

***Gesamtabschlussrichtlinie
für den NKF-Gesamtabschluss
der Stadt Münster***

Inhaltsverzeichnis	II
1. <u>Einleitung</u>	1
2. <u>Grundlagen der konsolidierten Gesamtrechnungslegung</u>	1
2.1. Rechtliche Grundlagen	1
2.1.1. Aufstellungspflicht	1
2.1.2. Elemente des Gesamtabchlusses	2
2.1.2.1. Gesamtergebnisrechnung	2
2.1.2.2. Gesamtbilanz	3
2.1.2.3. Gesamtanhang	5
2.1.2.4. Gesamtlagebericht	6
2.1.2.5. Beteiligungsbericht	7
2.1.2.6. Weitere Unterlagen	8
2.1.3. Aufstellung des Gesamtabchlusses	8
2.2. Aufgabe und Zweck der Gesamtabchlussrichtlinie	8
2.3. Geltungsbereich	8
2.4. Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung (GoG)	9
2.5. Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten	12
2.6. Aufgaben- und Terminplan für den Gesamtabschluss zum 31.12.2009	13
2.7. Konzerninterne Abstimmungen (Saldenabstimmungen)	16
2.8. Formularwesen	16
2.9. Technische Unterstützung des Gesamtabchlusses durch Einsatz einer Konsolidierungssoftware	17
3. <u>Konsolidierungskreis</u>	17
4. <u>Vorbereitung der Einzelabschlüsse für die Konsolidierung</u>	18
4.1. Überblick vom Einzelabschluss zur Summenbilanz / Summenergebnisrechnung	18
4.2. Einheitliche Abschlussstichtage	19
4.3. Einheitliche Währung	19
4.4. Einheitlicher Ausweis (Konzernkontenrahmen)	20
4.5. Einheitlicher Ansatz und Bewertung	21
4.6. Ausnahmen von den Grundsätzen der Einheitlichkeit	21
4.7. Ermittlung der stillen Reserven und Lasten	22
5. <u>Konsolidierungsrichtlinie</u>	23
5.1. Vollkonsolidierung	23
5.1.1. Behandlung konzerninterner Beziehungen	24

5.1.2.	Kapitalkonsolidierung.....	24
5.1.3.	Schuldenkonsolidierung.....	25
5.1.4.	Zwischenergebniseliminierung.....	29
5.1.5.	Aufwands- und Ertragseliminierung.....	31
5.2.	At-Equity-Konsolidierung.....	33
5.3.	Latente Steuern.....	34
6.	<u>Prüfung und Offenlegung des Gesamtabchlusses</u>	34
7.	<u>Inkrafttreten</u>	35
8.	<u>Abkürzungsverzeichnis</u>	37
9.	<u>Anlagenverzeichnis</u>	39

1. Einleitung

Mit der Einführung des neuen kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden Nordrhein-Westfalens wurde das bisherige kamerale Haushalts- und Rechnungswesen reformiert, welches im Wesentlichen auf der Einnahmen- und Ausgabenrechnung basierte. Seitdem hat sich das Gemeindehaushaltsrecht nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung zu richten. Die neuen Regelungen des NKF orientieren sich dabei grundsätzlich am deutschen Handelsrecht, berücksichtigen aber zusätzlich kommunalspezifische Besonderheiten.

Das Gemeindehaushaltsrecht NRW sieht weiterhin vor, dass von jeder Kommune spätestens zum Stichtag 31.12.2010 ein Gesamtabschluss aufzustellen ist, der wie ein Konzernabschluss in der Privatwirtschaft, die Betriebe mit der Kernverwaltung zusammenfasst. Dies bedeutet, dass alle wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen Aufgabenbereiche einer Kommune in den Gesamtabschluss einbezogen werden müssen, um die jährliche Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der einzelnen Betriebe als „ein Unternehmen“ abbilden zu können. Damit soll ein Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage und die Entwicklung der Kommune gegeben werden.

