (→ Umgliederung zum Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit).

Eine grobe Übersicht über die Daten, die für die Ableitung der einzelnen Positionen der Gesamtkapitalflussrechnung erforderlich sind, können Anlage VII entnommen werden¹.

VIII. Gesamtlagebericht

Im Gesamtlagebericht nach § 51 Abs. 1 GemHVO NRW ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des "Konzerns Kommune" zu erläutern. Ferner muss ein Überblick über den Geschäftsablauf gegeben werden, in dem die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen sind. Die Kommune ist verpflichtet, eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der kommunalen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse ihrer Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung ihrer Betriebe zur Darstellung ihrer wirtschaftlichen Gesamtlage vorzunehmen. U.a ist auch auf Chancen und Risiken der zukünftigen Gesamtentwicklung einzugehen.

¹ Vgl. Fallstudie der Stadt Essen, Anlage I.2, S. 46 ff.

Eine Checkliste zur Aufstellung des Gesamtlageberichtes, in Anlehnung an den DRS 15, ist in Anlage X aufgeführt. Die in der Checkliste enthaltenen Fragen sollen als Hilfestellung dienen. Sie können an die örtlichen Gegebenheiten angepasst werden.

IX. Beteiligungsbericht

Nach § 117 GO NRW i.V.m. § 49 GemHVO NRW ist dem Gesamtabschluss ein Beteiligungsbericht beizufügen. Der Beteiligungsbericht enthält detaillierte Informationen zu den einzelnen Beteiligungen, so dass eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden Aufgaben hergestellt werden kann. Auf diese Weise wird der mit dem Gesamtabschluss vermittelte Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Kommune unterstützt. Im Beteiligungsbericht sind alle Betriebe aufzuführen und darzustellen, d.h. auch die Betriebe, die nicht dem Konsolidierungskreis angehören.

G. Steuerung des "Konzerns Kommune"

I. Ausgangssituation

Die Organisation der kommunalen Aufgabenerledigung hat sich in den vergangenen Jahren dahingehend weiterentwickelt, dass immer mehr Aufgaben aus den Kernverwaltungen heraus auf Beteiligungsunternehmen übertragen wurden. Die Instrumente zur Steuerung der Ausgliederungen sind jedoch nicht im gleichen Maße weiterentwickelt worden. Vielmehr ist festzustellen, dass die finanzorientierte Führung und Steuerung der Kommunen bisher überwiegend auf die Einheitsverwaltung (Kernverwaltung) ausgerichtet sind und daneben eine eigenständige Beteiligungsverwaltung zur Handhabung der Finanzbeziehungen in den Unternehmensbereich existiert. Hinzu kommt, dass sich Aufsichtsräte sowie Mitglieder in Gesellschafterversammlungen und Betriebsausschüssen vielfach nicht als Vertreter des Anteilseigners (d. h. Rat, Kernverwaltung) verstehen, sondern sich teilweise mit den Töchtern und deren Management "arrangieren" und dabei auch schon einmal gegen die Interessen der Mütter, d.h. der Kommune selbst, handeln. Andererseits werden Vorstände, Geschäftsführer und Betriebsleiter der Beteiligungsunternehmen vielfach nicht hinreichend in die Gesamtinteressenlage der Kommune eingebunden.

Modernes Verwaltungsmanagement versteht demgegenüber die Kernverwaltung und die Betriebe als wirtschaftliche Einheit. Dies entspricht auch dem Grundgedanken des Gesamtabschlusses (Einheitstheorie), der Kommunen und voll zu konsolidierende Betriebe zum "Konzern Kommune" verbindet, auch wenn es bisher gesetzlich nicht vorgesehen ist, den Gesamtabschluss für die Ermittlung des Haushaltsausgleiches heranzuziehen. Über den im Wesentlichen vergangenheitsorientierten Gesamtabschluss hinaus soll die Gesamtsteuerung eine zielgerichtete und aufeinander abgestimmte Steuerung der Kommune als Ganzes im Hinblick auf die nahe Zukunft realisieren. Hierzu bedarf es ergänzender Instrumente, denn Steuerung und Controlling setzen eine systematische Verknüpfung von Planung, Kontrolle und Koordination voraus. Grundlage einer zielgerichteten Gesamtsteuerung ist ein wirksames Beteiligungscontrolling.

Ein Gesamtsteuerungsmodell bedarf zunächst der Konkretisierung zweier grundlegender Steuerungselemente, der Steuerungsstruktur und der Steuerungsinstrumente. Die Festlegung der Steuerungsstruktur beantwortet die Frage, wer für die Steuerung verantwortlich ist. Mit Hilfe der Steuerungsinstrumente werden die Maßnahmen, mit denen gesteuert wird, festgelegt.

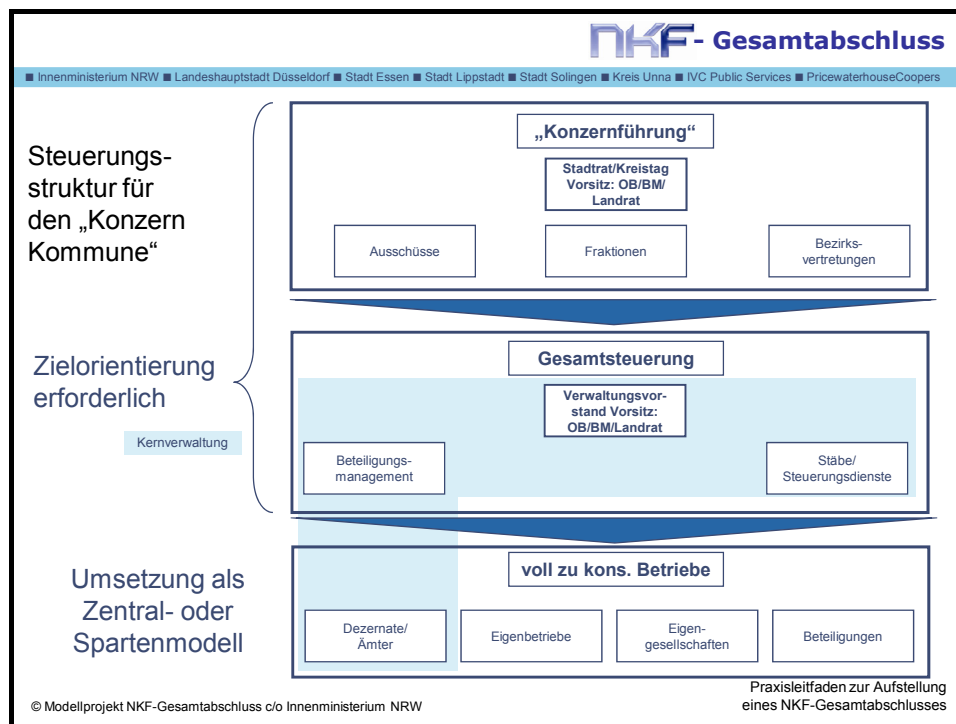
II. Steuerungsstruktur

In den Kommunen sind einerseits ein gewachsenes Nebeneinander von Politik und Verwaltung und andererseits die unterschiedliche Aufgabenwahrnehmung in Kernverwaltung und verselbständigten Aufgabenbereichen zu berücksichtigen.

Während im privatwirtschaftlichen Bereich (z. B. idealtypisch in DAX-Konzernen) die Konzernsteuerung im Wesentlichen auf Vorstandsebene erfolgt, wobei Konzernvorstände im Vorstand von Beteiligungen tätig sind und zusätzlich oft ein übergreifender Konzernlenkungs-kreis (unter Einbezug des Aufsichtsrates) etabliert ist, kommen bei Kommunen folgende Steuerungsverantwortliche in Frage:

- Gemeinde-/Stadtrat bzw. Kreistag, ggf. begrenzt auf Finanz- und Beteiligungsausschuss / Fraktionsvorsitzende oder Mehrheitsfraktionen,
- (Ober-)Bürgermeister bzw. Landrat, ggf. mit dem Kämmerer / übrigen Mitgliedern des Verwaltungsvorstands,
- Geschäftsführer, Vorstände bzw. Aufsichtsräten, ggf. begrenzt auf wichtigste Beteiligungen / Teilkonzerne.

In Anlehnung an den Grundsatz der "Allzuständigkeit des Rates" gem. § 41 Abs. 1 GO NRW sind die Räte bzw. Kreistage Träger der Gesamtsteuerung (im Sinne einer "Konzernführung"). Hierbei werden sie durch die Verwaltungsführung unterstützt. Operativ bedienen sich Politik und Verwaltungsführung der mit der Gesamtsteuerung beauftragten Organisationseinheiten. Den Zusammenhang zwischen diesen Steuerungsebenen fasst die nachstehende Abbildung zusammen:



Die voll zu konsolidierende Betriebe sind die Träger der kommunalen Aufgabenwahrnehmung innerhalb des "Konzerns Kommune". Hierunter fallen Dezernate, Geschäftsbereiche, Ämter, Fachbereiche und -dienste (in der Kernverwaltung) sowie Eigenbetriebe, Eigengesellschaften und Beteiligungen.

In dieser Betrachtungsweise stehen Kommune und voll zu konsolidierende Betriebe gleichberechtigt nebeneinander. Im Fokus der Steuerung steht somit die Aufgabenwahrnehmung aus "Konzernsicht" und nicht die Rechtsform des Aufgabenträgers. Die Gesamtsteuerung der voll zu konsolidierenden Betriebe obliegt der "Konzernführung" durch Rat bzw. Kreistag im Zusammenwirken mit der Funktion der Gesamtsteuerung durch die Verwaltung.

In Abhängigkeit der örtlichen Gegebenheiten kann die Gesamtsteuerung in Form eines sog. Zentralmodells oder alternativ als sog. Spartenmodell realisiert werden.

- Bei einem Zentralmodell erfolgt die Steuerung der Betriebe über ein zentrales Beteiligungsmanagement, ohne dass eine Verbindung zur Dezernats- / Geschäftsbereichsorganisation geschaffen wird.
- Beim Spartenmodell werden die Betriebe einzelnen Dezernaten / Geschäftsbereichen zugeordnet. Geschäftsbereichscontroller übernehmen dann die Aufgabe der Steuerung.

Grundlage der Gesamtsteuerung ist zunächst, dass "Konzernführung" und Gesamtsteuerung jeweils über eigene Ziel- und Handlungsrahmen verfügen. Diese Ziel- und Handlungsrahmen sind im Wege strategisch (d.h. mittel- und langfristig) orientierter Festlegungen (Zielvereinbarungen) zu beschließen. Die Betriebe füllen im Rahmen ihrer gesetzlichen Möglichkeiten die

Ziel- und Handlungsbeschlüsse der übergeordneten Ebenen selbstständig aus, d.h. ohne direkten Eingriff in deren Fach- und Ressourcenverantwortung.

Alternativ zu dem bisher beschriebenen Strukturmodell können sich in Abhängigkeit der örtlichen Gegebenheiten abweichende Strukturen herausbilden. Diese werden im Wesentlichen durch die Verhandlungspositionen der jeweiligen Akteure geprägt sein.

III. Steuerungsinstrumente

1. Überblick

Für die praktische Durchführung/Umsetzung der Gesamtsteuerung bieten sich grundsätzlich die folgenden Steuerungsinstrumente an:

- Orientierung an den Steuerungsinstrumenten für den NKF-Haushalt, d.h. Nutzung einer Kombination aus qualitativen und quantitativen Zielvorgaben auf Produktbereichsebene
- Quantitative oder qualitative Kennzahlen / Zielvorgaben, wie sie aktuell im Beteiligungsmanagement von vielen Kommunen praktiziert wird
- Steuerung auf der Basis von Analysen des Gesamtproduktportfolios (Gesamtaufgabenkritik).

Wesentlich ist hierbei, dass jede Controllingebene für sich ein konsistentes und nachvollziehbares Steuerungsmodell entwickelt bzw. dass ein solches Steuerungsmodell auch praktische Relevanz erlangt (hat).

Die Nutzung der Instrumente ermöglicht eine kombinierte Anwendung von qualitativen und quantitativen Zielvorgaben. Grundvoraussetzung ist eine Zielorientierung von Politik und Verwaltung über die Weiterentwicklung des "Konzerns Kommune". Ausgehend von den bisher erprobten Instrumenten des Beteiligungscontrollings sollen für Zwecke der Gesamtsteuerung auf konsolidierte Zahlen/Kennzahlen zurückgegriffen werden.

2. Gesamtsteuerung mit den Instrumenten des NKF-Haushalts

Bei der Gesamtsteuerung mit den Instrumenten des NKF-Haushaltes geht es um eine Übertragung des Konzeptes eines NKF-Produkthaushaltes für Zwecke der Gesamtsteuerung, insbesondere

- Ergebnisplan/Ergebnisrechnung (§§ 2 und 38 GemHVO NRW),
- Produkt (bereichs-) orientierte Zielvorgaben (quantitativ und qualitativ) und

- Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung (§ 12 GemHVO NRW).

Dies ermöglicht es, die Kernverwaltung und die Betriebe mit einheitlichen Instrumenten zu steuern, als würden sie eine Einheit bilden. Die Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle bezieht dabei über die Dezernate und Geschäftsbereiche einer Kommune ausdrücklich die Betriebe mit ein.

Dabei kann der NKF-Produktrahmen auch als "Gesamtproduktrahmen" genutzt werden. Hierzu werden die Betriebe (beziehungsweise Sparten) einem der Produktbereiche zugeordnet.

"Gesamtproduktrahmen"		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformation	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Hilfen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Zur Unterstützung der Gesamtsteuerung wird empfohlen, die Betriebe zu gruppieren. Alternativ zur bereits dargestellten Produktbereichsgliederung, bei der auch Bereiche zusammengefasst werden können, bieten sich die folgenden Segmentierungen an:

- nach Sparten (z. B. Ver- und Entsorgung, Soziales, Kultur)
- nach Ertragslage (Zuschuss- oder Gewinngesellschaften)
- nach Wettbewerbslage (mit oder ohne Wettbewerb)

In Abhängigkeit von den gewählten Segmentierungen können die Ziele und Instrumente der Gesamtsteuerung aufeinander abgestimmt werden.

3. Gesamtsteuerung mit quantitativen Kennzahlen oder qualitativen Kriterien

Eine Steuerung über quantitative Kennzahlen und Zielvorgaben erfordert von den Trägern der Gesamtsteuerung die Festlegung belastbarer finanzwirtschaftlicher sowie eindeutig messbarer Zielsetzungen. Beispiele hierfür können sein:

- Beiträge der einzelnen Betriebe zum Ressourcenaufkommen oder zur Haushaltskonsolidierung
- Festlegung von Renditezielen, Gewinnabführungsvereinbarungen oder Verlustdeckelungen bezogen auf den Jahresabschluss der Betriebe
- Eigenkapitalverzinsungen, Konzessionsabgaben oder z. B. zu erfüllende Eigenkapitalquoten
- Investitionsquoten oder Auslastung der Verkehrsträger (im Bereich ÖPNV)
- Kostendeckungsgrade in gebührenrechnenden Einrichtungen
- Marktanteile (im Vergleich zu Wettbewerbern) in Versorgungsgebieten
- Passagierzahlen oder Frachtvolumen (bei Häfen, Flughäfen)
- Anzahl an Unternehmensgründungen (bei Gründer- und Technologiezentren)
- Festlegung von erforderlichen (Mindest-)Beteiligungsquoten (z. B. Beteiligung Dritter bis zu 49,9 % an kommunalen Betrieben als Obergrenze).

Neben der Steuerung mit quantitativen Größen können sachpolitische Zielvorgaben allgemein oder anhand qualitativer Kriterien verankert werden. Beispiele hierfür können sein:

- Versorgungsquoten (im Bereich Strom, Gas, Wasser oder Telekommunikation)
- Zufriedenheit der Bürger und Kunden mit den Leistungen
- umweltpolitische Zielsetzungen (z. B. Einsatz ausschließlich schadstoffarmer Fahrzeuge)
- arbeitsmarkt- oder sozialpolitische Zielsetzungen.

4. Gesamtsteuerung auf der Basis eines Gesamtproduktportfolio (Gesamtaufgabenkritik)

Auf einer strategischen Ebene kann der Gesamtabschluss genutzt werden, um im Sinne einer Aufgabenkritik eine Überprüfung des Beteiligungsgesamtportfolios vorzunehmen. Die einzelnen Betriebe können in Beziehung gesetzt werden zu politischen Notwendigkeiten und ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Ertragsstärke bzw. ihrem Zuschussbedarf. Aus diesen Abhängigkeiten

können dann Strategien in Bezug auf die Weiterentwicklung der Betriebe abgeleitet werden. Aus der Portfolioanalyse resultierende Normstrategien für die Betriebe könnten sein:

- Optimierung
- Verkauf
- Erhaltung / Beibehaltung im Portfolio
- Überprüfung der bisherigen Aufstellung.

Nicht selten wurden Ausgründungen in der Vergangenheit vorgenommen, um einzelne Aufgaben und die damit verbundenen Verluste aus dem Kernhaushalt herauszuhalten. Über den Gesamtabschluss werden diese Verluste bzw. Defizite wieder in den Gesamtblick einbezogen und damit wieder transparent, so dass mit der ersten Aufstellung des Gesamtabschlusses Anlass für eine Prüfung daraufhin bestehen kann, ob einzelne Betriebe in die Kommune reintegriert werden sollten.

IV. Eckpunkte für ein internes "Konzernberichts- und -planungssystem"

Ein "Konzernberichts- und -planungssystem" für den "Konzern Kommune" erfordert die Verknüpfung der Planungen im Haushaltsplan und in den Wirtschaftsplänen. Außerdem sind entsprechende "konzerninterne" Zielvereinbarungen bzw. Kontrakte sinnvoll. Um ein derartiges "Konzernberichts- und -planungssystem" umzusetzen sind ferner erforderlich:

- Orientierung der Beteiligungen am Planungsrhythmus der Kernverwaltung
- Aussagefähige Jahres- und Mittelfristplanungen der Betriebe
- Rechtzeitige Bereitstellung der erforderlichen Daten durch die Betriebe.

Hierzu gehört auch die Bereitstellung von Daten, die über die "öffentliche" Berichterstattung im Rahmen des Beteiligungsberichtes (gem. § 117 GO NRW) hinausgehen. Grundlage für die Gesamtsteuerung sind ergänzende Planungsdaten sowie in der Planungsphase nicht öffentliche und ggf. sensible Daten.

Über den öffentlichen Gesamtabschluss hinaus kann ein intern orientiertes, nichtöffentliches Berichts- und Planungssystem mit folgenden Bausteinen aufgebaut werden:

- Interne mittelfristige "Konzernplanung" als Leistungs-, Erfolgs- und Investitionsplanung, basierend auf den mittel- und langfristigen Planungen der Kernverwaltung und der Betriebe
- Interne "Jahreskonzernplanung", basierend auf den Jahresplanungen der Kernverwaltung und der Betriebe

- Interne "Konzernberichterstattung", ggf. konsolidierte unterjährige Quartals- oder Halbjahresabschlüsse.

Ohne Ziel- und Planungssystem ist keine Steuerung möglich. Dies bedingt, dass für die Zwecke der Gesamtsteuerung neben dem Gesamtabschluss auch ein Gesamtplanungssystem entwickelt werden muss.

V. Praxishinweise der Modellkommunen zur Gesamtsteuerung

An dieser Stelle geben die Modellkommunen praktische Hinweise, wie der Gesamtabschluss für Zwecke der Steuerung genutzt werden kann.

1. Stärkung der Organe

Im Zuge der Erörterungen und Überlegungen zu einer geänderten und verbesserten Gesamtsteuerung als wünschenswerte und notwendige Folgewirkung der Gesamtabschlussaufstellung hat die Modellkommune Lippstadt ein erstes Denkmodell zu den o.g. Themen entwickelt. Diese Gedanken, die sich mit der Problematik der Steuerungsinstrumente, insbesondere aber mit einer neu gefassten Steuerungsstruktur auseinandersetzen, sind stichwortartig zusammengetragen worden und können den Darstellungen in der Anlage VIII entnommen werden.

Das Arbeitspapier ist in fünf aufeinander aufbauende Blöcke aufgeteilt und spiegelt einleitend zunächst mit kurzen Hinweisen die Ausgangssituation wider, wie sie momentan vor der Erstellung eines Gesamtabschlusses häufig gegeben sein dürfte. In einem zweiten Schritt wird die – sicherlich nicht allgemein verbindliche – bisherige Steuerungsstruktur in einem Schaubild aufgezeigt.

Danach werden wesentliche Inhalte und Ziele des Gesamtabschlusses skizziert mit dem Hinweis auf eine praktische Erprobungsnotwendigkeit im Hinblick auf die Fragestellung, welche Steuerungsrelevanz der zusammen gefasste Abschluss im Detail hat bzw. haben kann. Der nächste Block beinhaltet sodann wichtige Aspekte und klärungsbedürftige Punkte im Zusammenhang mit einer neuen Gesamtsteuerung.

Im letzten Teil werden mögliche Lösungsansätze für eine veränderte Struktur der Steuerung des kommunalen "Konzerns" behandelt.