Die Ausführungen der Gesamtabchlussrichtlinie sollen den am Gesamtabchluss beteiligten Betrieben als Leitfaden dienen.

2. Grundlagen der konsolidierten Gesamtrechnungslegung

2.1. Rechtliche Grundlagen

Die rechtlichen Grundlagen zum konsolidierten Gesamtabchluss sind in den §§ 116 und 117 GO NRW i.V.m. den §§ 49 bis 52 GemHVO NRW¹ mit Verweisen auf das HGB enthalten.

2.1.1. Aufstellungspflicht

Die Stadt Münster ist gem. § 116 Abs. 1 und 5 GO NRW verpflichtet, in jedem Haushaltsjahr einen Gesamtabchluss für den Abschlussstichtag 31.12. innerhalb der ersten 9 Monate nach diesem Stichtag aufzustellen.

1. Zur Erläuterung von Abkürzungen wird auf das Abkürzungsverzeichnis verwiesen.

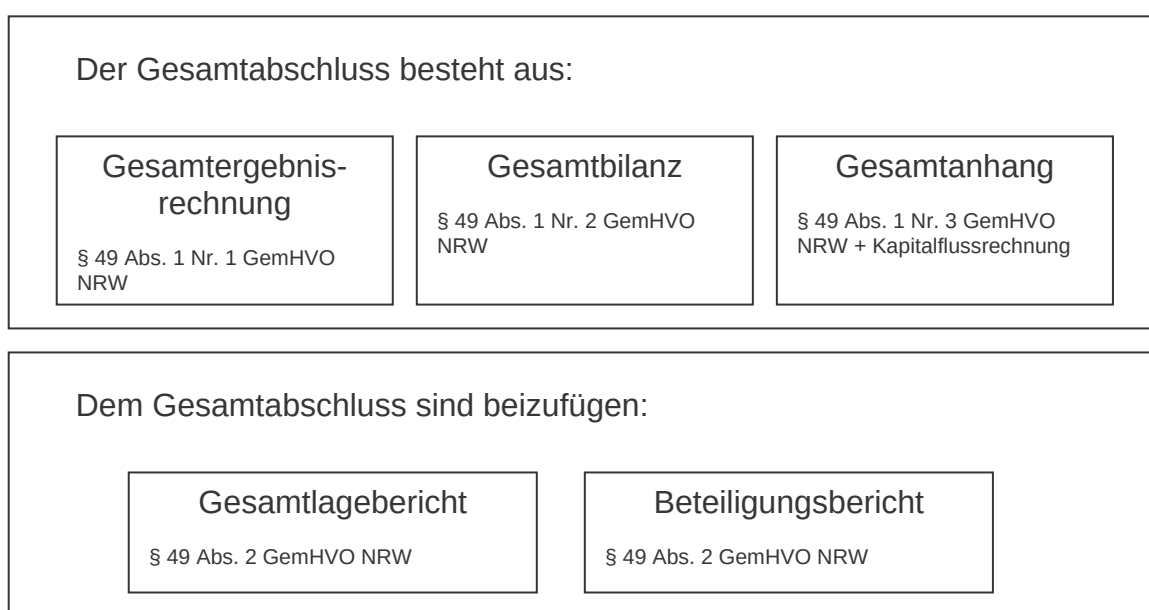
2.1.2. Elemente des NKF-Gesamtabschlusses

Der Gesamtabschluss besteht gem. § 116 Abs. 1 GO NRW aus:

1. Gesamtergebnisrechnung
2. Gesamtbilanz
3. Gesamtanhang mit Kapitalflussrechnung.

Darüber hinaus ist er um einen Gesamtlagebericht und um einen Beteiligungsbericht zu ergänzen.

Überblick:



2.1.2.1. Gesamtergebnisrechnung

Die Gesamtergebnisrechnung ist entsprechend der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Kommune zu gliedern (§ 49 Abs. 3 GemHVO NRW). Diese wurde um konzernspezifische Besonderheiten erweitert und steht mit dem Positionenrahmen (siehe Anlage 4) im Einklang.