Im Fokus der Betrachtungen steht zum einen die Weiterentwicklung der Beteiligungsverwaltung zu einem Beteiligungsmanagement / -controlling. Zum anderen wird in einer grafischen Darstellung das Modell einer u.U. denkbaren neuen Steuerungsstruktur gezeigt, in dessen Mittelpunkt ein "Konzernausschuss" steht. Es ist jedoch ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass hierzu weiter gehende Untersuchungen und eine vertiefende Diskussion unumgänglich sind, zumal u.a.

eine (kommunalverfassungs-) rechtliche Bewertung aussteht. Wie eingangs bereits erwähnt, handelt es sich um ein Denkmodell im Zusammenhang mit dem Versuch, eine strukturelle Weiterentwicklung in Steuerungsfragen anzugehen.

2. Geschäftsbereichsmodell als Zielmodell einer Gesamtsteuerung

Für den Kreis Unna sollte ein geeignetes Zielmodell gewählt werden, in dem seine (Mehrheits-) Beteiligungen so weit wie möglich in die Gesamtsteuerung einbezogen werden, als wären sie ein Fachbereich der Verwaltung. Dies ist in der Praxis insbesondere vorstellbar durch die Umsetzung eines "Geschäftsbereichsmodells". Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass die Kreisverwaltung Unna sich seit Einführung des "Neuen Steuerungsmodells" zu dem Prinzip der dezentralen Ressourcenverantwortung bekennt und dies seit mehr als zehn Jahren so praktiziert. In der Anlage 6 der Fallstudie werden die einzelnen Beteiligungen über den Verwaltungsgliederungsplan den Dezernaten der Kreisverwaltung zugeordnet. Anlage 7 ordnet die Beteiligungen in den Produktplan des Kreises Unna ein.¹

3. Segmentberichterstattung

Die Segmentberichterstattung hat das Ziel, Informationen über die wesentlichen Geschäftsfelder eines Unternehmens zu geben. Sie soll den Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage sowie die Einschätzung der Chancen und Risiken der einzelnen Geschäftsfelder verbessern. Eine Segmentberichterstattung stellt nach dem Haushaltsrecht keinen Pflichtbestandteil dar. Die Anwendung der Segmentberichterstattung als Ansatzpunkt für eine Gesamtsteuerung wird in der Fallstudie der Stadt Solingen erläutert².

VI. Fazit und Ausblick zur Gesamtsteuerung

Die Vorgabe eines verbindlichen Gesamtsteuerungsmodells würde den vielgestaltigen Steuerungsbedürfnissen der Kommunen nicht gerecht werden und zudem der kommunalen Selbstverwaltung entgegenstehen. Mit den vorgestellten Strukturierungsansätzen und Steuerungsinstrumenten steht den Kommunen eine Auswahl an Gestaltungsformen zur Verfügung, die nach den jeweils örtlichen Gegebenheiten genutzt und miteinander kombiniert werden können. Es zeichnet sich allerdings ab, dass die Gesamtsteuerung ein mittel- bis langfristiges Entwicklungsfeld darstellt, das sukzessive von den kommunalen Entscheidern zu erschließen ist. Außerdem

¹ Vgl. Fallstudie des Kreises Unna, Anlage I.5, S. 39 ff. sowie die Anlagen 6 und 7 der Fallstudie

² Vgl. Fallstudie der Stadt Solingen, Anlage I.4, S. 48 ff.

stellt die Entwicklung einer kommunalen Gesamtsteuerung die handelnden Personen vor die Herausforderung, eine auf die lokalen Bedürfnisse passende Steuerungskonzeption zu finden.

Über die bisher dargestellten Inhalte und Instrumente können auch die nachfolgend aufgeführten Themen für Zwecke der Gesamtsteuerung herangezogen werden:

- Gesamtrisikomanagement für den “Konzern Kommune“
- Liquiditäts- und Cashmanagement
- Zins- und Schuldenmanagement
- Investitionsplanung
- Personalentwicklung
- Shared Services: (z .B. Einkauf, Datenverarbeitung, Finanzbuchhaltung, Personalverwaltung und -abrechnung).

Bereits jetzt sind vereinzelt Kommunen dazu übergegangen, das Zusammenwirken zwischen der Kommune und den voll zu konsolidierenden Betrieben verbindlich zu regeln. Hierzu wurde der Corporate Governance Kodex zu einem Public Corporate Governance Kodex weiterentwickelt.

H. Erläuterungen zu den Fallstudien der Modellkommunen

Mit Abschluss der Konzeptionsphase des Modellprojektes im August 2008 wurden die methodischen Grundlagen für die Aufstellung eines Gesamtabschlusses zusammengefasst und veröffentlicht. Auf diesen Grundlagen haben die Modellkommunen ab September 2008 erste Probeabschlüsse erarbeitet. Die Probeabschlüsse und die Erfahrungen, die die Modellkommunen bei der Aufstellung gewonnen haben, sind in den Anlagen I (Fallstudien der Modellkommunen) und Anlagen III (Umsetzungstagebücher) zu entnehmen.

Die Fallstudien geben den Arbeits- und Diskussionsstand Ende März 2009 wieder. Die anschließend intensiv diskutierten rechnungslegungsbezogenen Erleichterungen konnten demnach in den vorliegenden Fallstudien nicht mehr voll umfänglich berücksichtigt werden.

Nachstehend skizzieren die Modellkommunen individuell die Entstehung und die wesentlichen Inhalte ihrer jeweiligen Fallstudie.

I. Fallstudie Landeshauptstadt Düsseldorf

Die Fallstudie der Landeshauptstadt Düsseldorf (Anlage I.1) zeigt in ihrem zweiten Kapitel organisatorische Maßnahmen auf, deren Umsetzung maßgeblich zur Implementierung eines Gesamtabschlusses beiträgt. Es werden die Grundlagen und Mindestanforderungen an das Rechnungswesen für den Gesamtabschluss erarbeitet, die somit die Basis für die Erstellung des Gesamtabschlusses darstellen.

Die Vereinfachungen bei der Erstellung eines Gesamtabschlusses für die Landeshauptstadt Düsseldorf verweisen im Wesentlichen auf die Fortführung der Beteiligungsbuchwerte aus der Eröffnungsbilanz und die für diesen Zweck vorgenommene Unternehmensbewertung für das Geschäftsjahr 2007.

Ein Schwerpunkt der Fallstudie der Landeshauptstadt Düsseldorf stellt die Abgrenzung des Konsolidierungskreises dar, die detailliert im Kapitel 4 beschrieben wird. Das Wahlrecht, einen Betrieb nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen, sofern es für die Verpflichtung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage zu vermitteln von untergeordneter Bedeutung ist, wurde konsequent bei Vorliegen von prozentualen Verhältniszahlen zwischen 0 bis 3% ausgeübt.

Darüber hinaus setzt die Landeshauptstadt Düsseldorf auf die Teilkonzerne Rheinbahn AG und Messe Düsseldorf GmbH auf, da Leistungsbeziehungen nur innerhalb dieser Teilkonzerne bestehen und bereits im Rahmen der Konzernbilanzerstellung eliminiert worden sind.

Abschließend wurde bei einem Eigenbetrieb eine Einzelfallprüfung durchgeführt, die zum Ergebnis eine Nichteinbeziehung in den Gesamtabschluss zur Folge hatte.

Des Weiteren wird im Kapitel 4 ein Überblick über die Inhalte einer Gesamtabschlussrichtlinie sowie eines Konsolidierungspaketes verschafft. Ein weiterer Schwerpunkt stellt das Thema Konsolidierungssoftware dar, wobei insbesondere die Beschaffung und Handhabung der Spezialsoftware in Vordergrund stehen.

Abschließend wird in diesem Kapitel ausführlich die Kettenkonsolidierung eines mehrstufigen Konzerns der Landeshauptstadt Düsseldorf beschrieben und zeigt zudem zwei Praxisbeispiele zur Schulden- und Aufwands/Ertragskonsolidierung.

II. Fallstudie Stadt Essen

In der Fallstudie der Stadt Essen (Anlage I.2) wird im Wesentlichen die Vorgehensweise im Rahmen einer Probekonsolidierung von sieben ausgewählten Beteiligungsgesellschaften dargestellt. Der Schwerpunkt lag dabei insbesondere auf der Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie der Erstellung einer Kapitalflussrechnung am Beispiel des Jahresabschlusses der Stadt Essen.

Das Beteiligungsportfolio der Stadt Essen umfasst zurzeit 69 Gesellschaften, von denen lediglich 19 Gesellschaften in den Vollkonsolidierungskreis einzubeziehen sind. Bei der Auswahl der Beteiligungsgesellschaften für die Probekonsolidierung im Rahmen dieser Fallstudie wurden sieben verbundene Unternehmen festgelegt, die das Kriterium der Wesentlichkeit bzw. Besonderheit erfüllt haben. Unter den sieben Betrieben ist ein Teilkonzern mit drei Tochtergesellschaften zu finden, eine unmittelbare Tochter mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr, eine unmittelbare Tochter mit gesonderten Buchführungsvorschriften sowie eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung.

Bei der Ermittlung der voll zu konsolidierenden Betriebe hat sich die Stadt Essen zunächst an den Stimmrechtsverhältnissen nach dem Control-Konzept orientiert. Die Beteiligungsquoten konnten der Beteiligungsstruktur aus dem Beteiligungsbericht entnommen werden. Bei den Gesellschaften, deren Beteiligungsquote mindestens 50,1% betrug, wurde geprüft, ob das Stimmrechtsverhältnis der Beteiligungsquote entspricht. Dies konnte anhand der Dokumentation in den Beteiligungsakten verifiziert werden. Aufgrund der Mehrheit der Stimmrechte konnten diese Gesellschaften dann unkritisch in den Vollkonsolidierungskreis übernommen werden. Bei einer Beteiligungsquote von genau 50% wurde anhand der Gesellschaftsverträge entschieden, wie zu konsolidieren ist. Dabei waren insbesondere die Finanzierung der betroffenen Unternehmen, besondere Stimmrechte sowie sonstige Bestimmungen zur Erlangung eines beherrschenden Einflusses von Bedeutung.

Zur Ermittlung der Betriebe, die nach der Equity-Methode konsolidiert werden, hat sich die Stadt Essen vorrangig an den Stimmrechtsverhältnissen orientiert. Betriebe, an denen die Stadt Essen unmittelbar oder mittelbar 20,0% bis 50,0% der Anteile hält, wurden zunächst den assoziierten Unternehmen zugeordnet. Darüber hinaus wurde anhand der Gesellschaftsverträge und sonstiger Unterlagen geprüft, ob auf die hier eingeordneten Unternehmen ein maßgeblicher Einfluss seitens der Stadt Essen ausgeübt werden kann. Die Tochtergesellschaften bzw. Beteiligungen der assoziierten Betriebe werden in den Konsolidierungskreis der Stadt Essen nicht einbezogen, weil auf diese seitens der Stadt Essen kein maßgeblicher Einfluss ausgeübt werden kann. Es sind nur solche Betriebe als assoziierte Betriebe zu behandeln, auf die ein in den Gesamtabchluss einbezogener vollkonsolidierter Betrieb einen maßgeblichen Einfluss hat.

Alle kommunalen Betriebe, an denen die Stadt Essen mit einer Beteiligungsquote von weniger als 20% beteiligt ist, werden zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Im Rahmen der Prüfung der At-Cost-Beteiligungen wurde ausgeschlossen, dass bei diesen Betrieben ein maßgeblicher oder beherrschender Einfluss bzw. eine besondere Beteiligungsabsicht seitens der Stadt Essen besteht. Die Stadt Essen behandelt alle kommunalen Betriebe mit einer Beteiligungsquote von unter 20% als Beteiligungen, die mit ihren fortgeführten Anschaffungskosten in die Gesamtbilanz zu übernehmen sind. Diese werden im Konsolidierungskreis im engeren Sinne nicht dargestellt.

Da gem. § 116 Abs. 3 GO NRW ein Betrieb nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden muss, wenn er für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage von untergeordneter Bedeutung ist, hat die Stadt Essen die Beurteilung der Wesentlichkeit der zu konsolidierenden Betriebe anhand der Anteile an den summierten Werten des Anlagevermögens, des Eigenkapitals, des Fremdkapitals, der Bilanzsumme sowie der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge vorgenommen. Dabei wurde auf das Zahlenwerk aus den unkonsolidierten Einzelabschlüssen zurückgegriffen. Bei den assoziierten Betrieben kann alternativ auch nur das Eigenkapital betrachtet werden. Entscheidend für die Beurteilung der Bedeutung für den Gesamtabchluss muss neben den Verhältniszahlen auch die Einbindung des Unternehmens in die wirtschaftliche Tätigkeit des gesamten "Konzerns" sein.

Bei der Festlegung der unwesentlichen assoziierten Unternehmen wurde neben einer Betrachtung der Wesentlichkeitsgrenzen analog zur Prüfung der verbundenen Unternehmen auch eine Analyse der Leistungsbeziehungen und des Gesellschaftszwecks vorgenommen.

Der zweite Schwerpunkt der Fallstudie war die Erstellung der Kapitalflussrechnung am Beispiel des Jahresabschlusses der Stadt Essen. Die Ermittlung der Cash-Flows erfolgte dabei derivativ, d.h. durch Ableitung der Zahlungen aus den Bewegungen der Bilanz und der Ergebnisrechnung. Die Zahlungsflüsse aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit sind in der Gesamtkapitalflussrechnung analog zur Finanzrechnung der Kommunen direkt darzustellen, während die

Darstellung der Cash-Flows aus laufender Geschäftstätigkeit indirekt erfolgte, indem das Jahresergebnis als Datenbasis um alle zahlungsunwirksamen Aufwendungen und Erträge bereinigt wurde.

Die Stadt Essen hat sich weiterhin entschieden, die Gesamtkapitalflussrechnung nach dem Top-Down-Konzept auf der Grundlage der bereits konsolidierten Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung zu erstellen. Die Vereinfachung besteht dabei darin, dass nur zentral eine Gesamtkapitalflussrechnung abgeleitet wird und nicht jede Tochtergesellschaft eine Kapitalflussrechnung aufstellen muss.

Für die Erstellung der Gesamtkapitalflussrechnung werden zusätzlich zu den Abschlüssen der verbundenen Betriebe weitere Daten benötigt. Dazu gehören z.B. Informationen zur Neuaufnahme und Tilgung von Finanzkrediten oder getätigte Gewinnausschüttungen. Teilweise können diese Daten schon durch den örtlichen Positionenplan abgefragt werden. Größtenteils ist jedoch die Abfrage über ein zusätzliches Konsolidierungsformular sinnvoll.

III. Fallstudie Stadt Lippstadt

Die Fallstudie der Stadt Lippstadt (Anlage I.3), die insgesamt 29 Seiten Text und 10 Anlagen umfasst, soll es den kleinen und mittleren Kommunen in NRW ermöglichen, den Weg zur Aufstellung des ersten NKF-Gesamtabschlusses selbstständig nach den örtlichen Verhältnissen zu beschreiten. Die einzelnen hierzu beschriebenen Schritte und praxisorientierten Handlungsempfehlungen wurden daher in erster Linie auch chronologisch im Sinne einer denkbar geeigneten Reihenfolge sortiert bzw. aufgebaut. Die Fallstudie erhebt den Anspruch, die personellen bzw. finanziellen Möglichkeiten in den Kommunen bis zur Größe der Stadt Lippstadt (70.000 EW) – aber auch noch darüber - realitätsnah zu berücksichtigen.

Nachdem im 1. Kapitel die Ziele der Fallstudie erläutert werden, beschäftigen sich die Kapitel 2-5 mit organisatorischen und personellen Aspekten bei der Einführung des Gesamtabschlusses sowie der Einbindung der Verwaltungsleitung, der politischen Gremien und der Information der Öffentlichkeit.

Im Kapitel 6 wird anhand von Praxisbeispielen ausführlich das für den gesamten Einführungsprozess sowie die folgenden Jahre der Aufstellung des Gesamtabschlusses fundamentale Thema "Festlegung des Konsolidierungskreises" behandelt, bevor im nächsten Schritt wertvolle Hinweise zur Einrichtung einer örtlichen Arbeitsgruppe gegeben werden.

In den nun folgenden Kapiteln 8-10 zeigt die Stadt Lippstadt anhand ihrer bei der Aufstellung eines Probe-Gesamtabschlusses gemachten Erfahrungen auf, wie die technisch-inhaltlichen Schritte im Rahmen der Erstkonsolidierung bewältigt werden können und wo die Probleme liegen.

Im abschließenden Kapitel 11 werden die inhaltlichen Anforderungen und die Vorgehensweise bei der Aufstellung einer örtlich bezogenen Gesamtabschlussrichtlinie erläutert.

IV. Fallstudie Stadt Solingen

Die Fallstudie der Stadt Solingen (Anlage I.4) im Landesmodellprojekt für den NKF-Gesamtabschluss beschreibt ausgehend von den im Landesprojekt gewonnenen und im Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses niedergelegten Ergebnissen den parallel durchgeführten Umsetzungsprozess innerhalb der Stadt Solingen. Die Fallstudie umfasst insgesamt 56 Seiten und ist in 8 Kapitel untergliedert.

Die Fallstudie mündet in der Vorstellung eines einsatzfähigen Konsolidierungstools auf Basis der SAP-Software SEM-BCS. Dieses ist ein Softwareprodukt der SAP für die Erstellung von konsolidierten Abschlüssen. BCS steht für Business Consolidation Services und ist ein Teil der SEM-(Strategic Enterprise Management) Suite der SAP. Die Konsolidierung wurde auf Basis unvollständiger Daten für 2007 durchgeführt, da die Stadt Solingen das Jahr 2007 nur mit Pilotdiensten bewirtschaftet hat und eine vollständige Produktivsetzung noch aussteht. Um einen möglichst stabilen und aktuellen Konsolidierungskreis als Ausgangspunkt für den ersten scharfen Konzernabschluss zum 31.12.2008 generieren zu können, wurde auf die Konsolidierungsstruktur 2008 abgestellt. Diese weicht von der Konsolidierungsstruktur 2007 dahingehend ab, dass der Vermögensbetrieb der Stadt Solingen zwischenzeitig aufgelöst und sich zwei Eigenbetriebe noch in Gründung befinden. Bei anderen Gesellschaften haben sich veränderte Beteiligungsquoten ergeben. Das aus 2007 zugrunde gelegte Zahlenmaterial ist daher nur mit Einschränkungen für die Konsolidierungsstruktur 2008 belastbar bzw. unvollständig.

In den ersten beiden Kapiteln wird zunächst die Motivation und Ausgangslage im lokalen Umfeld veranschaulicht. Die Federführung durch die bereits konzernrechnungslegungserfahrene Beteiligungsgesellschaft Stadt Solingen mbH als Motor und von der Stadt Solingen beauftragten Dienstleisterin wird hergeleitet. Der Weg der Stadt Solingen vom Umstieg auf das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF), Zeitpläne und Meilensteine für den ersten NKF-Gesamtabschluss der Stadt Solingen werden beleuchtet. Die Einführung von Software als wesentlicher Bestandteil der Projektarbeit wird hervorgehoben. Die Entwicklung einer geeigneten Konsolidierungssoftware mit frei definiertem Regelwerk hin zu einer maßgeschneiderten Konsolidierungslösung wird mit entsprechendem Gewicht beschrieben.

Im dritten Kapitel wird die Abgrenzung des Konsolidierungskreises hergeleitet. Von der Ermittlung der einzubeziehenden Unternehmen über den Beteiligungsbericht wird unter Einbindung von Grafiken zur Beteiligungsstruktur und dem Prüfschema des Praxisleitfadens auf die Wichtigkeit als zentraler Entscheidungsgröße für den Umfang der zu konsolidierenden Gesellschaften abgestellt. Anschließend wird ein nach diesen Kriterien ermittelter Konsolidierungskreis als Arbeitsergebnis gezeigt.

Im nächsten Kapitel wird die Überleitung von den zu konsolidierenden Handelsbilanzen zur Summenbilanz schrittweise erklärt. Zunächst wird die Entwicklung eines praxisgerechten Positionenplans geschildert. Anschließend wird der Entscheidungsprozess für die Entwicklung eines Excel-basierten Erfassungstools (DET = Dezentrales Erfassungstool) und dessen Aufbau erläutert. Die Formulierung einer Richtlinie als verbindlichem Handlungsrahmen, die sogenannte Gesamtabschlussrichtlinie, wird mit den wesentlichen Regelungsbedarfen, wie Aufgaben- und Terminplänen, der Beschreibung des Erfassungstools, dem Positionenplan und der umfangreichen Auseinandersetzung mit Bilanzierungswahlrechten werden exemplarisch gezeigt. Aus der Erstellung der Handelsbilanz II resultierenden Erkenntnisse bezüglich abweichender Ansatzrechte und wesentlicher Umgliederungen sowie Neubewertungen werden thematisiert.

Das Kapitel 5 wird der Konsolidierung im Vollkonsolidierungskreis gewidmet. Die technische Umsetzung der Kapitalkonsolidierung, der Schuldenkonsolidierung, der Zwischenergebnis- sowie der Aufwands- und Ertragseliminierung auf der Konsolidierungssoftware werden dargelegt. Anhand praktischer Fallbeispiele werden die Vorgänge beschrieben und die Ergebnisse erörtert.

In Kapitel 6 wird die Anwendung der Equity-Methode im Konsolidierungssystem gezeigt. Auf die Entstehung und Behandlung von Unterschiedsbeträgen wird eingegangen. In Kapitel 7 werden die konsolidierte Bilanz und Ergebnisrechnung zum 31.12.2007 auf Basis der unvollständigen Datenbasis beispielhaft als vorläufige Arbeitsergebnisse abgebildet.

Kapitel 8 stellt die Segmentberichterstattung als Ansatzpunkt für eine Gesamtsteuerung des Konzerns Stadt Solingen dar. Die Zielsetzung einer Segmentberichterstattung wird erläutert. Anschließend wird die notwendige Ermittlung von Zuordnungsquoten bei unterschiedlichen NKF-Produktbereichen innerhalb eines Betriebes exemplarisch diskutiert. Des Weiteren wird die Umsetzung einer prozentualen Segmentbildung in der Standardsoftware beschrieben. Unterschiedliche Darstellungsformen im System werden vorgestellt. Am Ende wird eine Lösung präsentiert, die die Segmentberichterstattung bzw. (Matrixkonsolidierung) ermöglicht. Vor- und Nachteile dieser Matrixkonsolidierung unter Berücksichtigung des im NKF vorgegebenen Produkt- bzw. Segmentbereichs werden unter dem Aspekt der Gesamtsteuerung hinterfragt und bewertet.

V. Fallstudie Kreis Unna

Die Fallstudie des Kreises Unna (Anlage I.5) zur Umsetzung eines ersten Probe-Gesamtabschlusses per 31.12.2007 gibt zunächst einen Überblick über die Projekt-, Beteiligungs- und Arbeitsstruktur des Kreises Unna (Kapitel 1). Hier wird insbesondere auch die Einbindung der Betriebe in den Umsetzungsprozess beschrieben und eine kurze Zusammenstellung der behandelten Fragestellungen und Inhalte in den örtlichen Projektgruppensitzungen gegeben.

Der eigentliche Probe-Gesamtabschluss setzt beim Kreis Unna auf einen fiktiven Einzelabschluss per 31.12.2007 des Kreises Unna auf, da eine formale Umstellung auf das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) erst zum Stichtag 01.01.2009 erfolgt und somit zum Stichtag 31.12.2007 lediglich eine Vermögens- und Schuldenübersicht vorliegt. Die Jahresrechnung wurde formal nach den kameraleen Grundsätzen aufgestellt. Der fiktive doppische Einzelabschluss wird in Kapitel 2 der Fallstudie des Kreises Unna beschrieben.

Der erste notwendige Schritt zur Erstellung eines Gesamtabschlusses -Bestimmung des Konsolidierungskreises- wird in Kapitel 3 erläutert. Eine Besonderheit beim Kreis Unna lag darin, dass mehrere Tochterunternehmen in einer Holdingstruktur gebündelt sind. Da die Holding nach handelsrechtlichen Voraussetzungen im Jahr 2007 ihrerseits zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet war, wurde bei der Beurteilung der Tochter- und Enkelgesellschaften im Hinblick auf ihre Einbeziehung in den Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss auf dem Konzernabschluss der Holding aufgesetzt.

Die Entwicklung eines örtlichen Positionenplans sowie der eigentliche Mapping-Prozess werden in Kapitel 4 näher erläutert. Der Positionenplan des Kreises Unna findet sich in Anlage 2 wieder.

Die Überlegungen zur Anpassung von Wertansätzen, Ausübung von Bewertungswahlrechten und die Anpassung von Nutzungsdauern werden in Kapitel 5 beschrieben.

Die einzelnen Konsolidierungsschritte im Rahmen der Vollkonsolidierung (Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung und Aufwands- und Ertragseliminierung) und der Equity-Methode sowie die Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten (At cost) sind Bestandteile des Kapitels 6.

Nach der Beschreibung des Erstellungsprozesses der Gesamtabschlussrichtlinie für den Kreis Unna (Überblick) in Kapitel 7 werden die Ergebnisse des fiktiven Gesamtabschlusses per 31.12.2007 in Kapitel 8 näher beschrieben und erläutert.

Das Thema Beteiligungsverwaltung und Gesamtsteuerung wird im letzten Kapitel der Fallstudie des Kreises Unna (Kapitel 9) sowie den Anlagen 6 und 7 eingehend behandelt.

VI. Exkurs: Beispiel zum Wegfall der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses (Stadt Meschede)

Die Stadt Meschede zeigt auf, dass unter den derzeitigen örtlichen Strukturen die Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses nicht erforderlich ist (vgl. Anlage I.6).

I. Prüfung des Gesamtabschlusses

Der Gesamtabschluss ist ein wesentlicher Eckpfeiler des NKF. Durch ihn legt die Kommune Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Gesamtentwicklung ab. Die Gesamtbetrachtung im Rahmen des Gesamtabschlusses ist erstmals im NKF vorgesehen. Insofern ergibt sich für die örtliche Prüfung sowie die überörtliche Prüfung ein neuer Prüfungsgegenstand. Vor diesem Hintergrund sollen Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung des Gesamtabschlusses skizziert werden.

I. Örtliche Prüfung

Die Zuständigkeitsregelungen zur Prüfung des Gesamtabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss, die örtliche Rechnungsprüfung¹ sowie durch Dritte entsprechen den Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses der Kommune.

Die Prüfung des Gesamtabschlusses obliegt gem. § 59 Abs. 3 GO NRW dem Rechnungsprüfungsausschuss. Der Rechnungsprüfungsausschuss bedient sich dabei der örtlichen Rechnungsprüfung. Soweit eine örtliche Rechnungsprüfung nicht besteht, kann er sich Dritter bedienen. Dritte können zum Beispiel Wirtschaftsprüfer oder die GPA NRW sein.

Die Zuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung ergibt sich aus § 103 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW. Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich gem. § 103 Abs. 5 GO NRW mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses ebenfalls Dritter als Prüfer bedienen.

II. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung des Gesamtabschlusses sind in § 116 Abs. 6 GO NRW geregelt. Danach ist der Gesamtabschluss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune unter Beachtung der GoB vermittelt. Zudem erstreckt sich die Prüfung darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Der Gesamtlagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune erwecken.

¹ Der Begriff „örtliche Rechnungsprüfung“ hat die frühere organisatorische Vorgabe „Rechnungsprüfungsausschuss“ abgelöst, vgl. § 102 GO NRW.

Die Jahresabschlüsse der einzelnen Betriebe müssen dagegen nicht erneut zum Gegenstand der Prüfung des Gesamtabschlusses gemacht werden, wenn diese bereits nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind (§ 116 Abs. 7 GO NRW).

Wesentliche Inhalte der Prüfung sind damit

- der Konsolidierungskreis,
- der Summenabschluss einschließlich entsprechender Überleitungen und Anpassungen an die Bewertungsmethoden aus Sicht des Gesamtabschlusses,
- die Konsolidierungsmaßnahmen (Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung) sowie
- Gesamtergebnisrechnung und Gesamtbilanz, -anhang und -lagebericht.

Zudem hat der Prüfer des Gesamtabschlusses zu prüfen, inwieweit er

- die Jahresabschlüsse einzubeziehender Betriebe nach § 116 Abs. 7 GO NRW ohne weitergehende Prüfungshandlungen übernehmen kann und
- die Prüfung von Abschlüssen einzubeziehender Betriebe durch andere Prüfer bei Bemessung seiner Prüfungshandlungen berücksichtigen kann.

Im Rahmen der Prüfung des Gesamtabschlusses bietet es sich an, zur Unterstützung die Ergebnisse dieses Modellprojektes zu berücksichtigen. Unter anderem können die "Vorschläge des Modellprojektes zu rechnungslegungsbezogenen Erleichterungen bei Aufstellung des Gesamtabschlusses" eine wertvolle Hilfe darstellen. Diese Vorschläge, insbesondere zu Fragen der Wesentlichkeit, sind jedoch immer anhand der örtlichen Gegebenheiten auf Anwendbarkeit für die jeweilige Kommune hin zu überprüfen. Dieses ist entsprechend zu dokumentieren.

III. Fristen

Der Entwurf des Gesamtabschlusses ist innerhalb von neun Monaten nach Abschlussstichtag aufzustellen. Der geprüfte Gesamtabschluss ist bis zum 31.12. des auf den Abschlussstichtag folgenden Jahres vom Rat bzw. Kreistag durch Beschluss zu bestätigen (§ 116 Abs. 1 i.V.m § 96 GO NRW). Um diesen zeitlichen Rahmen einhalten zu können, empfiehlt es sich, die Prüfung des Gesamtabschlusses bereits in der Aufstellungsphase einzuleiten.

IV. Bestätigungsvermerk

Nach § 116 Abs. 6 S. 4 GO NRW gilt § 101 Abs. 2 bis 8 GO NRW entsprechend. U.a. muss deshalb der Rechnungsprüfungsausschuss das Ergebnis der Prüfung des Gesamtabschlusses in einem Bestätigungsvermerk zusammenfassen (§ 101 Abs. 3 GO NRW). Sofern sich der

Rechnungsprüfungsausschuss für die Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung oder eines Dritten bedient, müssen die örtliche Rechnungsprüfung oder der Dritte nach § 103 Abs. 6 GO NRW entsprechend ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk erteilen, auf dessen Basis dann der Rechnungsprüfungsausschuss seinerseits einen Bestätigungsvermerk im Sinne des § 101 Abs. 3 i.V.m. Abs. 7 GO NRW erteilt. Er kann dazu das Prüfungsergebnis des Dritten übernehmen. Der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses wird dem Rat vorgelegt. Gem. § 116 Abs. 1 GO NRW bestätigt der Rat den Gesamtabschluss durch Beschluss.

V. Einbeziehung der Jahresabschlüsse und Zwischenabschlüsse

Gem. § 116 Abs. 7 GO NRW müssen die Jahresabschlüsse der Betriebe nicht in die Prüfung des Gesamtabschlusses einbezogen werden, wenn diese bereits nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind. Im Umkehrschluss sind die Jahresabschlüsse in die Prüfung einzubeziehen, wenn und soweit diese noch nicht - beispielsweise nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches oder des Gemeindegewirtschaftsrechts - geprüft wurden.

Konkret bedeutet dieses:

- Die regelmäßig schon nach gesetzlichen Vorschriften geprüften Jahresabschlüsse der Betriebe müssen entsprechend nicht in die Prüfung des Gesamtabschlusses einbezogen werden.
- Alle weiteren notwendigen Schritte im Rahmen der Erstellung des Gesamtabschlusses - wie zum Beispiel die Überleitung der Handelsbilanz in die KB I und die erforderlichen Anpassungen und Neubewertungen für die KB II beziehungsweise KB III - sind dagegen in die Prüfung des Gesamtabschlusses einzubeziehen.
- In der Praxis kann dabei die Prüfung dieser Schritte zumindest teilweise dem für den jeweiligen Einzelabschluss zuständigen Prüfer überlassen werden. Voraussetzung ist hierfür eine detaillierte Gesamtabschlussrichtlinie und eine Abstimmung zwischen dem Gesamtabschlussprüfer und dem Prüfer des Einzelabschlusses (zum Beispiel über die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen). Auch verbleibt die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk beim Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses. Dieser muss deshalb eigenverantwortlich entscheiden und dokumentieren, inwieweit er die Prüfungsergebnisse des Prüfers des Einzelabschlusses verwertet. Der Prüfer des Jahresabschlusses muss die Richtigkeit der für den Gesamtabschluss zur Verfügung gestellten Daten des Betriebs bestätigen.
- Entsprechendes gilt für Zwischenabschlüsse. Im Regelfall wird ein Zwischenabschluss eines Betriebes nur aufgrund des Gesamtabschlusses der Kommune erstellt werden. Da für einen solchen Zwischenabschluss aus Sicht des Betriebes keine Aufstellungs- und Prüfungspflicht besteht, liegt entsprechend auch keine gesetzlich vorgeschriebene Prüfung im Sinne des § 116 Abs. 7 GO NRW vor. Damit ist der Zwischenabschluss in die Prüfung des Gesamtabschlusses einzubeziehen. Ein separates Testat und ein eigener Prüfungsbericht für den Zwischenabschluss entsprechend den Anforderungen an eine Jahresabschlussprüfung sind jedoch nicht notwendig. Der Gesamtabschlussprüfer kann einem anderen Prüfer - zum Beispiel dem Jahresabschlussprüfer des Betriebes - die Prüfung des Zwischenabschlusses überlassen und die Ergebnisse entsprechend verwerten. In diesem Fall muss der

Jahresabschlussprüfer des Betriebes die Ordnungsmäßigkeit des Zwischenabschlusses bestätigen. Die Verantwortung für den Bestätigungsvermerk verbleibt jedoch vollständig beim Prüfer des Gesamtabschlusses. Der Bestätigungsvermerk zum Gesamtabschluss schließt den Zwischenabschluss mit ein.

VI. Hinweise zum Prüfungsablauf

Wie unter Punkt V. beschrieben, kann auf die Einbeziehung der Jahresabschlüsse der Betriebe in die Prüfung des Gesamtabschlusses verzichtet werden, sofern die Einzelabschlüsse nach gesetzlichen Vorschriften geprüft wurden. Sofern der Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses die Einzelabschlüsse nach § 116 Abs. 7 GO NRW nicht in seine Prüfung einbezieht, darf der Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss erst dann erteilt werden, wenn für die Einzelabschlüsse bereits Bestätigungsvermerke vorliegen. Die Kommune muss deshalb sicherstellen, dass zur Prüfung des Gesamtabschlusses geprüfte Einzelabschlüsse (auch von der Kommune) vorliegen, auf denen der Gesamtabschluss basiert. Sofern die Prüfung der vom Betrieb für den Gesamtabschluss zur Verfügung gestellten Daten und Überleitungen dem Prüfer des Einzelabschlusses überlassen wird (vgl. Ausführungen zu Punkt V.), müssen diese Daten ebenfalls bereits geprüft vorliegen. Entsprechendes gilt für einen gegebenenfalls erforderlichen Zwischenabschluss.

Die Kommune muss durch Regelungen in den Gesellschaftsverträgen und Satzungen bzw. anderweitig vertraglich darauf hinwirken, dass dem Gesamtabschlussprüfer die notwendigen Unterlagen und Informationen - insbesondere die Jahresabschlüsse, Zwischenabschlüsse und Überleitungen - von den Betrieben zur Verfügung gestellt werden (vgl. § 118 GO NRW). Es soll sichergestellt werden, dass der Gesamtabschlussprüfer seine Rechte wahrnehmen kann.

VII. Überörtliche Prüfung

Zuständigkeit und Verfahren der überörtlichen Prüfung ergeben sich aus § 105 GO NRW. Die überörtliche Prüfung ist Aufgabe der GPA NRW. Das Prüfungsergebnis in Form eines Prüfberichts leitet die GPA NRW unter anderem an die Aufsichtsbehörden weiter. Die Aufsichtsbehörden entscheiden im Rahmen ihrer Zuständigkeiten und Befugnisse nach §§ 119 ff. GO NRW.

Eine wesentliche Zielsetzung des Gesamtabschlusses besteht darin, eine Grundlage für die Gesamtsteuerung des "Konzerns Kommune" zu bieten. Der Schwerpunkt der überörtlichen Prüfung des Gesamtabschlusses wird sich unter anderem an dieser Zielsetzung orientieren. Neben Rechtmäßigkeitsaspekten, die beispielsweise die Festlegung des Konsolidierungskreises nach § 116 Abs. 2 und 3 GO NRW betreffen, steht deshalb die Frage im Mittelpunkt, ob die konkrete Ausgestaltung des Gesamtabschlusses vor Ort den spezifischen Steuerungsanforderungen der jeweiligen Kommune entspricht. Zusätzlich bieten die Gesamtabschlüsse die Möglichkeit, die Prüfungen der GPA NRW zur wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung auf vergleichender Basis zu

erweitern. Nicht zuletzt können die in einigen Bereichen bisher systembedingt auf den Kernhaushalt beschränkten Aussagen der GPA NRW zur haushaltswirtschaftlichen Situation der Kommune um Analysen zum Gesamtabschluss ergänzt werden.

J. Rechnungslegungsbezogene Erleichterungen

Zum Abschluss der Umsetzungs-/Erprobungsphase des Modellprojekts haben die Modellkommunen Probegesamtabschlüsse aufgestellt und begleitende Fallstudien erarbeitet, die den örtlichen Weg der Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses verdeutlichen. Im Zuge dieser Arbeiten sind Themen und Vorschläge zusammengestellt worden, die vom Modellprojekt als rechnungslegungsbezogene Erleichterungen bei der Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses formuliert wurden. Hintergrund sind insbesondere die kommunalspezifischen Besonderheiten. Dazu gehört z.B. die erstmalige gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses für einen bereits ggf. seit mehreren Jahrzehnten bestehenden kommunalen "Konzern". Für bereits bestehende Teilkonzerne, die ihrerseits einen handelsrechtlichen Konzernabschluss aufstellen müssen, hat der Gesamtabschluss im Gegensatz zum HGB keine befreiende Wirkung.

Zur besseren Übersichtlichkeit wurden die rechnungslegungsbezogenen Erleichterungen in die nachfolgenden Kategorien eingeordnet.

I. Anwendungsfälle der Wesentlichkeit

Entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit¹ sind bei der Rechnungslegung sämtliche Tatbestände zu berücksichtigen und offen zu legen, die für die Adressaten des Jahresabschlusses von Bedeutung sein können. Umgekehrt können Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung vernachlässigt werden, die wegen ihrer Größenordnung keinen Einfluss auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage haben. So ist die Wesentlichkeit einzelner Beträge oder Abweichungen im Rechnungswesen insbesondere davon abhängig, wie sich deren relativer Wert auf die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten auswirkt. Dabei kann sich die Wesentlichkeit von Angaben oder Abweichungen auch daraus ergeben, dass mehrere Abweichungen oder unzutreffende bzw. unterlassene Angaben, die für sich allein betrachtet unwesentlich sind, in der Summe wesentlich werden.

Es bedarf der Festlegung von Bezugsgrößen, zu denen der zu untersuchende Wert ins Verhältnis zu setzen ist. Anschließend sind Grenzwerte für das sich daraus ergebende Verhältnis festzulegen. Ein relativer Wert kann sich z.B. aus einer Bezugnahme des betroffenen Postens zum Eigenkapital, zum Jahresergebnis oder zur Bilanzsumme ergeben.

¹ vgl. auch die Ausführungen in Kapitel C. I. 3. zum Kriterium der Wesentlichkeit im Gesamtabschluss

Im Rahmen der Erprobungsphase des Modellprojektes haben sich die folgenden Hinweise auf in vielen Fällen unwesentliche Sachverhalte ergeben. In diesen Fällen bestehen Anhaltspunkte dafür, dass die Auswirkungen auf den Gesamtabschluss eher von untergeordneter Bedeutung sind und durch konsequente Ausübung des Ermessensspielraumes zu erheblichen Erleichterungen bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses führen können. Die einzelnen Sachverhalte werden nachfolgend beschrieben:

1. Verzicht auf die Anpassung von GWG-Erfassungen nach altem und nach neuem Steuerrecht

a) Problemstellung

Die Kommunen schreiben in der Regel geringwertige Vermögensgegenstände unter 410 € netto vollständig im laufenden Haushaltsjahr ab (§ 33 Abs. 4 GemHVO NRW; § 6 Abs. 2 EStG alt).

Die voll zu konsolidierenden Betriebe schreiben grundsätzlich abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zwischen 150 € und 1.000 € netto ab 2008 über 5 Jahre ab (sog. Poolabschreibung gem. § 6 Abs. 2a EStG).

Bei wesentlichen Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage müssten die voll zu konsolidierenden Betriebe die Abschreibung an das NKF anpassen. Das heißt, dass die entsprechenden Vermögensgegenstände daraufhin untersucht werden müssten, ob ggf. Anschaffungswerte unter 410 € netto vorhanden sind, die dann nach NKF direkt abgeschrieben werden. Vermögensgegenstände über 410 € und bis 1.000 € netto müssten einzeln aktiviert werden.

Dieses Anpassungserfordernis ist aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen für die voll zu konsolidierenden Betriebe nicht leistbar, da naturgemäß eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die auf einem Sammelkonto erfasst werden, untersucht und ggf. angepasst werden müssten und diesen Arbeiten kein adäquater Informationsvorteil gegenübersteht.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 Abs. 2 i. V. m. § 33 Abs. 4 GemHVO NRW, § 50 GemHVO NRW i.V.m. § 308 HGB.

c) Beispiel

Ein Bürostuhl wird für 400 € netto gekauft. Bei der Kommune wird dieser sofort abgeschrieben und belastet somit das Ergebnis des laufenden Haushaltsjahres. Bei einem voll zu konsolidierenden Betrieb werden p.a. 80 € abgeschrieben.