Die Gesamtergebnisrechnung erfasst alle dem Konzern zuzurechnende Aufwendungen und Erträge, bereinigt um konzerninterne Vorgänge.

Gesamtergebnisrechnung (ergänzendes Muster § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW)		
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.	+	Aktiviert Eigenleistungen
9.	+/-	Bestandsveränderungen
10.	=	Ordentliche Erträge
11.	-	Personalaufwendungen
12.	-	Versorgungsaufwendungen
13.	-	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen
14.	-	Bilanzielle Abschreibungen
15.	-	Transferaufwendungen
16.	-	Sonstige ordentliche Aufwendungen
17.	=	Ordentliche Aufwendungen
18.	=	Ergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit
19.	+	Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen
20.	+	Beteiligungserträge
21.	+	Zinserträge und sonstige Finanzerträge
22.	-	Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen
23.	-	Zinsaufwendungen- und sonstige Finanzaufwendungen
24.	=	Gesamtfinanzergebnis
25.	=	Ordentliches Gesamtergebnis
26.	+	Außerordentliche Erträge
27.	-	Außerordentliche Aufwendungen
28.	=	Außerordentliches Gesamtergebnis
29.	=	Gesamtjahresüberschuss/-fehlbetrag
30.	-	Anderen Gesellschaftern zustehender Gewinn
31.	+	Anderen Gesellschaftern zustehender Verlust
32.	=	Gesamtergebnisanteil des Konzerngesellschafters
33.	+/-	Gewinnvortrag/Verlustvortrag
34.	+	Entnahmen aus der Kapitalrücklage
35.	-	Zuführungen zu der Kapitalrücklage
36.	+	Entnahmen aus der Gewinnrücklage
37.	-	Zuführung zur Gewinnrücklage
38.	+	Entnahmen Kapitalrücklagen Minderheiten
39.	-	Zuführung Kapitalrücklagen Minderheiten
40.	+	Entnahmen Gewinnrücklagen Minderheiten
41.	-	Zuführung Gewinnrücklagen Minderheiten
42.	-	Vorabgewinnausschüttung
43.	=	Gesamtbilanzgewinn/-verlust

2.1.2.2. Gesamtbilanz

Die Gesamtbilanz ist entsprechend der Bilanz im Jahresabschluss der Kommune zu gliedern (§ 49 Abs. 3 GemHVO NRW). Diese wurde um konzernspezifische Besonderheiten erweitert und steht mit dem Positionenrahmen (siehe Anlage 3) im Einklang.

Die Gesamtbilanz erfasst alle dem Konzern zuzurechnenden Vermögensgegenstände und Schulden, bereinigt um Kapitalverflechtungen und konzerninterne Vorgänge.

Gesamtbilanz (ergänzendes Muster § 41 GemHVO NRW)	
Aktiva 1. Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs aus den Einzelabschlüssen 2. Anlagevermögen 2.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 2.1.1 Geschäfts- oder Firmenwerte 2.1.2 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände 2.1.3 Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände 2.2 Sachanlagen 2.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 2.2.1.1 Grünflächen 2.2.1.2 Ackerland 2.2.1.3 Wald, Forst 2.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke 2.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 2.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen 2.2.2.2 Schulen 2.2.2.3 Wohnbauten 2.2.2.4 Krankenhäuser 2.2.2.5 Soziale Einrichtungen 2.2.2.6 Sportstätten 2.2.2.7 Mehrzweck- und Messehallen 2.2.2.8 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude 2.2.3 Infrastrukturvermögen 2.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens 2.2.3.2 Brücken und Tunnel 2.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen 2.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen 2.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen 2.2.3.6 Stromversorgungsanlagen 2.2.3.7 Gasversorgungsanlagen 2.2.3.8 Wasserversorgungsanlagen 2.2.3.9 Wärmeversorgungsanlagen 2.2.3.10 Abfallbeseitigungsanlagen 2.2.3.11 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens 2.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden 2.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 2.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 2.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung 2.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	Passiva 1. Eigenkapital 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklage 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Ergebnisvorräte 1.5 Jahresergebnis 1.6 Bilanzgewinn/Bilanzverlust 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 Rechnungsabgrenzungsposten