Die voll zu konsolidierenden Betriebe können grundsätzlich die steuerlichen Abschreibungen in ihren Handelsbilanzen übernehmen.

d) Fazit

Das Modellprojekt empfiehlt, die Poolabschreibungen aus den Jahresabschlüssen der voll zu konsolidierenden Betriebe für Zwecke des Gesamtabschlusses unverändert zu übernehmen.

2. Verzicht auf den Ausweis bzw. die Eliminierung von Verbundbeziehungen aus Sammeldebitoren bzw. aus Vorverfahren

a) Problemstellung

In vielen Kommunen werden für Geschäftsvorfälle, die häufiger vorkommen, so genannte Sammeldebitoren (oder auch Sammelgeschäftspartner) eingerichtet, anstatt für jeden Geschäftsvorfall jeweils entsprechende Debitoren einzurichten. Problematisch wird es, wenn Betriebe aus dem Verbundkreis der Kommune auf solche Sammelgeschäftspartner einzahlen, da die Einzahler bei dieser Art der Verbuchung nicht erfasst werden.

b) Rechtsgrundlagen

§ 50 Abs.1 GemHVO NRW i. V. m. §§ 303, 305 HGB.

c) Beispiel

Bei der Stadt Essen gibt es beispielsweise einen Sammelgeschäftspartner für Verwarngelder im Straßenverkehr. Jede Verwarnung, die im Stadtgebiet Essen ausgesprochen und anschließend bezahlt wird, wird über einen bestimmten Sammelgeschäftspartner abgewickelt. Im Jahr 2008 sind auf dem Sammelgeschäftspartner ca. 6 Millionen Euro eingegangen. Dies entspricht einer Fallzahl von über 100.000 Verwarnungen.

Um die Aufwands- und Ertrags- sowie die Schuldenkonsolidierung korrekt durchführen zu können, müssten die Sammelgeschäftspartner am Jahresende auf Zahlungen von voll zu konsolidierenden verbundenen Betrieben hin überprüft werden.

d) Fazit

Eine Überprüfung von sog. Sammeldebtoren bei den voll zu konsolidierenden Betrieben scheint wenig sinnvoll, da der Ermittlungsaufwand in keinem vertretbaren Verhältnis zu dem Informationsgewinn steht. Fast alle Geschäftsvorfälle, die über Sammelgeschäftspartner abgewickelt werden, bestehen gegenüber natürlichen Personen (z.B. Unterhaltsvorschüsse, Beistandschaften, bestimmte Einnahmen des Standesamtes). Die verbleibenden Geschäftsvorfälle, die auch gegenüber juristischen Personen bestehen können, sind von ihrer Höhe eher unbedeutend (Verwargelder bis max. 25 €). Es wird also generell selten vorkommen, dass sich auf Sammelgeschäftspartnern Einzahlungen von voll zu konsolidierenden verbundenen Betrieben befinden, und falls dies dennoch vorkommt, findet i.d.R. der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit Anwendung.

Das Modellprojekt empfiehlt, auf die Prüfung von "konzerninternen" Beziehungen aus Sammelgeschäftspartnern/-debtoren und ggf. Vorverfahren sowie auf deren Konsolidierung zu verzichten.

3. Zusammenfassung der Forderungsarten in einem Bilanzposten**a) Problemstellung**

Forderungen werden in der kommunalen Bilanz gem. GemHVO NRW (Einzelabschluss der Kommune) gegliedert nach einer Vielzahl von Arten angesetzt. Der seitens des Modellprojektes vorgesehene Positionenrahmen für die Gesamtbilanz sieht als Mindestgliederungsanforderung lediglich eine zusammengefasste Position "Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände" vor, unter der die Ansprüche der Kommune und ihrer Betriebe auszuweisen sind, die aus dem öffentlich-rechtlichen und dem privatrechtlichen Handeln gegenüber Dritten entstehen und nicht als längerfristige Ausleihungen unter dem Finanzanlagevermögen auszuweisen sind.

Im NKF-Gesamtabschluss muss die Kommune jedoch eigenverantwortlich entscheiden, ob sie eine tiefer gehende Gliederung in ihrer Gesamtbilanz nach den örtlichen Bedürfnissen vornimmt oder es bei einem zusammengefassten Bilanzansatz belässt.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 GemHVO NRW.

c) Beispiel

Die Debitorenbestände bei den Stadtwerken Lippstadt GmbH (SWL), der Stadtentwässerung Lippstadt AöR und der Gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaft Lippstadt mbH (GWL) weisen sehr hohe Fallzahlen auf. Spitzenreiter hierbei ist die SWL mit ca. 11.000 Einzeldebitoren (Gasversorgung), ca. 16.500 Einzeldebitoren (Stromversorgung) und ca. 15.000 Einzeldebitoren (Wasserversorgung). Wie sich in den Gesprächen mit der Leitung der Finanzbuchhaltung der SWL im Rahmen der Konsolidierungsmaßnahmen beim Probeabschluss per 31. Dezember 2007 gezeigt hat, verfügt die bei der Tochter eingesetzte Finanzsoftware erwartungsgemäß nicht über automatisierte Auswertungsmöglichkeiten.

Der Energieversorger bzw. die anderen genannten Töchter müssten daher jährlich ihren gesamten Debitorenbestand manuell dahingehend untersuchen, ob der Kunde aus dem öffentlichen oder privaten Bereich stammt (nach HGB nur Ausweis von "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen"). Der Bilanzausweis in der Gesamtbilanz erfolgte bereits im Rahmen des Probeabschlusses per 1. Januar 2007 auf dem nach dem Positionenrahmen zulässigerweise zusammengefassten Bilanzposten "Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände".

d) Fazit

Die Zusammenfassung von Forderungsarten in der Gesamtbilanz ist bis zur Einhaltung der Mindestgliederung des Positionenrahmens o.w. möglich (vgl. zur Thematik auch: "IDW zur Evaluierung des NKF in NRW", IDW-Fachnachrichten Nr. 7/2009, S. 334/Ziff. 2.6 Gliederungstiefe der Forderungen). Gleiches gilt für Ausleihungen.

Das Modellprojekt empfiehlt, die Zusammenfassung von Forderungsarten und Ausleihungen auf Basis der Mindestgliederung gem. Positionenrahmen vorzunehmen.

4. Zusammenfassung der Verbindlichkeiten nach wesentlichen Arten

a) Problemstellung

Verbindlichkeiten werden in der kommunalen Bilanz gem. GemHVO NRW (Einzelabschluss der Kommune) gegliedert nach einer Vielzahl von Arten angesetzt. Der seitens des Modellprojektes vorgesehene Positionenrahmen für die Gesamtbilanz sieht eine weniger differenzierte Mindestgliederung vor (vgl. Anlage VI zum Praxisleitfaden). Im NKF-Gesamtabschluss muss die Kommune jedoch eigenverantwortlich entscheiden, ob sie eine tiefer gehende Gliederung in ihrer Gesamtbilanz nach den örtlichen Bedürfnissen vornimmt oder es bei zusammengefassten Bilanzansätzen belässt.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 GemHVO NRW.

c) Beispiel

Die Stadt Lippstadt hat im Bereich der Verbindlichkeiten die Gliederung des Positionenrahmens deckungsgleich auch in den örtlichen Positionenplan übernommen. Bereits die Erfüllung dieser Mindestgliederung führt zu einem nicht unerheblichen Arbeitsaufwand. Eine tiefergehende Untergliederung im Bereich der Verbindlichkeiten würde diesen Aufwand noch einmal wesentlich erhöhen, obwohl dies nach Auffassung des örtlichen Projekts in keinem angemessenen Verhältnis zu einem erkennbaren Steuerungsgewinn bzw. zu einem gesteigerten Informationsgehalt für den Adressatenkreis führen würde.

d) Fazit

Die Zusammenfassung der Verbindlichkeiten nach wesentlichen Arten in der Gesamtbilanz ist bis zur Einhaltung der Mindestgliederung des Positionenrahmens o.w. möglich.

Das Modellprojekt empfiehlt, die Zusammenfassung von Verbindlichkeiten auf Basis der Mindestgliederung gem. Positionenrahmen vorzunehmen.

5. Beibehaltung der Beteiligungsbuchwerte**a) Problemstellung**

Für Zwecke der Eröffnungsbilanz wurden gem. § 55 Abs. 6 GemHVO NRW bereits Werte für die Beteiligungen mittels des Ertragswert- und Substanzwertverfahrens ermittelt. Es stellt sich die Frage, ob die Bewertungen aus der gutachtlichen Wertermittlung für Zwecke der Aufstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz auch für den Gesamtabschluss als Grundlage beibehalten werden können?

b) Rechtsgrundlagen

§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. §§ 301 Abs.1 S. 2 Nr. 2 und 308 Abs. 1 HGB.

c) Beispiel

Vgl. Beispiel in Kap. J. II. 1.

d) Fazit

Sofern die Kapitalkonsolidierung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung erfolgt, können zwischen der Bewertung für die kommunale Eröffnungsbilanz und der Neubewertung zur erstmaligen Aufstellung des Gesamtabchlusses mehrere Jahre vergangen sein. Demnach sollte eine Überprüfung dahingehend erfolgen, ob sich wesentliche wertbildende Faktoren verändert haben. Dies können z.B. sein:

- umfangreiche Zu- bzw. Abgänge des Anlagevermögens,
- Auslagerungen von Schulden.

Mit dem Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung des Gesamtabchlusses sind "konzernweit" einheitliche Grundsätze anzuwenden, soweit diese bereits bei der erstmaligen Beteiligungsbewertung in der kommunalen Eröffnungsbilanz berücksichtigt wurden.

Sofern sich zwischen kommunaler Eröffnungsbilanz und der Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses wesentliche Veränderungen für die voll zu konsolidierenden Betriebe ergeben haben, kann die Wertermittlung auf diese wesentlichen Faktoren beschränkt werden (§ 55 Abs. 6 S. 3 GemHVO NRW).

Werden im Rahmen der Kapitalkonsolidierung die Wertansätze auf den Zeitpunkt des Erwerbs abgestellt, ist eine Neubewertung grundsätzlich nicht erforderlich.

Das Modellprojekt empfiehlt für die erstmalige Kapitalkonsolidierung auf den Zeitpunkt des (fiktiven) Erwerbs abzustellen, da dann grundsätzlich keine Neubewertung der Betriebe erforderlich ist und somit die in der kommunalen Eröffnungsbilanz ermittelten Beteiligungsbuchwerte beibehalten werden können.

6. Verzicht auf die Anpassung von Herstellungskosten

a) Problemstellung

Nach dem HGB und dem NKF gibt es unterschiedliche Wahl- und Pflichtbestandteile der Herstellungskosten. Bei einer Angleichung der Herstellungskosten der voll zu konsolidierenden Betriebe an die Kommune müssten jährlich die Herstellungskosten sowie die Abschreibungen für den Gesamtabschluss einzeln ermittelt und im Gesamtabchluss aufwandswirksam angepasst werden.

Die Anpassung der jährlichen Abschreibungen in den Folgejahren darf aber nicht das laufende Gesamtergebnis belasten, sondern muss gesondert erfasst und mit den Vorjahresergebnissen

verrechnet werden. Dies hätte zur Folge, dass jeder voll zu konsolidierende Betrieb eine zweite Anlagenbuchhaltung nur für NKF-Zwecke führen müsste.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 33 Abs. 3 GemHVO NRW, § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 308 HGB.

Zur Verdeutlichung der Unterschiede vergleiche die folgende Übersicht über die Bestandteile der Herstellungskosten nach HGB und NKF:

Herstellungskosten	HGB	NKF
Pflichtbestandteile	Material- und Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung	Material- und Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung
Wahlbestandteile	Material- und Fertigungsgemeinkosten, anteilige AfA, allgemeine Verwaltung, soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen, betriebliche Altersversorgung, anteilige FK-Zinsen	Material- und Fertigungsgemeinkosten
Verbote	Vertriebskosten	Vertriebskosten, anteilige AfA, allgemeine Verwaltung, soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen, betriebliche Altersversorgung, anteilige FK-Zinsen

c) Beispiel

Herstellungskosten haben grundsätzlich im Bereich der Kommunen eine untergeordnete Bedeutung, da Herstellungsprozesse eher selten sind.

Umlaufvermögen:

Im "Konzern" Stadt Dortmund stellen unfertige und fertige Erzeugnisse und Waren 0,17% der Gesamtbilanzsumme dar. Dem zu Folge kann grundsätzlich ein Verzicht auf die Anpassung der Herstellungskosten im Umlaufvermögen keinen wesentlichen Einfluss auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage haben.

Anlagevermögen:

Ob Herstellungsprozesse vorhanden sind und ob dann ggf. eine Anpassung der Wahlbestandteile in den Herstellungskosten erforderlich ist, kann in einem ersten Schritt über die aktivierten Eigenleistungen bzw. deren Höhe aus den Einzelabschlüssen der voll zu konsolidierenden Betriebe ermittelt werden. Sind diese unwesentlich, müssen unterschiedliche Wahlbestandteile

erst recht unwesentlich sein. Bei wesentlichen aktivierten Eigenleistungen sollten alle Wahlbestandteile bzw. deren Wesentlichkeit untersucht werden. Grundsätzlich können die Anhangangaben der Einzelabschlüsse der voll zu konsolidierenden Betriebe herangezogen werden.

Bsp. "Konzern" Stadt Dortmund:

Von dem Wahlrecht zur Aktivierung von Bauzeitinsen gem. § 255 Abs. 3 HGB wird bei einem Sondervermögen der Stadt Dortmund Gebrauch gemacht. Im Jahr 2007 wurden 123 T€ Bauzeitinsen aktiviert. Dies stellt 0,08% der Bilanzsumme dieses Sondervermögens dar. Mit dem Sondervermögen wurde vereinbart, dass eine jährliche Mitteilung an die Konzernmutter über die nach NKF nicht aktivierungspflichtigen Bestandteile der Herstellungskosten und deren Höhe erfolgt, um eine Wesentlichkeitsprüfung vorzunehmen.

d) Fazit

Zunächst sollte geprüft werden, ob bei den voll zu konsolidierenden Betrieben überhaupt Herstellungsvorgänge vorliegen (aktivierte Eigenleistungen, Anhangangabe). Nur bei den relevanten Betrieben sollte im Bereich des Anlagevermögens eine Wesentlichkeitsprüfung durchgeführt werden.

Das Modellprojekt empfiehlt, im Bereich des Umlaufvermögens und grundsätzlich auch des Anlagevermögens keine Anpassung von Herstellungskosten für den Gesamtabchluss vorzunehmen.

7. Verzicht auf die Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren

a) Problemstellung

Voll zu konsolidierende Betriebe können in ihren Einzelabschlüssen Festwerte für Vermögensgegenstände gebildet haben, die im kommunalen Einzelabschluss nicht enthalten sind, und umgekehrt. Außerdem kann in den Betrieben das Lifo- oder Fifo-Verfahren Anwendung finden. Im NKF gibt es keine Regelung für Bewertungsvereinfachungsverfahren entsprechend § 256 S.1 HGB (Lifo, Fifo). Darüber hinaus können im NKF Festwerte für Waren gebildet werden. Diese Möglichkeit ist im HGB nicht gegeben.

Grundsätzlich gilt die einheitliche Bewertung im Gesamtabchluss auch für die nach §§ 240 Abs. 3 und 4, 256 HGB zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren (Lifo, Fifo, gewogene Durchschnitte, Festwerte). Die Bestandsermittlung und das entsprechende Verfahren (Lifo etc.)

in den einzelnen Betrieben erfolgt in der Regel technisch unterstützt (Lagerbuchhaltung). Es müsste eine zweite Lagerbuchhaltung nach NKF eingeführt werden.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 34 GemHVO NRW, § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. 308 HGB.

c) Beispiel

Festwerte werden in der Regel für Teile der Betriebs- und Geschäftsausstattung wie z.B. Werkzeuge, Hotelgeschirr und -bettwäsche, Mess- und Prüfgeräte sowie für maschinelle Anlagen gebildet.

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens können bei den voll zu konsolidierenden Betrieben unter Zugrundelegung einer bestimmten Verbrauchsfolge bewertet werden. Diese Verfahren werden z.B. bei Benzin, Holz, Kohle, Sand und verderblichen Waren angewendet.

Im "Konzern" Stadt Dortmund ergab eine Auswertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (RHB), dass diese lediglich 0,22 % der Gesamtbilanzsumme ausmachen und folglich schon die Gesamtsumme der RHB als unwesentlich einzustufen ist.

Die Anpassung der Festwertbildung für Waren bei den voll zu konsolidierenden Betrieben ist nicht erforderlich. Im Konzern Stadt Dortmund entspricht der Anteil der "Fertigen Erzeugnisse und Waren" an der Gesamtbilanzsumme 0,005 %.

d) Fazit

Da nach HGB und NKF für die voll zu konsolidierenden Betriebe eine Festbewertung für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie RHB nur möglich ist, sofern diese von nachrangiger Bedeutung sind, ist eine Anpassung aufgrund von Unwesentlichkeit im Gesamtabschluss nicht erforderlich.

Das Modellprojekt empfiehlt, auf eine Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren zu verzichten.

8. Beibehaltung von Netto-Bilanzierungen von bezuschussten bzw. steuerlich sondergeförderten Vermögensgegenständen

a) Problemstellung

Grundsätzlich handelt es sich bei echten Zuschüssen um einmalige oder wiederkehrende Zuwendungen, die allenfalls mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung gegeben werden, ohne dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Gegenleistung des Zuschussempfängers feststellbar wäre. Soweit die Zuschüsse zur Verbesserung der Ertragskraft eines Unternehmens (Ertragszuschüsse) gegeben werden, stellen sie Erträge dar.

Nach NKF sind erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen, die im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden, als Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. Die Auflösung der Sonderposten ist korrespondierend zur Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Sowohl die handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze als auch das Steuerrecht sehen u.a. die Kürzung der Zuschüsse von den AHK vor, die sich in den Einzelabschlüssen der Betriebe niederschlagen.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW, § 255 HGB.

c) Beispiele

In der Stadt Solingen hat sich auf Einzelabschlussebene weitgehend durchgesetzt, die investiven bzw. Kapitalzuschüsse als Sonderposten im Sinne von § 265 Abs. 5, S. 2 HGB zu passivieren und parallel zu den Abschreibungen auf den bezuschussten Vermögensgegenstand aufzulösen. Damit laufen die Ausweisungen in den Einzelabschlüssen in der Regel zur NKF-Regelung konform.

In einer Tochtergesellschaft der Stadt Solingen wurden empfangene Investitionszuschüsse von insgesamt T€ 13.174 im Wege der Kürzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der bezuschussten Vermögensgegenstände berücksichtigt. Der verbleibende Zuschussbetrag wird zum 30. September 2007 mit T€ 6.332 beziffert. Der verbleibende Zuschuss müsste grundsätzlich im Rahmen der Überleitung dem Vermögensgegenstand buchwerterhöhend zugerechnet und passiviert werden. Die Überprüfung ergab, dass eine Passivierung der Zuschüsse allein eine andere Darstellung im Wege eines "Bruttoausweises" bedeutet. Die Abschreibung würde durch die Auflösung des Sonderpostens per Saldo kompensiert, so dass sich das gleiche wirt-

schaftliche Ergebnis, wie bei der Absetzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergeben würde.

Ein davon abweichender Fall stellt sich wie folgt dar:

Die Kommune hatte städtebauliche Fördermittel zur Sanierung und Erschließung von Gewerbegebieten beantragt. Sämtliche gewerblich entwicklungsfähigen Grundstücke wurden zwischenzeitig in eine eigens gegründete GmbH & Co. KG eingelegt und als Vorräte und unfertige Erzeugnisse im Umlaufvermögen ausgewiesen. Die KG wurde wiederum von der Stadt mit der Entwicklung und Veräußerung der Grundstücke beauftragt.

Grundlage dafür bildeten Erschließungsverträge zwischen Stadt und KG, die eine Rückgabe der Erschließungsflächen, wie Straßen, Regenrückhaltebecken etc. zu einem Wert von Null an die Stadt vorsehen, sobald die Erschließung abgeschlossen und ein bestimmter Prozentsatz der gewerblich nutzbaren Flächen veräußert ist.

Wenn die Stadt städtebauliche Fördermittel erhielt, wurden diese auf Grundlage eines Erschließungskostenerlasses an die KG weitergeleitet. Innerhalb der KG wurden diese Zuschüsse aktivisch von den AHK abgesetzt.

Währenddessen wurden erste Teilflächen aus den Gewerbegebieten veräußert. Insoweit waren für Zwecke der "Konzernbilanzierung" nach NKF folgende Prüfungen durchzuführen:

Es war zu überprüfen, dass alle städtebaulichen Fördermittel, die auf die Gewerbegebiete entfallen, vollständig innerhalb der KG abgebildet wurden. Die Überprüfung ergab, dass der Stadt keine die geförderten Gewerbegebiete betreffenden Fördermittel bekannt sind, die vor Einlage der jeweiligen Gewerbegrundstücke in die KG von der Stadt vereinnahmt wurden.

In einem zweiten Prüfungsschritt wurden die noch vorhandenen veräußerbaren Gewerbeflächen ins Verhältnis zu den ursprünglichen Gesamtflächen gesetzt. Damit konnten Erkenntnisse über den eventuellen Passivierungsbedarf anteiliger Fördermittel für die noch in der Bilanz der KG ausgewiesenen Grundstücke ermittelt werden.

Im dritten Prüfungsschritt wurde die Wesentlichkeitsgrenze geprüft. Das heißt, die die restlichen Gewerbeflächen betreffenden Fördermittel wurden ins Verhältnis zur Gesamtposition des in der "Konzernbilanz" ausgewiesenen Sonderpostens gesetzt. Die Prüfung führte zu dem Ergebnis, dass die aus der KG zu passivierenden Fördermittel im Verhältnis zur Gesamtposition der Konzernbilanz unwesentlich sind, da sie mit 2,2% unter 3% der jeweiligen Gesamtposition liegen.

d) Fazit

In dem erstgenannten Beispiel wird die Stadt an den Netto-Bilanzierungen festhalten. Im ersten Beispiel stehen einer erheblichen Erhöhung des Arbeitsaufwands durch Einrichtung einer zusätzlichen Anlagenbuchhaltung keine wesentlichen neuen Erkenntnisse gegenüber.

Im zweitgenannten Beispiel wird auf eine Passivierung der in den verbleibenden Restflächen enthaltenen anteiligen Fördermittel gegen Erhöhung der Aktiva aufgrund von Unwesentlichkeit verzichtet werden.

Das Modellprojekt empfiehlt die Beibehaltung der Netto-Bilanzierung von Zuschüssen, die die Betriebe vor dem Erstkonsolidierungstichtag erhalten haben.

9. Verzicht auf die Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten bzw. einzelner Geschäftsvorfälle**a) Problemstellung**

Im NKF werden teilweise Vermögensgegenstände anderen Bilanzposten sowie Aufwendungen und Erträge anderen Ergebnisrechnungspositionen zugeordnet als im HGB.

Um den Umgliederungsaufwand in einem wirtschaftlich vertretbaren Rahmen zu halten, sind Vereinfachungen erforderlich.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 Abs. 3 i.V.m. §§ 38, 41 GemHVO NRW.

Die Gliederungsschemata für Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung gem. §§ 2, 38, 41 GemHVO NRW weichen wesentlich von den Gliederungen des HGB gem. §§ 266, 275 HGB ab.

c) Beispiele

Verzicht auf die Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten (v.a. Betriebs- und Geschäftsausstattung)

Beispiel "Konzern" Stadt Essen:

Eine Umgliederung einzelner Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung braucht generell nicht vorgenommen zu werden (z.B. Parkbänke, die in der kommunalen Bilanz unter der Position "Grünflächen" zu bilanzieren sind), da diese Position nach NKF nur ein untergeordneter Sammelposten für Vermögensgegenstände ist, die dem Geschäftsbetrieb dienen. Eine Anpassung der Betriebs- und Geschäftsausstattung der kommunalen Betriebe muss nur dann erfolgen, wenn der Posten in der Gesamtbilanz von wesentlicher Bedeutung ist.

Beispiel anhand der probekonsolidierten Betriebe der Stadt Essen:

Gesellschaft	Bilanzvolumen	Betriebs- und Geschäftsausstattung	prozentualer Anteil <i>(bezogen auf Summe Bilanzvolumen)</i>
Stadt Essen	6.430.944.912,99 €	46.499.676,03 €	0,50%
GSE	99.920.780,80 €	2.165.550,51 €	0,02%
SWE	419.409.368,47 €	7.416.000,00 €	0,08%
Allbau	363.340.429,33 €	- €	0,00%
TUP	21.504.352,76 €	1.676.525,97 €	0,02%
EVAG	1.301.664.645,81 €	19.239.553,00 €	0,21%
EVV	587.184.331,61 €	1.016,00 €	0,00%
GGE	132.300.936,83 €	1.657.478,00 €	0,02%
Summe	9.356.269.758,60 €	78.655.799,51 €	0,84%

(Daten bezogen auf das Geschäftsjahr 2007)

Betrachtet man die voll zu konsolidierenden Betriebe der Stadt Essen, die in der Fallstudie konsolidiert werden, stellt man fest, dass die Betriebs- und Geschäftsausstattung im Vergleich zur Bilanzsumme von untergeordneter Bedeutung ist.

Beispiel "Konzern" Stadt Dortmund:

Der Anteil der Betriebs- und Geschäftsausstattung (inkl. der Fahrzeuge der voll zu konsolidierenden Betriebe) an der Gesamtbilanzsumme beträgt im "Konzern" Stadt Dortmund 1,08%. Somit besteht im "Konzern" Stadt Dortmund aufgrund der Unwesentlichkeit kein Umgliederungsbedarf im Bereich der Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Verzicht auf die Umgliederung einzelner Geschäftsvorfälle / Beschränkung auf Kontenebene**Beispiel "Konzern" Stadt Dortmund:**

Für neun Eigenbetriebe wurden Konten anhand der Kontenbezeichnungen übergeleitet (ca. 1.600 Konten allein für sechs Eigenbetriebe). Beispielweise in den Konten "übrige sonstige Betriebserträge", "andere sonstige betriebliche Erträge", "periodenfremde Erträge", "Einnahmen

aus Dienstleistungen", "Einnahmen aus Beratungsleistungen", "Sonstige Umsatzerlöse" können nach NKF gesondert auszuweisende Transfererträge und Kostenerstattungen enthalten sein. In den Kontenplänen der voll zu konsolidierenden Betriebe existieren aber zum großen Teil keine eigenen Konten für Kostenerstattungen und Transfererträge. Eine Einzelprüfung aller Sachverhalte je Konto war wirtschaftlich nicht zumutbar.

Die voll zu konsolidierenden Betriebe wurden deswegen im Rahmen der Gesamtabschlussrichtlinie darauf hingewiesen zu prüfen, ob es ggf. wesentliche Sachverhalte in einzelnen Konten gibt, die dann manuell umgliedert werden müssen.

d) Fazit

Verzicht auf die Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten (v.a. Betriebs- und Geschäftsausstattung)

Das Modellprojekt empfiehlt, auf eine Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten - wie z.B. Betriebs- und Geschäftsausstattung - grundsätzlich zu verzichten.

Verzicht auf die Umgliederung einzelner Geschäftsvorfälle / Beschränkung auf Kontenebene

Das Modellprojekt empfiehlt, auf eine Umgliederung unwesentlicher Einzelgeschäftsvorfälle grundsätzlich zu verzichten. Die Umgliederung sollte, sofern wesentliche Einzel-sachverhalte dem nicht entgegenstehen, auf die Kontenebene beschränkt werden.

10. Verzicht auf eine Zwischenergebniseliminierung

a) Problemstellung

Grundsätzlich gilt, dass Lieferungen und Leistungen von Vermögensgegenständen im "Konzern" ergebnisneutral darzustellen sind. Gewinne oder Verluste entstehen erst mit der Leistung an einen außerhalb des "Konzerns" stehenden Dritten.

Für das Entstehen von Zwischenergebnissen müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Vorliegen eines Vermögensgegenstandes,
- Bilanzierung des Vermögensgegenstandes,
- Herkunft durch Lieferungen oder Leistungen innerhalb des Konsolidierungskreises,
- Wertunterschied gegenüber den "Konzern-AHK".

b) Rechtsgrundlage

§ 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 304 HGB.

c) Beispiel

Im ersten Probeabschluss der Stadt Lippstadt konnten keine Geschäftsvorfälle identifiziert werden, auf die die Anforderungen an eine Zwischenergebniseliminierung zutreffen (Lieferung von Vermögensgegenständen). Nach Rücksprache mit den Leitern der Finanzbuchhaltungen der Betriebe ist es in der Vergangenheit in sehr seltenen Fällen zur Übertragung von Grundstücken von der Stadt Lippstadt auf die Betriebe gekommen.

d) Fazit

Das Modellprojekt empfiehlt, auf die Durchführung einer Zwischenergebniseliminierung zu verzichten, sofern die zu eliminierenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune von untergeordneter Bedeutung sind.

11. Verzicht auf die Umgliederung in die aktivierten Eigenleistungen**a) Problemstellung**

Der Einheitstheorie im "kommunalen Konzern" folgend sind im Grundsatz auch Leistungen von "Konzernpartnern" in die aktivierten Eigenleistungen umzugliedern, die diese für andere "Konzernpartner" erbringen.

b) Rechtsgrundlagen

§ 50 Abs.1 GemHVO NRW i.V.m. § 305 HGB.

c) Beispiel

Stadtplanungs- und Vermessungsamt, Feuerwehr, Hochbauamt, Bauordnungsamt und andere Ämter erbringen aktivierungspflichtige Leistungen (Baugenehmigung, Gebäudemessungen, Architektenleistungen u.ä.) an einen voll zu konsolidierenden Betrieb. Die Kommune erzielt dafür Leistungsentgelte im Einzelabschluss, denen Personal-/Sach- und andere Aufwendungen gegenüberstehen. Im Gesamtabchluss wäre das Leistungsentgelt mit den Herstellungskosten

dieses Betriebes zu konsolidieren (ggf. Änderung des Gesamtanlagevermögens). Darüber hinaus wären die tatsächlichen Aufwendungen bei der Kommune als "Konzernanschaffungskosten" über die aktivierten Eigenleistungen im Gesamtanlagevermögen zu aktivieren.

d) Fazit

Das Modellprojekt empfiehlt, auf eine Umgliederung und ggf. auf eine Anpassung der "Konzernanschaffungskosten" zu verzichten. Es sei denn, es handelt sich um Einzelfälle von wesentlicher Bedeutung.

12. Vereinfachte Aufwands- und Ertragskonsolidierung

a) Problemstellung

Grundsätzlich sind sämtliche "konzerninternen" Aufwendungen und Erträge wie ein innerbetrieblicher Leistungsaustausch zu behandeln und zu eliminieren. Die Praxis zeigt jedoch, dass dies unter Berücksichtigung der kommunalen Besonderheiten nicht in jedem Falle ohne weiteres mit vertretbarem Aufwand möglich ist.

b) Rechtsgrundlagen

§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 305 HGB.

c) Beispiel

Im Rahmen des ersten Probe-Gesamtabschlusses der Stadt Lippstadt per 31.12.2007 wurde deutlich, welcher Arbeitsaufwand mit der Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Zusammenhang mit der Lieferung von Gas, Wasser und Strom der Stadtwerke Lippstadt GmbH an alle anderen Konzerngesellschaften und an die "Konzernmutter" verbunden ist. Die Finanzbuchhaltung der Stadtwerke orientiert sich nicht an dem Gesamtdebitor (z.B. Stadt Lippstadt), sondern an der Lieferung an viele Abnahmestellen (bei Stadt Lippstadt z.B. mehrere hundert), so dass die Abstimmung zeitintensiv wäre.

Darüber hinaus kann es aufgrund der Umsatzsteuerproblematik (überwiegend keine Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Kommune) zwischen der "Konzernmutter" und den Betrieben nicht zu einer Aufrechnung ohne Differenzen kommen. (Umsatzsteuer als Aufwandsbestandteil bei der Kommune; Betriebe führen diese Beträge als Umsatzsteuer an das Finanzamt ab).

d) Fazit

In den Fällen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung, in denen ein angemessenes Verhältnis zwischen vertretbarem Arbeitsaufwand und der Genauigkeit der Konsolidierung (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit) nicht herbeigeführt werden kann, sollten mit dem Gesamtabschlussprüfer vereinfachte Methoden abgestimmt werden, die ein noch den GoB entsprechendes Ergebnis sicherstellen. Vereinfachend könnte beispielsweise die Aufwands- und Ertragskonsolidierung auf Basis der gebuchten Aufwendungen der "Konzernmutter" Stadt Lippstadt durchgeführt werden.

Das Modellprojekt empfiehlt, die Aufwands- und Ertragskonsolidierung in vereinfachter Form durchzuführen (z.B. auf Basis der gebuchten Aufwendungen der Kommune oder der Erträge der Betriebe) durchzuführen.

II. Konzeptionelle Einzelfragen

1. Stichtag und Wertansätze für die Erstkonsolidierung

a) Problemstellung

Für die Aufstellung des Gesamtabschlusses hat die Kommune gem. § 116 Abs. 2 GO NRW ihren Jahresabschluss nach § 95 GO NRW und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. Ergänzend führt § 50 Abs. 1 GemHVO NRW aus, dass Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend §§ 300 bis 309 HGB¹ zu konsolidieren sind. Dies betrifft insbesondere die Kapitalkonsolidierung gem. § 301 HGB, bei der der Wertansatz der kommunalen Beteiligungen an den Betrieben mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des jeweiligen Eigenkapitals verrechnet wird.

Insbesondere gelten mit dem umfassenden Verweis auf das HGB die Vorschriften des § 301 Abs. 2 HGB zu den Wertansätzen im Rahmen der Erstkonsolidierung. Analog ist es hiernach wahlweise zulässig, die Erstkonsolidierung auf der Grundlage der Wertansätze

¹ Gem. § 49 Abs. 4 GemHVO NRW beziehen sich die HGB-Verweise des Siebten Abschnitts der GemHVO (Gesamtabschluss) ausdrücklich auf das zuletzt durch Gesetz vom 24. August 2002 geänderte HGB. Etwaige spätere Änderungen des HGB bleiben insoweit für den Gesamtabschluss ohne Relevanz. Dies betrifft insbesondere die im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz enthaltene Regelung zum Erstkonsolidierungsstichtag.

- zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile,
- zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Betriebes in den Gesamtabschluss oder
- beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem der Betrieb ein voll zu konsolidierender Betrieb geworden ist, vorzunehmen.

Abstrahiert man vom Sonderfall des sukzessiven Anteilserwerbs, so bleibt für die Kapitalkonsolidierung im Rahmen der Aufstellung des ersten kommunalen Gesamtabschlusses die Wahl zwischen den ersten beiden Zeitpunkten.

b) Rechtliche und konzeptionelle Grundlagen

Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile

Eine Kommune, die erstmals ihren Gesamtabschluss aufstellt, kann für die Zwecke der Kapitalkonsolidierung auf den Zeitpunkt des Erwerbs der zu konsolidierenden Anteile abstellen. Neben den tatsächlichen, möglicherweise bereits vergleichsweise weit zurückliegenden Erwerbszeitpunkten tritt jedoch für die Zwecke der kommunalen Rechnungslegung der kommunale Eröffnungsbilanzstichtag.

Zu beachten ist insbesondere, dass im Rahmen der Aufstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände und Schulden einschließlich des kommunalen Beteiligungsvermögens zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten bewertet wurden. Diese Zeitwerte stellen fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Eröffnungsbilanzstichtag dar (vgl. § 92 Abs. 3 GO NRW). Insoweit wird insbesondere eine Anschaffung der kommunalen Beteiligungen zum Stichtag der kommunalen Eröffnungsbilanz fingiert.

Zahlenbeispiel

Nachstehend findet sich ein Praxisbeispiel, das die Konsequenzen einer Erstkonsolidierung auf den 1. Januar 2006 als fiktiven Erwerbsstichtag (entsprechend dem Stichtag der NKF-Eröffnungsbilanz) bei Aufstellung eines Gesamtabschlusses zum 31. Dezember 2008 (Gesamteröffnungsbilanzstichtag 1. Januar 2008) darstellt. Die Kommune hat ihre Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2006 aufgestellt.

	Tochter 1.1.2006 (Buchwerte)		Tochter 1.1.2006 (stille Reserven)		Tochter 1.1.2006 (Zeitwerte)		Tochter 31.12.2007 (Buchwerte)		Tochter 31.12.2007 (fortgeschriebene stille Reserven)		Tochter 31.12.2007 (fortgeschrieben)	
	A	P	RND		A	P	A	P			A	P
Immaterielle VG	39		17	3 Jahre	56		25		6		31	
Grund und Boden	7.061		22	-	7.083		6.951		22		6.973	
Sonstige Sachanlagen	310.609		1.365	10 Jahre	311.974		310.718		1.092		311.810	
Finanzanlagevermögen	2.845		869	-	3.714		2.683		869		3.552	
Sonstige Aktiva	13.190				13.190		6.971				6.971	
Summe	333.744		2.273		336.017		327.348		1.989		329.337	
Eigenkapital		34.189			46.738			33.261			45.526	
Verbindl.		299.555		10.276	-	289.279		294.087		10.276		283.811
Summe		333.744		12.549		336.017		327.348		12.265		329.337

Dabei wurde für das Beteiligungsunternehmen ein Substanzwert von T€ 46.738 (vgl. Spalte Tochter 1. Januar 2006 (Zeitwerte)) ermittelt. Die Aufteilung der ermittelten stillen Reserven im Rahmen der Wertermittlung ist gleichfalls dargestellt.

Die am 1. Januar 2006 vorhandenen stillen Reserven werden auf den 31. Dezember 2007 fortgeschrieben. Ausgehend von einer Nutzungsdauerschätzung ergeben sich für die stillen Reserven die um die Abschreibungen bis zum 31. Dezember 2007 geminderten Beträge. Abschließend wird eine Bilanz des Beteiligungsunternehmens dargestellt, die zusätzlich zu den Buchwerten auf den 31. Dezember 2007 die fortgeschriebenen stillen Reserven und ein fortgeschriebenes Eigenkapital umfasst.

Der Beteiligungsbuchwert aus dem NKF-Abschluss der Kommune beträgt am 31. Dezember 2007 weiterhin T€ 46.738 und ist im Rahmen der Kapitalkonsolidierung zu eliminieren. Im Gegenzug werden die Ansätze der Vermögensgegenstände und Schulden des Beteiligungsunternehmens zu fortgeschriebenen Buchwerten übernommen, der Differenzbetrag aus einer Veränderung des Eigenkapitals zwischen dem 1. Januar 2006 und dem 31. Dezember 2007 wird gegen die Rücklagen verrechnet.

Die Buchungssätze im Rahmen der Kapitalkonsolidierung stellen sich wie folgt dar:

Immaterielle VG	31	an	Beteiligungsbuchwert	46.738
Grund und Boden	6.973		Verbindlichkeiten	283.811
Sonstige Sachanlagen	311.810			
Finanzanlagevermögen	3.552			
Sonstige Aktiva	6.971			
Rücklagen	1.212			
	330.549			330.549

Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung

§ 301 Abs. 2 HGB sieht als alternativen Erstkonsolidierungstichtag den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Beteiligungsunternehmens in den Konzernabschluss vor. Dem Gesetzgeber ist dabei bewusst, dass es bei diesem Vorgehen zu Verzerrungen in der Darstellung kommen kann, weil nach dem Erwerb thesaurierte Gewinne in das konsolidierungspflichtige Kapital einbezogen werden; dies wird gleichwohl aus Gründen der Vereinfachung in Kauf genommen¹. In der Literatur wird zunehmend eine restriktive Ausübung der Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung befürwortet. So wird dieses Vorgehen nur dann in Betracht gezogen, wenn bisher auf die Einbeziehung der Beteiligungsgesellschaft in den Konzernabschluss in Ausübung eines Konsolidierungswahlrechts verzichtet worden ist².

Aus dem Wortlaut des § 301 Abs. 2 S. 1 HGB ist nicht exakt ableitbar, ob mit dem "Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung" der Beginn des Geschäftsjahres, bezogen auf den ersten kommunalen Gesamtabschluss (1. Januar 2010), oder der Stichtag des ersten Gesamtabschlusses (31. Dezember 2010) gemeint ist. Die jüngere Literatur erachtet für den Fall, dass überhaupt von dem Wahlrecht nach § 301 Abs. 2, 2.Alt. HGB Gebrauch gemacht wird, als Erstkonsolidierungszeitpunkt allein den Beginn der Berichtsperiode für sachgerecht³.

Hervorzuheben ist, dass bei diesem Vorgehen im Vergleich zur Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt des (fiktiven) Erwerbs der Anteile auch stille Reserven auf die zwischenzeitlich - d.h. zwischen dem Erwerbstichtag und dem Erstkonsolidierungstichtag - zugegangenen Vermögensgegenstände aufgedeckt werden. Es ergibt sich damit ein höherer Ausweis der Gewinnrücklagen im Konzern und korrespondierend ein höheres zukünftiges Abschreibungsvolumen.

Zahlenbeispiel

Nachstehend findet sich ein Praxisbeispiel, das die Konsequenzen einer Erstkonsolidierung auf die Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Gesamtabschluss bei Aufstellung eines Gesamtabschlusses zum 31. Dezember 2008 (Gesamteröffnungsbilanzstichtag 1. Januar 2008) darstellt. Die Kommune hat ihre NKF-Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2006 aufgestellt. Dabei wurde für das Beteiligungsunternehmen ein Substanzwert von T€ 46.738 ermittelt.

¹ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., § 301 Rn. 119.

² Vgl. WP-Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, Düsseldorf 2006, Rn. M 371.

³ Vgl. WP-Handbuch 2006, a.a.O., Rn. M 371. Teilweise werden auch beide o.g. Stichtage als anwendbar angesehen; vgl. Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., § 301 Rn.120 f.