2.3 Finanzanlagen 2.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen 2.3.2 Anteile an assoziierten Unternehmen 2.3.3 Übrige Beteiligungen 2.3.4 Sondervermögen 2.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens 2.3.6 Ausleihungen 2.3.6.1 Ausleihungen an verbundene Unternehmen 2.3.6.2 Ausleihungen an Beteiligungen 2.3.6.3 Ausleihungen an Sondervermögen 2.3.6.4 Ausleihungen von kommunalen Betrieben an Kommune 2.3.6.5 Sonstige Ausleihungen 3. Umlaufvermögen 3.1 Vorräte 3.1.1 Rohstoffe/Fertigungsmaterial, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe 3.1.2 Waren (auch Grundstücke des UV) 3.1.3 Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen 3.1.4 Fertige Erzeugnisse 3.1.5 Geleistete Anzahlungen für Vorräte 3.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 3.2.1 Forderungen 3.2.1.1 Eingefordertes noch nicht eingezahltes Kapital 3.2.1.2 Sonstige Forderungen 3.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände 3.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 3.4 Liquide Mittel 4. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten 5. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	
--	--

2.1.2.3. 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. Darüber hinaus sind angewandte zulässige Vereinfachungsregelungen und Schätzungen im Einzelnen anzugeben. Des Weiteren sind Abweichungen von den Grundsätzen ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung sowie Veränderungen jeglicher Art gegenüber Vorperioden, stets anzugeben und zu erläutern.

Dem Gesamtanhang ist gem. § 51 Abs. 3 GemHVO NRW eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des DRS 2 in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des HGB bekannt gemachten Form als eigenständiger Bestandteil beizufügen. Sie ergänzt den Gesamtabschluss um Informationen zur Finanzlage hinsichtlich der Herkunft und Verwendung der liquiden Mittel.

Weiterhin ist dem Gesamtanhang gem. § 49 Abs. 3 i.V.m. § 47 GemHVO NRW ein Verbindlichkeitspiegel verpflichtend hinzuzufügen.

Angaben des Gesamtanhangs:

Angaben zum Konsolidierungskreis (einschließlich Anteilsbesitz)

Angaben zu den Konsolidierungsmethoden (einschließlich Equity-Konsolidierung ²⁾)
--

Angaben zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
--

Erläuterungen zur Gesamtbilanz

Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung
--

Erläuterungen zur Gesamtkapitalflussrechnung
--

Erläuterungen zum Gesamteigenkapitalspiegel (freiwillige Angabe)
--

Erläuterungen zur Segmentberichterstattung (freiwilliger Bericht)

Weitere freiwillige Angaben

Ein Gesamtanhangsmuster ist als Anlage 10 beigelegt.

2.1.2.4. Gesamtlagebericht

Die Regelungen zum Gesamtlagebericht finden sich in § 51 Abs. 1 GemHVO NRW. Der Gesamtlagebericht hat das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild, hinsichtlich der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage einschließlich der Betriebe zu erläutern.

Angaben des Gesamtlageberichts:

Überblick über den Geschäftsverlauf Darstellung der wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen
--

Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage
--

2. Zur Equity-Konsolidierung siehe Seite 33 ff.

Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Kommune

Angaben über die Verantwortlichen gem. § 116 Abs. 4 GO NRW
--

Eine Checkliste über erforderliche Angaben im Gesamtlagebericht ist als Anlage 12 beigelegt.

2.1.2.5. Beteiligungsbericht

Dem Gesamtabchluss ist nach § 117 GO NRW i.V.m. § 49 GemHVO NRW ein Beteiligungsbericht gem. § 52 GemHVO NRW beizufügen. Der Beteiligungsbericht enthält detaillierte Informationen zu den einzelnen Beteiligungen sowie Erläuterungen zu den wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigungen, unabhängig davon, ob der Betrieb zum Konsolidierungskreis gehört. Dadurch kann die Entwicklung einzelner Beteiligungen besser beurteilt werden.