	Tochter 1.1.2006 (Zeitwerte/Gutachten)		Tochter 31.12.2007 (Buchwerte)		Tochter 31.12.2007 (stille Reserven)	Tochter 31.12.2007 (Gesamtabschluss)	
	A	P	A	P		A	P
Immaterielle VG	56		25		40	65	
Grund und Boden	7.083		6.951		34	6.985	
Sonstige Sachanlagen	311.974		310.718		1.562	312.280	
Finanzanlagevermögen	3.714		2.683		1.072	3.755	
Sonstige Aktiva	13.190		6.971			6.971	
Summe	336.017		327.348		2.708	330.056	
Eigenkapital		46.738		33.261			48.320
Verbindl.		289.279		294.087	12.351		281.736
Summe		336.017		327.348	15.059		330.056

Der Substanzwert wurde unter Berücksichtigung der wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren auf den 31. Dezember 2007 fortgeschrieben. Auf den Stichtag 1. Januar 2008 liegt zum einen ein aktualisierter Zeitwert der Beteiligung von T€ 48.320 vor, zum anderen sind die Zeitwerte der relevanten Vermögensgegenstände und Schulden verändert.

Der Beteiligungsbuchwert aus dem NKF-Abschluss der Kommune beträgt am 31. Dezember 2007 weiterhin T€ 46.738 und ist im Rahmen der Kapitalkonsolidierung zu eliminieren. Im Gegenzug werden die Ansätze der Vermögensgegenstände und Schulden des Teilunternehmens zu (fortgeschriebenen) Zeitwerten übernommen, der Differenzbetrag aus einer Veränderung des Eigenkapitals zwischen dem 1. Januar 2006 und dem 31. Dezember 2007 wird als passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ausgewiesen.

Die Buchungssätze im Rahmen der Kapitalkonsolidierung stellen sich wie folgt dar:

Immaterielle VG	65	an	Beteiligungsbuchwert	46.738
Grund und Boden	6.985		UB aus Kapitalkons.	1.582
Sonstige Sachanlagen	312.280		Verbindlichkeiten	281.736
Finanzanlagevermögen	3.755			
Sonstige Aktiva	6.971			
	330.056			330.056

c) Beispiel der Stadt Solingen

Für die Betrachtung wird zum einen festgestellt, dass beispielsweise die Stadt Solingen zum 1. Januar 2008 ihr Rechnungswesen umstellt, zum anderen angenommen, dass der erste Gesamtabschluss zum 31. Dezember 2010 aufgestellt wird. Die Stadt Solingen plant eine Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung (vgl. oben Abschnitt c)).

Eine Konsolidierung auf den Erwerbsstichtag 1. Januar 2008 wird die Stadt Solingen nicht durchführen. Zu dem Termin der Umstellung des Rechnungswesens - konkret der Erstellung der Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2008 - wurden die Finanzanlagen der Stadt Solingen bewertet. Diese Bewertung der Finanzanlagen stützt sich auf ein externes Gutachten.

Bei der Bewertung wurden das Ertragswertverfahren und das Substanzwertverfahren angewendet. Entsprechend der Differenzierungen des Gesetzgebers wurde das Bewertungsverfahren hinsichtlich der Bewertung der "übrigen Beteiligungen" im Sinne von § 55 Abs. 6 GemHVO NRW nach Maßgabe der "öffentlichen Zwecksetzung" der Beteiligungsgesellschaft bestimmt. Demnach sind vorwiegend erwerbswirtschaftlich orientierte Beteiligungen nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten. Für die gerade im öffentlichen Bereich typischen primär sachzielbezogenen Beteiligungen (z.B. Beteiligungen an Verkehrsunternehmen), deren Aufgabe im Wesentlichen in der Bereitstellung nicht monetären Nutzens für die Gemeinde bzw. deren Bürger besteht, hat der Gesetzgeber das Substanzwertverfahren vorgesehen.

Die bei diesen Verfahren zulässige Beschränkung der Wertermittlung auf wesentliche wertbildende Faktoren und Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnung, bedeutet für das Ertragswertverfahren, insbesondere die Plausibilisierung der Plandaten auf die wesentlichen wertbestimmenden Faktoren einzugrenzen.

Bei der Substanzwertermittlung genügt es grundsätzlich, für die wesentlichen Aktiva - z.B. Grundstücke, Gebäude, bauliche Anlagen, Maschinenpark - genauere Zeitwertanalysen anzustellen und die übrigen Aktiva im Rahmen pauschaler Hinzuschätzungen zu erfassen.

Für die Bewertung wurden folgende Unterlagen herangezogen:

- Satzungen bzw. Gesellschaftsverträge der Bewertungseinheiten
- Geprüfte und jeweils mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers versehene Jahresabschlüsse sowie Prüfungsberichte ausgewählter Beteiligungsgesellschaften
- Bestandsverzeichnisse über das Anlagevermögen ausgewählter Beteiligungsgesellschaften zum Bewertungsstichtag
- Wirtschaftspläne ausgewählter Beteiligungsgesellschaften für die Jahre 2007 bis 2012
- Beteiligungsberichte der Stadt Solingen.

Im Falle einer Klassifizierung der jeweiligen Beteiligungsgesellschaft als erwerbswirtschaftliche Beteiligung wurde diese nach dem Ertragswertverfahren bewertet. Dieser Ertragswert bestimmt sich unter der Voraussetzung ausschließlich finanzieller Ziele durch den Barwert der mit dem Eigentum an dem Unternehmen verbundenen Nettozuflüsse an die Unternehmenseigner (Zukunftserfolgswert).

Bei einer Klassifizierung als sachzielbezogene Beteiligung wurde diese nach dem Substanzwertverfahren bewertet. Die Substanzwertermittlung kann als Ermittlung des Zeitwertes der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des zu bewertenden Unternehmens aus der Perspektive eines unterstellten Unternehmensnachbaus charakterisiert werden.

Die eben beschriebenen Bewertungsschritte wurden zunächst auf den Stichtag 31. Dezember 2006 vorgenommen und dann auf den Umstellungsstichtag 1. Januar 2008 fortentwickelt. Diese Fortentwicklung erfolgte in der Weise, dass wesentliche wertmäßige und die Beteiligungsstruktur betreffende Veränderungen gegenüber dem 31. Dezember 2006 in die Bewertung einbezogen wurden. Diese betreffen insbesondere:

- Veränderung der Anzahl gehaltener Aktien
- Veränderte Kurswerte börsennotierter Aktiengesellschaften
- Anpassung von Bewertungsstichtagen der Ertragswertbewertung wesentlicher Gesellschaften
- Berücksichtigung größerer Jahresverluste
- Transaktionen von Anteilen und
- Umwandlung eines Betriebes in eine GmbH

Die vorgenommene Fortentwicklung hat zu einer Veränderung des Gesamtwertes des Beteiligungsvermögens um insgesamt 5 % geführt.

Hieraus kann ein erster Hinweis auf die zum Erstkonsolidierungsstichtag erforderlichen Arbeiten gewonnen werden. Demnach wäre(n)

- das Aktienvermögen darauf zu untersuchen, wie es sich mengen- und wertmäßig entwickelt hat
- bei Anwendung des Ertragswertverfahrens die Ertragsbewertungen durch Fortschreibung der zugrunde liegenden Plandaten zu verifizieren sowie die Ergebnisentwicklung insgesamt zu ermitteln und wesentliche Veränderungen zu berücksichtigen
- bei Anwendung des Substanzwertverfahrens Wertveränderungen, insbesondere bei wesentlichen Erweiterungen oder Wertminderungen zu ermitteln und zu berücksichtigen
- die Veränderungen in der Beteiligungsstruktur zu würdigen.

Bei einer ersten Durchsicht drängt sich für die Stadt Solingen im Rahmen der Erstkonsolidierung keine wesentliche zusätzliche Aufgabe auf. Zudem ist hervorzuheben, dass zwar nach § 35 Abs. 5 S. 2 GemHVO NRW nicht die Verpflichtung zur Abschreibung von Finanzanlagen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung besteht; dies befreit nach Einschätzung der Stadt Solingen jedoch nicht davon, wesentliche Beteiligungen jährlich auf ihre Werthaltigkeit zu

untersuchen, da andernfalls ein sachgerechter Ausweis der Vermögenslage nicht gewährleistet werden kann. Ferner sind sonstige Veränderungen, z.B. der Beteiligungsstruktur, im Beteiligungsmanagement bekannt und auch in der Konsolidierungsstelle nachzuhalten.

Unbesehen dieser Feststellung sind die betreffenden Arbeiten unabhängig von der Wahl des Stichtages zu erledigen, da auch auf den 31. Dezember 2010 die Wertverhältnisse fortzuschreiben wären. Der von der Stadt Solingen angestrebte Konsolidierungstichtag 1. Januar 2010 bietet insbesondere den Vorteil ein Jahr näher an dem Umstellungstermin heranzureichen. Gerade wenn sich eine Kommune für die spätest mögliche Umstellung auf die NKF Rechnungslegung zum 1. Januar 2009 entschieden hat und relativ aktuelle Informationen über die Wertverhältnisse der Beteiligungen und der von diesen ausgewiesenen stillen Reserven vorliegen, könnte sich für die betreffende Kommune der Vorteil einer besonders aufwandsarmen Fortschreibung auf die Wertverhältnisse zum 1. Januar 2010 ergeben.

d) Fazit

Für die Kapitalkonsolidierung kann auf die oben angeführten Aussagen verwiesen werden. Die Durchführung der Schuldenkonsolidierung setzt u.a. voraus, dass die hier erfassten Positionen (Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten) darauf untersucht werden müssen, ob diese Beziehungen gegenüber einem voll zu konsolidierenden Betrieb enthalten. Sind diese Verbundbeziehungen vorhanden, ist ein entsprechender Ausweis erforderlich. Hierfür kann die Erfassungsmethode, die für die Ermittlung zum 31. Dezember 2010 entwickelt wird, genutzt werden.

Konkret ist somit die Ermittlung von Verbundbeziehungen bereits für das Jahr vor der erstmaligen Aufstellung des Gesamtabchlusses erforderlich und der gesamte Prozess zur Aufstellung einer Bilanz zu durchlaufen.

Das Modellprojekt empfiehlt, für die erstmalige Kapitalkonsolidierung auf den Zeitpunkt des (fiktiven) Erwerbs abzustellen, da dann grundsätzlich keine Neubewertung der Betriebe erforderlich ist und somit die in der kommunalen Eröffnungsbilanz ermittelten Beteiligungsbuchwerte beibehalten werden können.

2. Vereinfachtes Verfahren zur Verteilung von Unterschiedsbeträgen

Vgl. hierzu die Ausführungen in Unterkapitel III. 6. und III. 7.

3. Behandlung des verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwertes

a) Problemstellung

Im Rahmen der Erstkonsolidierung mittels der Erwerbsmethode werden vorhandene stille Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden des voll zu konsolidierenden Betriebs aufgedeckt. Soweit darüber hinaus ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Beteiligungsbuchwert der Kommune und dem anteiligen Eigenkapital des voll zu konsolidierenden Betriebes besteht, ist fraglich, wie dieser als GFW nach den Grundsätzen von § 50 Abs. 1 und Abs. 2 GemHVO NRW i.V.m. § 309 HGB zu behandeln ist.

Dabei ist zu klären, inwieweit das handelsrechtliche Wahlrecht aus § 309 Abs. 1 HGB zur planmäßigen Abschreibung oder Verrechnung (mit den Rücklagen) des GFWs einer kommunalspezifischen Eingrenzung bzw. Neuinterpretation bedarf.

b) Rechtsgrundlagen

§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. §§ 301 Abs. 3, 309 HGB.

c) Beispiel

Nach Aufteilung der stillen Reserven und Lasten im Rahmen der Erstkonsolidierung bleibt ein GFW von 60.000 € bestehen. Das Wahlrecht des § 309 HGB ermöglicht nun eine planmäßige Abschreibung dieses GFWs oder eine Verrechnung mit den Konzernrücklagen, hier der allgemeinen Rücklage.

Planmäßige Abschreibung:

Der Gesetzgeber sieht hinsichtlich der Festlegung der Nutzungsdauer ein Wahlrecht vor. Danach kann der GFW entweder in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibung getilgt oder planmäßig auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen er voraussichtlich genutzt werden kann. Bei Festlegung der Nutzungsdauer über die voraussichtliche Nutzungsdauer bietet sich eine Anlehnung an die steuerrechtliche Nutzungsdauer von 15 Jahren an (vgl. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG). Durch die Aufwandswirksamkeit der Abschreibung ergibt sich bei einer 15-jährigen Nutzungsdauer eine Ergebnisbelastung in Höhe von 4.000 €.

Offene Verrechnung

Alternativ ist eine erfolgsneutrale offene Verrechnung des GFW aus der Erstkonsolidierung mit den Rücklagen der Gesamtbilanz möglich. Die bestehende allgemeine Rücklage als Unterpos-

ten des Eigenkapitals wird um den Betrag des GFWs vermindert. Die kontinuierliche Ergebnisbelastung der Folgejahre durch Abschreibungen wird vermieden, da der GFW durch diese Verrechnung als Bilanzposition vollständig aus der Bilanz entfernt wird. Hinsichtlich des Ausweises ist zu beachten, dass im Jahr der Erstkonsolidierung der GFW offen von der Rücklage abzusetzen ist. In Folgejahren reicht es aus, lediglich den Saldo aus Rücklage und GFW auszuweisen.

d) Fazit

Die Ausübung des gesetzlichen Wahlrechts gem. § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. §§ 301 Abs. 3 und § 309 HGB kann in Folgeperioden zu erheblichen Unterschieden bei der Darstellung der Gesamtbilanz, des Gesamtergebnisses und des Eigenkapitals führen.

Kommunalspezifische Unterschiede lassen hier keine konkrete Empfehlung des Modellprojektes zu. Die Wahlrechte aus § 309 HGB werden nicht eingeschränkt.

4. Verzicht auf die Anpassung von Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden

a) Problemstellung

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Kommune, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die AHK um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die AHK sollen dazu gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 und 2 GemHVO NRW linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. Die degressive und die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht (§ 35 Abs. 1 Satz 3 GemHVO NRW). Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Betriebe, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die AHK um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (§ 253 Abs. 2 HGB, § 7 Abs. 2 EStG).

Problematik der Nutzungsdauern

Die Nutzungsdauern der voll zu konsolidierenden Betriebe sind in der Regel mit den steuerlichen Vorgaben identisch. Die örtlichen Nutzungsdauern nach NKF orientieren sich in der Regel nicht an den steuerlichen Nutzungsdauern. Somit müssten die von den voll zu konsolidierenden Betrieben in deren Einzelabschlüssen zugrunde gelegten Nutzungsdauern für den Gesamtabschluss an das NKF angepasst werden, soweit es sich jeweils um vergleichbare Vermögensgegenstände handelt. Hierfür müssten diese ggf. eine "zweite" Anlagenbuchhaltung nur für NKF-Zwecke führen.

Die Nutzungsdauern sämtlicher Vermögensgegenstände des Anlagevermögens der voll zu konsolidierenden Betriebe wären auf Anpassungsbedarf an die örtliche NKF-Abschreibungstabelle zu überprüfen (Bestandsabstimmung und Parametervergleich).

Problematik der Abschreibungsmethoden

Die Kommunen schreiben in der Regel linear ab. Die voll zu konsolidierenden Betriebe legen aber aus steuerrechtlichen Gründen häufig die degressive oder die Leistungsabschreibung zu Grunde.

Bei einer Angleichung der Abschreibungsmethoden der voll zu konsolidierenden Betriebe an die Kommune müssten jährlich die Abschreibungen für den Gesamtabschluss einzeln ermittelt und im Gesamtabschluss aufwandswirksam angepasst werden. Die Anpassung der jährlichen Abschreibungen in den Folgejahren darf aber nicht das laufende Gesamtergebnis belasten, sondern muss gesondert erfasst und mit den Vorjahresergebnissen verrechnet werden.

Dies hätte zur Folge, dass jeder voll zu konsolidierende Betrieb eine zweite Anlagenbuchhaltung nur für NKF-Zwecke führen müsste.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 35 Abs. 1 und 3 GemHVO NRW, § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 308 HGB.

c) Beispiele

Nutzungsdauern

(1) Vereinfachte Prüfung des Anpassungsbedarfs von Nutzungsdauern:

Bei der Stadt Dortmund waren bei einem voll zu konsolidierenden Betrieb allein schon rund 22.700 Anlagegegenstände mit der örtlichen Abschreibungstabelle abzugleichen. Um den Arbeitsaufwand für die voll zu konsolidierenden Betriebe in einem vertretbaren Rahmen zu halten, wird folgende vereinfachte Vorgehensweise zur Überprüfung der Anpassung von Nutzungsdauern vorgeschlagen:

1. Bei den Immateriellen Vermögensgegenständen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um eine betriebsspezifische Festlegung handelt. Lizenzen, Erbbaurechte, Konzessionen etc. werden unternehmensindividuell für bestimmte Laufzeiten vereinbart. Sofern Software, die nicht betriebsspezifisch ist, unter diesem Bilanzposten erfasst wird,

so bedarf es i.d.R. aufgrund von Unwesentlichkeit keiner Anpassung (Beispiel. "Konzern" Stadt Dortmund: 0,05% der Gesamtbilanzsumme).

2. In einem ersten Schritt erfolgt die Ermittlung und Aufsummierung des Sachanlagevermögens für die voll zu konsolidierenden Betriebe nach Grundstücken und Gebäuden, technische Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau mit den jeweiligen Abschreibungen. Anschließend wird die Ermittlung und Aufsummierung der Bilanzsummen und der Gesamtaufwendungen der voll zu konsolidierenden Betriebe vorgenommen. Diese dienen als Bemessungsgrundlage für die weitere Prüfung (Ermittlung von Wesentlichkeitsgrenzen).
3. Danach erfolgt die Ermittlung des Anteils der Betriebs- und Geschäftsausstattung (inkl. Fahrzeuge der voll zu konsolidierenden Betriebe) an der Bilanzsumme. Im Anschluss daran wird die Ermittlung des Anteils der Abschreibungen auf Betriebs- und Geschäftsausstattung an den Gesamtaufwendungen vorgenommen. Sofern diese Verhältniszahlen schon unter 5% liegen, können die Bilanzansätze und Abschreibungen der voll zu konsolidierenden Betriebe ungeprüft übernommen werden (Bsp. "Konzern" Stadt Dortmund: 1,08 % bzw. 2,18 %). Liegen die Verhältniszahlen darüber, sollte geprüft werden, ob bei einer Änderung der Nutzungsdauer von bspw. 20 % die vorgenannte Wesentlichkeitsgrenze für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage überschritten wird. Ist dies der Fall, wäre grundsätzlich eine Einzelfallprüfung und ggf. Anpassung bei wesentlich abweichenden Anlagengüter notwendig.
4. Bei den Maschinen und technischen Anlagen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass diese betriebs- bzw. branchenspezifisch genutzt werden, da in der Regel eine branchenspezifische Ausgliederung der Betriebe erfolgt ist. Folglich sind grundsätzlich keine Anpassungen von Nutzungsdauern erforderlich.
5. Hinsichtlich der weiteren Aufgliederung des Anlagevermögens nach NKF in bebaute Grundstücke (Bilanzposition 1.2.2) und Infrastrukturvermögen (Bilanzposition 1.2.3) mit weiteren Unterteilungen, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass eine betriebs- bzw. branchenspezifische Nutzung gegeben ist (z.B. Strom-, Gas-, Wasserversorgungsanlagen). Nur bei den sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden können nach der vom Modellprojekt vertretenen Auffassung gleiche Vermögensgegenstände gleichen Nutzungsbedingungen unterliegen. In diesen Fällen ist dann eine Einzelfallprüfung erforderlich, sofern die Wesentlichkeitsgrenze überschritten wird. Nur für diese Anlagengüter ist ggf. eine Anpassung der Nutzungsdauer erforderlich.

Das Modellprojekt geht bei Wohnungsunternehmen davon aus, dass eine Anpassung von Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden nicht sachgerecht sei, weil diese kommunalen Betriebe aufgrund jahrelanger Erfahrungen regelmäßig für ihre Wohnbauten genauere Werte er-

mittelt hätten als die Kommune selbst. Deshalb bedarf es ggf. vor Ort einer Prüfung, ob nicht umgekehrt eine Anpassung bei den Festlegungen der Kernverwaltung erfolgen muss. Sofern außerdem wesentliche Unterschiede bei der tatsächlichen Nutzung der Wohngebäude des Betriebes festzustellen sind, kann wegen der betriebsspezifischen Besonderheiten eine Anpassung ohnehin unterbleiben.

Beispiel "Konzern" Stadt Dortmund:

Die Kernverwaltung schreibt ihre Verwaltungsgebäude gemäß der örtlichen Abschreibungstabelle über 40 Jahre ab. Der voll zu konsolidierende Betrieb "Wirtschaftsförderung" schreibt sein Verwaltungsgebäude über 50 Jahre ab. Es wurde überprüft, ob das Unterlassen einer Anpassung die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage wesentlich beeinflusst. Die Anpassung der Nutzungsdauer würde im Gesamtabschluss zu Mehraufwendungen (Abschreibungen) von 5 T€ jährlich führen und ist demzufolge unwesentlich. Es besteht in diesem Einzelfall kein Anpassungsbedarf.

(2) Übernahme steuerlicher Abschreibungen:

Die voll zu konsolidierenden Betriebe bemessen grundsätzlich ihre Nutzungsdauern nach den steuerlichen AfA-Tabellen.

(3) Grundsätzliche Übernahme der Werte aus Betrieben:

Abschreibungsmethoden

Beispiel "Konzern" Stadt Dortmund:

Die Stadt Dortmund schreibt in ihrem Einzelabschluss in der Regel linear ab. Das voll zu konsolidierende Stromversorgungsunternehmen schreibt bewegliche Vermögensgegenstände grundsätzlich degressiv ab.

Ein Bürostuhl für 1.000 € netto wird gekauft. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre.

AfA	t1	t2	t3	t4	t5	t6	t7	t8	t9	t10
Linear	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Degressiv (2,5-fache)	250	187,5	140,6	105,5	52,7	52,7	52,7	52,7	52,7	52,7

Bei regelmäßigen Ersatzbeschaffungen verringern sich die Abweichungen zwischen linearer und degressiver Abschreibung (hier ab t5).

Die voll zu konsolidierenden Betriebe können grundsätzlich die steuerlichen Abschreibungen in ihren Handelsbilanzen übernehmen.

d) **Fazit**

Eine vollständige Prüfung sämtlicher Vermögensgegenstände des Anlagevermögens der voll zu konsolidierenden Betriebe hinsichtlich eines Anpassungsbedarfes bei den Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden steht nach Auffassung der Modellkommunen in keinem wirtschaftlichen Verhältnis zu dem zu erwartenden Informationsgewinn für den Gesamtabschluss.

Das Modellprojekt empfiehlt:

(1) Vereinfachte Prüfung des Anpassungsbedarfs von Nutzungsdauern:

Nutzungsdauern werden nur im Bereich der Sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (Bilanzposten: 1.2.2.6) bei gleicher Art und Funktion (z.B. Verwaltungsgebäude) überprüft und dann einheitlich bewertet, wenn die Auswirkungen für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage von wesentlicher Bedeutung ist. Dies ist der Fall, wenn die geänderten Abschreibungen 5% der Gesamtaufwendungen überschreiten.

(2) Vereinfachte Prüfung des Anpassungsbedarfs von Abschreibungsmethoden:

Die Abschreibungsmethoden aus den Jahresabschlüssen der voll zu konsolidierenden Betriebe können für Zwecke des Gesamtabschlusses übernommen werden, da diese in der Regel betriebsspezifisch sind.

III. Weitere Einzelthemen

1. Verzicht auf Zwischenabschlüsse

a) Problemstellung

Betriebe, deren Abschlussstichtage um mehr als drei Monate vom Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses abweichen, sind grundsätzlich aufgrund von Zwischenabschlüssen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses (d.h. auf den 31. Dezember des Haushaltsjahres) in den Gesamtabschluss einzubeziehen.

In der Gemeindeordnung ist geregelt, dass die Kommune zu dem Gesamtabschluss ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren hat. Hieraus lässt sich nicht eindeutig ableiten, wie mit den Jahresabschlüssen der Betriebe zu verfahren ist, die auf einen vom Gesamtabschluss abweichenden Stichtag aufgestellt wurden.

b) Rechtsgrundlagen

§ 116 Abs. 2 Satz 1 GO NRW, analoge Anwendung des § 299 HGB.

c) Beispiel

Betriebe im Kulturbereich haben aufgrund ihrer Spielzeiten meist einen um mehr als drei Monate abweichenden Abschlussstichtag. Bei einem gleichförmigen Geschäftsverlauf kann die Situation entstehen, dass die Aufstellung eines Zwischenabschlusses keine höhere Aussagekraft herbeiführt (u.a. bei einem gleichbleibenden Betriebskostenzuschuss, der in kontinuierlichen Raten ausgezahlt wird). Damit steht der Aufwand der Erstellung nicht im Verhältnis zur Aussagekraft des Zwischenabschlusses. Eventuell gegebene Abweichungen unterhalb der Wesentlichkeit können vernachlässigt werden. Wesentliche Abweichungen entstehen dagegen, wenn z.B. größere Investitionen im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Stichtag des Gesamtabschlusses vorgenommen werden.

d) Fazit

Bei Betrieben im Kulturbereich mit gleichbleibenden Geschäftsverlauf, deren Abschlussstichtag um mehr als drei Monate, aber nicht mehr als sechs Monate vom Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses abweicht, kann von der Aufstellung eines Zwischenabschlusses abgesehen werden. Die Entscheidung, keinen Zwischenabschluss aufzustellen, ist zu begründen und zu dokumentieren.

Unabhängig von der Festlegung sollten vor Ort alle Möglichkeiten ausgeschöpft werden, im Vorfeld der Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses eine Anpassung der abweichenden Abschlussstichtage auf den 31. Dezember vorzunehmen. Dafür bietet sich insbesondere die Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses an.

Das Modellprojekt empfiehlt, die Drei-Monats-Frist aus § 299 HGB analog zu übernehmen und für Betriebe aus dem Kulturbereich mit gleichbleibenden Geschäftsverlauf auf sechs Monate auszuweiten.

2. Vereinfachungen im freiwillig erstellten Gesamtanlagenspiegel

a) Problemstellung

“Konzerninterne“ Anlagenzu- und -abgänge sind grundsätzlich im Gesamtanlagenspiegel zu eliminieren, da Übertragungen innerhalb des Konsolidierungskreises aufgrund der Einheitstheorie (analog § 297 Abs. 3 S. 1 HGB) nicht abzubilden sind.

Voraussetzung für die Eliminierung der “konzerninternen“ Zu- und Abgänge wären zusätzliche Vorkehrungen (z.B. Mitgabe von Bewegungsarten) in den Anlagenbuchhaltungen aller voll zu konsolidierender Betriebe. Dies würde einen erheblichen Eingriff und Umstellungsbedarf in die/den Buchungssysteme/n der voll zu konsolidierenden Betriebe bedeuten. Dies stünde bei unwesentlichen “konzerninternen“ Übertragungen in keinem Verhältnis zu dem zusätzlichen Informationsgewinn auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage.

Zusätzlich könnte die Erweiterung des “Konzernkreises“ für den Gesamtabschluss bezüglich der Zu- und Abgänge in einem bereits bestehenden Teilkonzern für dessen Abschluss zu Buchungsschwierigkeiten führen, da dieser bereits für seinen Teilkonzern die Zu- und Abgänge seines Konsolidierungskreises erfasst hat.

b) Rechtsgrundlagen

Analog § 297 Abs. 1 HGB aber keine Verpflichtung nach GemHVO NRW.

c) Beispiel

Verkauf von gebrauchten Büromöbeln des Sozialamtes an das Theater. Der Verkaufserlös beträgt ca. 5 T €.

Übertragung eines Grundstückes der Stadt an einen voll zu konsolidierenden Betrieb im Rahmen einer Kapitalzuführung. Der Wert des Grundstückes beträgt ca. 5 Mio. €.

d) Fazit

Nur wesentliche Übertragungen/Verkäufe werden im Gesamtanlagenspiegel eliminiert. Hierfür ist ggf. keine EDV-technische Umsetzung in allen voll zu konsolidierenden Betrieben erforderlich.

Das Modellprojekt empfiehlt, im Falle der freiwilligen Aufstellung eines Anlagespiegels vereinfachend nur die wesentlichen "konzerninternen" Anlagenzu- und abgänge zu erfassen.

3. Beibehaltung der Wertansätze der Sondervermögen

a) Problemstellung

Können Wertansätze für Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis, die für die kommunale Eröffnungsbilanz nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode (§ 55 Abs. 6 S. 2 GemHVO NRW) bewertet wurden, im Gesamtabchluss als Grundlage beibehalten werden?

b) Rechtsgrundlagen

§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB.

Vor dem Hintergrund, dass die nationale und internationale Konzernrechnungslegung die Neubewertungsmethode als die allein zulässige Methode festlegt, hat das Modellprojekt die Empfehlung ausgesprochen, für die Einbeziehung der voll zu konsolidierenden Betriebe ebenfalls allein die Neubewertungsmethode anzuwenden.

Die Bewertung von Sondervermögen nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode im Rahmen des § 55 Abs. 6 GemHVO NRW stellt demgegenüber eine kommunale Erleichterungsvorschrift dar.

c) Beispiel

Die Kommunen haben für die Eröffnungsbilanz ihr Sondervermögen in der Regel zulässigerweise nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode bewertet. Bei der Regelung des § 55 Abs. 6 GemHVO NRW handelt es sich um eine Vereinfachungsregel, die bis spätestens zum 1. Januar 2009 in der kommunalen Eröffnungsbilanz angewendet werden kann. Diese liefe ins Leere, wenn ggf. im Rahmen der Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode die Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung, also zum 1. Januar 2010 neu ermittelt werden müssten.

d) Fazit

Sondervermögen, die nach der Eigenkapitalspiegelmethode bewertet wurden, müssen für die Zwecke des Gesamtabchlusses nicht neu bewertet werden. Sollten sich die Werte der Vermögensgegenstände und Schulden zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung (1. Januar 2010)

wesentlich von den Buchwerten unterscheiden, kann eine Neubewertung sinnvoll sein. Wesentliche Veränderungen der Wertansätze der Sondervermögen können i.d.R. nur durch ein Bewertungsgutachten festgestellt werden. Diese Neubewertung kann sich auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren gem. § 55 Abs. 6 S. 3 GemHVO NRW beschränken.

Andererseits wird es mit Blick auf die Vereinfachungsregelung des § 55 Abs. 6 GemHVO NRW nicht zu beanstanden sein, wenn unterstellt wird, die Buchwerte der Vermögensgegenstände und Schulden im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung entsprächen den relevanten Zeitwerten. Wird im Rahmen der Erstkonsolidierung auf die Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs (Eröffnungsbilanzstichtag) abgestellt, ist eine Neubewertung somit grundsätzlich nicht zwingend erforderlich.

Das Modellprojekt empfiehlt, für die erstmalige Kapitalkonsolidierung auf den Zeitpunkt des (fiktiven) Erwerbs abzustellen, da dann grundsätzlich keine Neubewertung der Betriebe erforderlich ist und somit die in der kommunalen Eröffnungsbilanz ermittelten Beteiligungsbuchwerte beibehalten werden können.

4. Verzicht auf die Anpassung vorhandener Bilanzansätze und angewandter Bewertungsmethoden der Betriebe

a) Problemstellung

Können vergangenheitsorientierte Bilanzansätze und Bewertungen, die ggf. bei der Erstbewertung von voll zu konsolidierenden Betrieben im Rahmen der kommunalen Eröffnungsbilanz nach kommunalen Rechnungslegungsvorschriften ermittelt wurden, im Gesamtabschluss beibehalten werden?

b) Rechtsgrundlagen

§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 300 Abs. 1 und § 308 Abs. 2 HGB.

c) Beispiel

Bei der Erstbewertung der voll zu konsolidierenden Betriebe im Rahmen der kommunalen Eröffnungsbilanz wurden i.d.R. wesentliche Bewertungsanpassungen (z.B. Anpassung des Zinsfußes sowie Berücksichtigung der Altzusagen bei den Pensionsrückstellungen) an die kommunale Rechnungslegung bereits berücksichtigt. Im Rahmen der Erst- und Folgekonsolidierungen kann auf weitere Anpassungen der Bilanzansätze und Bewertungsmethoden der

zum Erstkonsolidierungszeitpunkt vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden im "Konzern" verzichtet werden.

Diese Erleichterung bezieht sich z.B. auf die Beibehaltung von Nutzungsdauern des Anlagevermögens, welches vor erstmaliger Gesamtrechnungslegung angeschafft wurde und den Verzicht auf den Bruttoausweis von Sonderposten für bezuschusste Vermögensgegenstände, die vor erstmaliger Gesamtrechnungslegung angeschafft wurden.

d) Fazit

Das Modellprojekt empfiehlt, die zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung vorhandenen Wertansätze aus der Erstbewertung der Betriebe grundsätzlich zu übernehmen.

5. Verzicht auf Anpassungen bei unterjährigem Erwerb

a) Problemstellung

Kann bei einem unterjährigem Erwerb eines voll zu konsolidierenden Betriebes auf die Anpassung von vorhandenen Bilanzansätzen und angewandten Bewertungsmethoden verzichtet werden?

b) Rechtsgrundlagen

§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2, 301 Abs. 2 S. 1 und § 308 Abs. 1 und 2 HGB.

c) Beispiel

Eine Kommune erwirbt zum 30.05.2010 eine Mehrheitsbeteiligung an einem zum 31.12.2010 im Gesamtabschluss voll zu konsolidierenden Betrieb. Anpassungen (Bewertungs- und Bilanzansatzkorrekturen, z.B. Nutzungsdauern, Abschreibungsmethoden) für die im Erwerbsjahr (2010) vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden sind nicht erforderlich.

d) Fazit

Das Modellprojekt empfiehlt, auch bei unterjährigem Erwerb von voll zu konsolidierenden Betrieben auf eine Anpassung von vorhandenen Bilanzansätzen und angewandten Bewertungsmethoden grundsätzlich zu verzichten. Anpassungen müssen erst bei künftigen wesentlichen Sachverhalten vorgenommen werden.

6. Vereinfachte Verteilung stiller Reserven / Lasten**a) Problemstellung**

Grundsätzlich sollen stille Reserven und Lasten entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz (§ 32 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 GemHVO NRW) jeweils einzeln erfasst und aufgedeckt werden.

Ist eine exakte Verteilung der stillen Reserven/Lasten mit vertretbarem Aufwand nicht möglich, darf die Zuordnung auch auf Ebene von Anlagengruppen bzw. Bilanzposten erfolgen. Vereinfachend dürfen die fortgeführten Ansätze aus den Bewertungsgutachten zur Eröffnungsbilanz übernommen werden, wenn dort mindestens auf Bilanzpostenebene stille Reserven aufgedeckt wurden. Es ist ein betriebswirtschaftlich anerkanntes Bewertungsverfahren zu wählen. Im Ausnahmefall darf auf die Verteilung von stillen Reserven und Lasten unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ganz verzichtet werden.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 i.V.m. § 32 Abs. 1 S. 2 Nr.2 GemHVO NRW, § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB

c) Beispiel

Die Stadt Essen hat im Rahmen ihrer Fallstudie die vorhandenen stillen Reserven aus den Substanzwertgutachten zur Eröffnungsbilanz zu Grunde gelegt. Die Verteilung der aufgedeckten stillen Reserven wurde, wie nachfolgende Tabellen beispielhaft zeigen, auf Postenebene vorgenommen.

Sondervermögen (Grün und Gruga Essen)

Positionsbezeichnung	KB II	stille Reserven	KB III
Sachanlagen	122.539.965,72 €	39.943.781,58 €	162.483.747,30 €
Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	93.598.761,42 €	39.943.781,58 €	133.542.543,00 €
Grünflächen	61.097.457,03 €	36.160.375,24 €	97.257.832,27 €
Ackerland	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Wald, Forsten	27.184.927,62 €	3.783.406,34 €	30.968.333,96 €
Sonstige unbebaute Grundstücke	5.316.376,77 €	0,00 €	5.316.376,77 €

Holdinggesellschaft (Essener Verkehrs- und Versorgungsgesellschaft)

Positionsbezeichnung	KB II	stille Reserven	KB III
Finanzanlagen	854.537.438,25 €	771.072.392,37 €	1.625.609.830,62 €
Anteile an verbundenen Unternehmen	539.858.493,64 €	355.618.865,36 €	895.477.359,00 €
Anteile an voll zu konsolidierenden verbundenen Unternehmen	539.833.493,64 €	355.618.865,36 €	895.452.359,00 €
Anteile an nicht voll zu konsolidierenden verbundenen Unternehmen	25.000,00 €	0,00 €	25.000,00 €
Anteile an assoziierten Unternehmen	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Beteiligungen	2.855.870,60 €	17.280.796,71 €	20.136.667,31 €
Sondervermögen	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Wertpapiere des Anlagevermögens	11.152.051,17 €	236.156.643,83 €	247.308.695,00 €
Wertpapiere des Anlagevermögens vom Vollkonsolidierungskreis	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens	11.152.051,17 €	236.156.643,83 €	247.308.695,00 €
Ausleihungen	300.671.022,84 €	162.016.086,47 €	462.687.109,31 €
an Vollkonsolidierungskreis	200.704.487,31 €	0,00 €	200.704.487,31 €
Sonstige Ausleihungen	99.966.535,53 €	162.016.086,47 €	261.982.622,00 €

d) Fazit

Bei der Aufdeckung von stillen Reserven bzw. Lasten soll das Prinzip der Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung Anwendung finden. Die vorhandenen Informationen aus den Bewertungsgutachten können verwendet werden. Die Aufdeckung und Fortschreibung weiterer stiller Reserven/Lasten über die Bewertungsgutachten hinaus ist vor allem bei Beteiligungsunternehmen, die nach dem Ertragswertverfahren bewertet wurden, meist mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden. Die Zuordnung stiller Reserven/Lasten kann auf Bilanzpostenebene erfolgen. Unter Beachtung der GoB (insbesondere Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit) kann auch eine direkte Einordnung der stillen Reserven in den Geschäfts- oder Firmenwert erfolgen.

Nicht aufgedeckte stille Reserven / Lasten fließen in den GFW, der über eine bestimmte Laufzeit abgeschrieben wird. Dadurch wachsen die Ungenauigkeiten im Wege der Abschreibungsverrechnung des GFW im Laufe der Zeit heraus. Deswegen sollte der Aufwand bei der Aufdeckung der stillen Reserven in einem vertretbaren Rahmen gehalten werden.

Das Modellprojekt empfiehlt, die Verteilung der stillen Reserven und Lasten vereinfachend auf Postenebene durchzuführen.

7. Vereinfachte Fortschreibung stiller Reserven / Lasten

a) Problemstellung

Soweit stille Reserven bzw. Lasten aufgedeckt wurden, sind sie analog zur Einzelerfassung zu verteilen und fortzuschreiben. Vereinfachend können pauschale Fortschreibungsverfahren auf Ebene der Anlagengruppen oder der Bilanzposten vorgenommen werden.

Abgänge und außerplanmäßige Abschreibungen auf Anlagen mit stillen Reserven bzw. Lasten müssen für die Weiterbehandlung im "Konzern" mit Informationen hinterlegt und einzeln betrachtet werden. Im Falle vereinfachter Zuordnung der stillen Reserven auf Klassen /Postenebene sind auf Buchwertabgänge entfallende stille Reserven in wertmäßiger Relation zum jeweiligen Gesamtbestand (des Einzelpostens) auszubuchen.

b) Rechtsgrundlagen

§ 49 i.V.m. § 32 Abs. 1 S. 2 Nr.2 GemHVO NRW, § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB.

c) Beispiel

Ein voll zu konsolidierender Betrieb hat folgende stille Reserven (Aufdeckung auf Postenebene auf Grundlage des Bewertungsgutachtens zur Eröffnungsbilanz):

Immaterielle Vermögensgegenstände	342.000,00
Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude	9.493.000,00
Maschinen und technische Anlagen	876.000,00
Betriebs- und Geschäftsausstattung	1.538.000,00
Summe Stille Reserven	12.249.000,00

Vereinfachend sieht die Erstkonsolidierung folgendermaßen aus:

Erstkonsolidierung

Bilanzposten	Stadt Essen	Tochterunternehmen		Summenbilanz	Kapitalkonsolidierung		Konzernbilanz
		HB II	HB III (Zeitwert)		S	H	
Aktiva	40.798.000,00	165.210.016,53	177.459.016,53	218.257.016,53			178.287.252,90
Geschäfts- oder Firmenwert	0,00	0,00	0,00	0,00	828.236,37		828.236,37
Immaterielle Vermögensgegenstände	0,00	113.357,00	455.357,00	455.357,00			455.357,00
Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude	0,00	126.928.769,69	136.421.769,69	136.421.769,69			136.421.769,69
Maschinen und technische Anlagen	0,00	5.955.849,00	6.831.849,00	6.831.849,00			6.831.849,00
Betriebs- und Geschäftsausstattung	0,00	2.095.452,98	3.633.452,98	3.633.452,98			3.633.452,98
Anteile an verbundenen Unternehmen	40.798.000,00	0,00	0,00	40.798.000,00		40.798.000,00	0,00
sonstige Aktiva	0,00	30.116.587,86	30.116.587,86	30.116.587,86			30.116.587,86
Passiva	40.798.000,00	165.210.016,53	177.459.016,53	218.257.016,53			178.287.252,90
Eigenkapital	40.798.000,00	27.720.763,63	39.969.763,63	80.767.763,63	39.969.763,63		40.798.000,00
Verrechnungsposition	0,00	0,00	0,00	0,00			0,00
sonstige Passiva	0,00	137.489.252,90	137.489.252,90	137.489.252,90			137.489.252,90
Differenz	0,00	0,00	0,00	0,00	40.798.000,00	40.798.000,00	0,00

Stille Reserven / Lasten, die auf Postenebene (oder Anlagengruppenebene) aufgedeckt wurden, können durch ein vereinfachtes Fortschreibungsverfahren in Folgejahren abgeschrieben werden. Dabei sind sie in wertmäßiger Relation zum jeweiligen Gesamtbestand des Einzelpostens (der Anlagengruppe) auszubuchen. Beispielsweise wurden durch den Anlagenspiegel eines voll zu konsolidierenden Betriebs folgende durchschnittliche Abschreibungsquoten ermittelt:

Posten	Abschreibungsquote	Abschreibungsquote * stille Reserven des Einzelpostens
Immaterielle Vermögensgegenstände	5%	17.100,00 €
Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude	2%	189.860,00 €
Maschinen und technische Anlagen	8%	70.080,00 €
Betriebs- und Geschäftsausstattung	4%	61.520,00 €

Die Folgekonsolidierung würde vereinfachend folgendermaßen durchgeführt:

Folgekonsolidierung

Bilanzposten	Stadt Essen	Tochterunternehmen		Summenbilanz	Kapitalkonsolidierung		Konzernbilanz
		HB II	HB III (Zeitwert)		S	H	
Aktiva	40.798.000,00	165.210.016,53	177.459.016,53	218.257.016,53			177.948.692,90
Geschäfts- oder Firmenwert	0,00	0,00	0,00	0,00	828.236,37		828.236,37
Immaterielle Vermögensgegenstände	0,00	113.357,00	455.357,00	455.357,00		17.100,00	438.257,00
Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude	0,00	126.928.769,69	136.421.769,69	136.421.769,69		189.860,00	136.231.909,69
Maschinen und technische Anlagen	0,00	5.955.849,00	6.831.849,00	6.831.849,00		70.080,00	6.761.769,00
Betriebs- und Geschäftsausstattung	0,00	2.095.452,98	3.633.452,98	3.633.452,98		61.520,00	3.571.932,98
Anteile an verbundenen Unternehmen	40.798.000,00	0,00	0,00	40.798.000,00		40.798.000,00	0,00
sonstige Aktiva	0,00	30.116.587,86	30.116.587,86	30.116.587,86			30.116.587,86
Passiva	40.798.000,00	165.210.016,53	177.459.016,53	218.257.016,53			177.948.692,90
Eigenkapital	40.798.000,00	27.720.763,63	39.969.763,63	80.767.763,63	39.969.763,63		40.798.000,00
Verrechnungsposition	0,00	0,00	0,00	0,00	338.560,00		-338.560,00
sonstige Passiva	0,00	137.489.252,90	137.489.252,90	137.489.252,90			137.489.252,90
Differenz	0,00	0,00	0,00	0,00	41.136.560,00	41.136.560,00	0,00

d) **Fazit**

Die Fortschreibung der stillen Reserven/Lasten nach dem Einzelerfassungsgrundsatz erfordert eine detaillierte Verwaltung der Informationen über sämtliche Zu- und Abgängen. Diese Vorgehensweise würde bei den Kommunen erhebliche Schwierigkeiten und hohen Aufwand hervorrufen. Dieser Aufwand kann durch pauschale Fortschreibungsverfahren minimiert werden. Im Falle einer Zuordnung auf Bilanzpostenebene ist bei der Folgekonsolidierung die durchschnittliche Abschreibungsquote je Bilanzposten, die zum Erstkonsolidierungsstichtag ermittelt werden muss, dauerhaft anzuwenden.

Das Modellprojekt empfiehlt, die stillen Reserven und Lasten vereinfachend auf Postenebene fortzuführen.

8. **Verzicht auf die Umgliederung von Umsatzsteuerdifferenzen**

a) **Problemstellung**

Zwischen der Kommune und den voll zu konsolidierenden Betrieben bestehen üblicherweise umsatzsteuerpflichtige Leistungsbeziehungen.

Von den voll zu konsolidierenden Betrieben wird der Nettoerlös als Ertrag gemeldet. Da die Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abzuführen ist, stellt diese für den voll zu konsolidierenden Betrieb einen durchlaufenden Posten dar. Von der nicht vorsteuerabzugsfähigen Kommune bzw. den nicht vorsteuerabzugsfähigen Betrieben wird der Bruttobetrag als Aufwand gebucht.

Die auf die Leistungsbeziehung zurückzuführenden Beträge werden im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung aufgerechnet. Es entsteht eine Aufrechnungsdifferenz in Höhe der Umsatzsteuer.

Es ist zu klären, ob die Differenzen in der jeweiligen Aufwandsart verbleiben oder alternativ in einer Differenzposition unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen auszuweisen sind.

b) **Rechtsgrundlagen**

§ 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 305 HGB.

c) **Beispiele**

Auf die Darstellung in den Fallstudien der Städte Essen, Unna und Solingen wird verwiesen.

d) **Fazit**

Das Modellprojekt empfiehlt, die Umsatzsteuerverdifferenzen als sonstigen betrieblichen Aufwand zu erfassen.

9. **Verzicht auf die Vollkonsolidierung von Servicebetrieben**a) **Problemstellung**

Müssen Servicebetriebe, die im Wesentlichen Leistungsbeziehungen zur Kommune bzw. zu den voll zu konsolidierenden Betrieben haben und von der Kommune gänzlich beherrscht werden, voll konsolidiert werden?

Das Gesetz lässt hinsichtlich der einzubeziehenden Betriebe - bezogen auf deren besonderen Geschäftsbeziehung – explizit kein Wahlrecht zu; es findet lediglich der Grundsatz der Wesentlichkeit auf die Abgrenzung des Konsolidierungskreises Anwendung. Insoweit sind alle wesentlichen Betriebe - ohne Ausnahme -, auf die die Kommune einen beherrschenden oder maßgeblichen Einfluss ausübt, zu konsolidieren.

b) **Rechtsgrundlage**

§ 116 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 GO NRW.

c) **Beispiel**

Service GmbH

Bilanz

Aktiva	31.12.2007 T€	Passiva	31.12.2007 T€
Anlagevermögen	172	Eigenkapital	158
		<i>davon Jahresergebnis</i>	<i>1</i>
Umlaufvermögen	543	Rückstellungen	248
Rechnungsabgrenzungsposten	1	Verbindlichkeiten	310
Bilanzsumme	716	Bilanzsumme	716

Gewinn- und Verlustrechnung

	2007 T€
Umsatzerlöse	19.060
Sonstige betriebliche Erträge	14
Materialaufwand	3.351
Personalaufwand	4.378
Abschreibungen	102
Sonstige betriebliche Aufwendungen	11.242
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit/Jahresergebnis	1
Jahresergebnis	1

Der Servicebetrieb hat ausschließlich Leistungsbeziehungen zur Gesellschafterin. Das Ergebnis ist i.d.R. schon aus steuerrechtlichen Gründen ausgeglichen. Das Anlagevermögen und die langfristigen Verbindlichkeiten sind unwesentlich und haben somit keinen Einfluss auf die Vermögens- und Schuldenlage.

d) Fazit

Servicebetriebe brauchen unter folgenden Voraussetzungen nicht in den Gesamtabschluss einbezogen zu werden:

- Leistungserbringung im Wesentlichen für die Kommune bzw. den "Konzern",
- kein oder nur geringes Sachanlagevermögen,
- keine oder nur geringe langfristige Fremdverbindlichkeiten,
- ein ausgeglichenes Jahresergebnis beim Servicebetrieb.

Sofern diese vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um Betriebe von untergeordneter Bedeutung handelt.

Die dargestellten Bedingungen für eine Nicht-Konsolidierung können auch auf Eigenbetriebe bzw. eigenbetriebsähnliche Einrichtungen angewandt werden.

Das Modellprojekt empfiehlt, auf die Konsolidierung sog. "Servicebetriebe" grundsätzlich zu verzichten.

10. Voraussetzungen zur Berücksichtigung von Teilkonzernabschlüssen

a) Problemstellung

Ist eine Berücksichtigung von handelsrechtlichen Konzernabschlüssen von kommunalen Teilkonzernen bei der Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses zulässig?

b) Rechtsgrundlagen

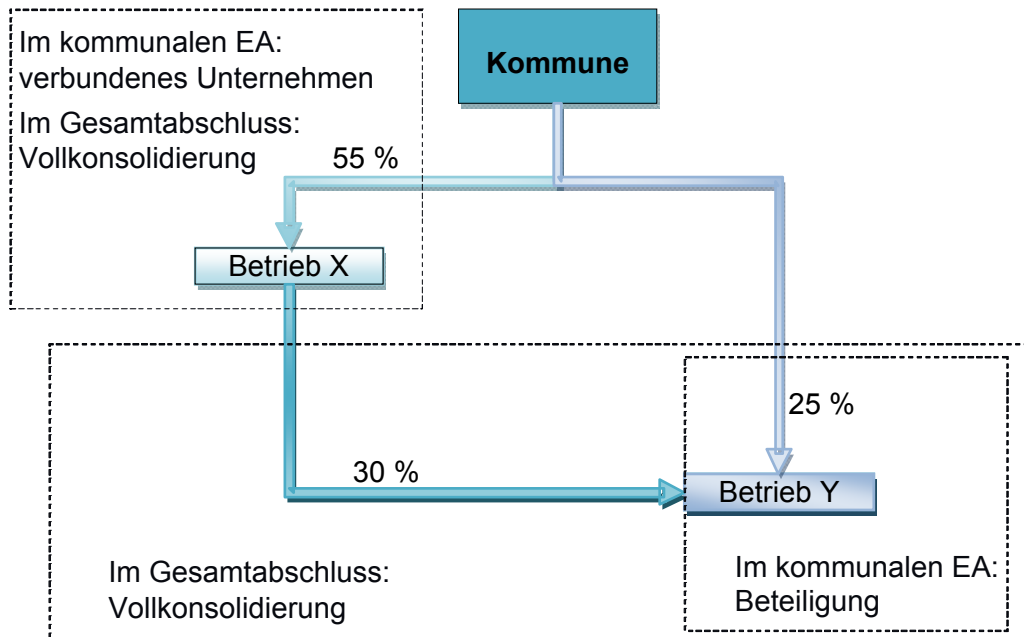
§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 300 Abs. 1 HGB.

c) Beispiel

Im Rahmen der Fallstudie des Kreises Unna zur Erstellung eines ersten Probe-Gesamtabschlusses per 31. Dezember 2007 wurde auf einen Teilkonzernabschluss aufgesetzt, zu dem die sog. Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft für den Kreis Unna (VBU) handelsrechtlich verpflichtet war.

Bei den vorzunehmenden Arbeitsschritten sind die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu beachten. Für die Aufdeckung der eliminierungspflichtigen Geschäftsvorfälle muss ggf. auf die im Teilkonzernabschluss zusammengefassten Einzelabschlüsse der (aus Sicht der Kommune) Einzelbetriebe aufgesetzt werden, sofern die jeweiligen Leistungsbeziehungen und offenen Posten zum Gesamtabschlussstichtag nicht auf Ebene des Teilkonzerns sichtbar gemacht werden können.

Abschließend müssen Änderungen der Konsolidierungsstruktur im Vergleich zum kommunalen Einzelabschluss berücksichtigt werden, denn ein im Teilkonzern berücksichtigtes "At Equity"-Unternehmen kann unter Umständen bei einer weiteren unmittelbaren Beteiligung durch die Kommune an diesem Unternehmen zu einem im Gesamtabschluss voll zu konsolidierenden Betrieb werden, wie folgendes Schaubild beispielhaft verdeutlicht:



In diesem Fall muss der Betrieb Y aus dem Teilkonzern herausgerechnet und als gesonderter Betrieb im Rahmen des Gesamtabschlusses voll konsolidiert werden. Das bedeutet auch, dass alle Leistungsbeziehungen zwischen diesem Betrieb und dem Teilkonzern sowie zwischen diesem Betrieb und der Kommune vollständig unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu eliminieren sind.

d) Fazit

Unter Beachtung folgender Bedingungen und Durchführung bestimmter Arbeitsschritte kann ein handelsrechtlicher Konzernabschluss eines kommunalen Betriebes in den Gesamtabschluss einbezogen werden:

- Es wird ein vollständiger handelsrechtlicher Konzernabschluss eines kommunalen Betriebes aufgestellt. Innerhalb dieses Teilkonzerns werden alle konzernrelevanten Leistungs- und Geschäftsbeziehungen eliminiert.
- Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und der Kommune müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
- Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und anderen voll zu konsolidierenden kommunalen Betrieben müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
- Im handelsrechtlichen Konzern aufgedeckte stille Reserven müssen auf Ebene des Teilkonzerns fortgeschrieben werden.

Das Modellprojekt empfiehlt, dass bei Vorliegen der o.g. Bedingungen vorhandene Teilkonzernabschlüsse in die Konsolidierung einbezogen werden.

11. Befreiung von der Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses

Das Modellprojekt hat sich mit der Frage beschäftigt, ob die Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses auch dann erforderlich ist, wenn ein oder mehrere in der Summe unwesentliche(r) voll zu konsolidierende(r) Betrieb(e) und/oder nur assoziierte Betriebe (Equity-Methode) vorhanden ist/sind. Das Modellprojekt hat den Punkt erörtert und klargestellt, dass in solchen Fällen kein Gesamtabschluss erstellt werden muss (vgl. Anlage I.6.).

12. Exkurs: Umgang mit latenten Steuern

Nach intensiver Diskussion hat das Modellprojekt festgestellt, dass die Ermittlung von latenten Steuern im kommunalen Umfeld nur von nachrangiger Bedeutung ist. Für den Gesamtabschluss dürfte daraus trotz des Verweises auf die Vorschrift des § 306 HGB die Steuerabgrenzung entbehrlich sein.

Nach den bisherigen Erkenntnissen bestehen für die Ermittlung der beschriebenen Differenzen im kommunalen Bereich zudem erhebliche Schwierigkeiten. Diese entstehen z.B. dadurch, dass die Kernverwaltung nur für Teilaufgaben, die dann wegen der allgemeinen Steuerpflicht in der steuerrechtlichen Form "BgA" geführt werden müssen, steuerpflichtig ist. Solche BgA stellen aber keine kommunalrechtliche Organisationsform dar, sondern nur eine steuerrechtliche Konstruktion aus der Steuerpflicht der Kommune gegenüber dem Staat. Dagegen sind die Betriebe i.d.R. bereits aus ihrer Geschäftstätigkeit heraus gegenüber dem Staat steuerpflichtig. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Kommune nicht nur Steuerpflichtiger, sondern auch Steuerberechtigter ist.

Schließlich ist nach neuerer Literaturauffassung¹ strittig, ob Steuerlatenzen in kommunalen Jahresabschlüssen überhaupt ansatzfähig sind. Dieser Auffassung zufolge handelt es sich bei "Latenten Steuern" weder um Vermögensgegenstände, Rechnungsabgrenzungsposten noch um Schulden. Vielmehr handele es sich bei aktiven und passiven latenten Steuern um "Sonderposten eigener Art"².

¹ Ellerich/Radde: Keine Auswirkungen des BilMoG auf den kommunalen Jahresabschluss?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 15/2009, S. 785.

² ebd.

Vor diesem Hintergrund ist es nach der hier vertretenen Auffassung insgesamt als sachgerecht anzusehen, den § 306 HGB nicht beim Gesamtabschluss anzuwenden.

Das Modellprojekt empfiehlt, auf die Ermittlung und den Ansatz latenter Steuern im Gesamtabschluss zu verzichten.

K. Kurzinformationen zu den Modellkommunen

Stadt Dortmund	
Einwohner (Stand: 31.12.2008):	584.412
Vertreter in der Lenkungsgruppe:	Frau Dr. Christiane Uthemann (Stadtkämmerin)
Örtliche Projektleitung:	Frau Claudia Hanebeck
Beteiligungsportfolio (Stand: 31.12.2008):	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamtzahl der Beteiligungen: 100 • Betriebe im Konsolidierungskreis: 27 <ul style="list-style-type: none"> davon Vollkonsolidierung 24 davon At Equity-Methode 3
Bilanzsummen (Stand: 31.12.2007):	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelbilanz 6.719 Mio. € • Summenbilanz 11.596 Mio. €
Kontaktdaten:	Südwall 2-4, 44122 Dortmund chanebeck@stadtdo.de Tel.: 0231 / 50 24324

Landeshauptstadt Düsseldorf	
Einwohner (Stand: 31.12.2008)	586.850
Vertreter in der Lenkungsgruppe:	Herr Helmut Rattenhuber (Stadtdirektor/Stadtkämmerer)
Örtliche Projektleitung:	Herr Frank Ronald Jahnke (Leiter der Kämmererei)
Beteiligungsportfolio (Stand: 31.12.2007)	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamtzahl der Beteiligungen: 81 • Betriebe im Konsolidierungskreis: 18 <ul style="list-style-type: none"> davon Vollkonsolidierung 16 davon At Equity-Methode 2
Bilanzsummen (Stand: 31.12.2007)	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelbilanz 12.038 Mio. € • Summenbilanz 15.927 Mio. € • Gesamtbilanz 13.058 Mio. €
Kontaktdaten:	Marktplatz 6, 40213 Düsseldorf frankronald.jahnke@duesseldorf.de Tel.: 0211 / 89 - 93201

Stadt Essen	
Einwohner (Stand: 31.03.2009):	575.996
Vertreter in der Lenkungsgruppe:	Frau Beate Behnke-Hahne (Fachbereichsleiterin Finanzbuchhaltung und Stadtsteueramt)
Örtliche Projektleitung:	Herr Christoph Münz
Beteiligungsportfolio (Stand: 31.12.2007):	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamtzahl der Beteiligungen:* 63 • Betriebe im Konsolidierungskreis: 19 <li style="padding-left: 20px;">davon Vollkonsolidierung 19 <li style="padding-left: 20px;">davon At Equity-Methode keine
Bilanzsummen (Stand: 31.12.2007):	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelbilanz 6.430.944.913 € • Summenbilanz 10.525.168.129 € • Gesamtbilanz 7.292.606.415 €
Kontaktdaten:	Porscheplatz 1, 45121 Essen christoph.muenz@finanzbuchhaltung.essen.de Tel.: 0201-88-21112
* vgl. Fallstudie der Stadt Essen, Anlage 3	

Stadt Lippstadt	
Einwohner (Stand: 30.06.2009):	70.808
Vertreter in der Lenkungsgruppe:	Herr Rainer Strotmeier (1. Beigeordneter und Stadtkämmerer)
Örtliche Projektleitung:	Herr Wilfried Meschede (Fachbereichsleiter Finanzen und Liegenschaften) Herr Klaus Weber (Fachdienstleiter Finanzbuchhaltung und Steuern)
Beteiligungsportfolio (Stand: 30.06.2009):	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamtzahl der Beteiligungen: 16 • Betriebe im Konsolidierungskreis: 7 <li style="padding-left: 20px;">davon Vollkonsolidierung 5 <li style="padding-left: 20px;">davon At Equity-Methode 2
Bilanzsummen (Stand: 31.12.2007):	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelbilanz 626.223.703 € • Probe-Summenbilanz 908.747.719 € • Probe-Gesamtbilanz 774.267.676 €
Kontaktdaten:	Ostwall 1, 59555 Lippstadt wilfried.meschede@stadt-lippstadt.de / Tel.: 02941/980-379 klaus.weber@stadt-lippstadt.de / Tel.: 02941/980-380

Stadt Solingen	
Einwohner (Stand:30.04.2009):	160.242
Vertreter in der Lenkungsgruppe:	Herr Weeke (Stadtkämmerer); Herr E. Schneider
Örtliche Projektleitung:	Herr Kai Dahlmann; Herr Folkert van Lessen
Beteiligungsportfolio (Stand:31.12.2008):	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamtzahl der Beteiligungen: 27 • Betriebe im Konsolidierungskreis: 27 <ul style="list-style-type: none"> davon Vollkonsolidierung 21 davon At Equity-Methode 06
Bilanzsummen (Stand: 01.01.2008):	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelbilanz 1.330.052.896,51 Euro • Summenbilanz* • Gesamtbilanz* <p>* Die Probekonsolidierung wurde auf den 31.12.2007 nur mit Pilotbereichen der Stadt Solingen durchgeführt, so dass hier keine repräsentativen Werte angegeben werden können.</p>
Kontaktdaten:	Rathausplatz 1, 42651 Solingen K.Dahlmann@solingen.de / Tel.: 0212 290 2196 F.vanLessen@solingen.de / Tel.: 0212 290 2246

Kreis Unna	
Einwohner (Stand: 30.06.2008):	418.128
Vertreter in der Lenkungsgruppe:	Herr Rainer Stratmann (Kreisdirektor und Kämmerer) Herr Heinz Appel (Leiter Steuerungsdienst)
Örtliche Projektleitung:	Herr Thomas Baumeister (Leiter Zentrale Finanzbuchhaltung)
Beteiligungsportfolio (Stand: 31.12.2007):	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamtzahl der Beteiligungen: 21 • Betriebe im Konsolidierungskreis: 9 <ul style="list-style-type: none"> davon Vollkonsolidierung 4 davon Equity-Methode 5
Bilanzsummen (Stand: 31.12.2007 lt. Fallstudie):	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelbilanz 400,9 Mio. € • Summenbilanz 428,8 Mio. € • Gesamtbilanz 417,6 Mio. €
Kontaktdaten:	Friedrich-Ebert-Str. 17, 59425 Unna thomas.baumeister@kreis-unna.de Tel.: 02303/27-2110