Der durch den Gesamtabchluss vermittelte Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Kommune wird somit auf diese Weise unterstützt.

Angaben des Beteiligungsberichts:

Ziele der Beteiligung

Erfüllung des öffentlichen Zwecks

Beteiligungsverhältnisse

Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnung der letzten drei Abschlussstichtage
--

Leistungen der Beteiligungen, bei wesentlichen Beteiligungen mit Hilfe von Kennzahlen

Wesentliche Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeinde Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen

Personalbestand jeder Beteiligung

2.1.2.6. Weitere Unterlagen

Dem Gesamtabchluss können weitere Unterlagen beigelegt werden, wenn dies aus örtlichen Gegebenheiten heraus notwendig erscheint und für die Adressaten des Gesamtabchlusses eine Verbesserung der Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit darstellt.

2.1.3. Aufstellung des Gesamtabchlusses

Gem. § 116 Abs. 5 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW wird der Entwurf des Gesamtabchlusses von der Stadtkämmerin aufgestellt und dem Oberbürgermeister zur Bestätigung vorgelegt. Der Oberbürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von 9 Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Stadt Münster zur Bestätigung zu.

2.2. Aufgabe und Zweck der Gesamtabchlussrichtlinie

Ziel der Gesamtabchlussrichtlinie ist die handlungsorientierte Umsetzung des NKF-Gesamtabchlusses. Sie dient der Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses und der Sicherstellung der Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und Besonderheiten.

Die Gesamtabchlussrichtlinie beinhaltet die grundsätzlichen Anweisungen zur Aufstellung des Gesamtabchlusses der Stadt Münster und entfaltet Bindungswirkung sowohl für die Kernverwaltung, als auch für die zu konsolidierenden Betriebe.

Alle Angaben, Regelungen und Informationen der Gesamtabchlussrichtlinie sowie deren Anlagen werden bedarfsgerecht aktualisiert.

2.3. Geltungsbereich

Nach § 116 Abs. 2 GO NRW muss die Stadt Münster zu dem Gesamtabchluss ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlicher- oder privatrechtlicher Form konsolidieren. Konsolidierungskreis und –methoden ergeben sich aus § 50 GemHVO wie folgt:

Organisationsart	Konsolidierungskreis	Konsolidierungsmethode	HGB	GemHVO NRW
Verbundene Organisation	Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher Organisationsform (z.B. Sondervermögen gem. § 97 Abs. 3 GO NRW)	Vollkonsolidierung	§§ 300 - 309	§ 50 Abs. 1
Verbundene Unternehmen	Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts: - unter einheitlicher Leitung (tatsächliche Ausübung) - Control-Konzept (Möglichkeit der Einflussnahme) - Mehrheit der Stimmrechte (> 50%) - Recht zur Bestellung /Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs-, Aufsichtsorgans - Recht zur beherrschenden Einflussnahme	Vollkonsolidierung	§§ 300 - 309	§ 50 Abs. 2
Assoziierte Unternehmen	Verselbstständigte Aufgabenbereiche unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde (> 20% ≤ 50%)	At Equity	§§ 311, 312	§ 50 Abs. 3

Die übrigen Beteiligungen werden „at cost“ zu fortgeführten Anschaffungskosten unter dem Bilanzposten Finanzanlagen angesetzt.

Ein Betrieb muss gem. § 116 Abs. 3 GO NRW nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden, wenn er für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.

2.4. Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung (GoG)

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung ergeben sich insbesondere aus der Anforderung, die Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage im Gesamtabchluss so darzustellen, als ob die Stadt Münster und die einzubeziehenden Betriebe eine Einheit bilden (Einheitstheorie).

Sachverhalte, die nicht durch die Vorschriften zum handelsrechtlichen Konzernabschluss bzw. durch die Vorschriften zum kommunalen Gesamtabchluss geregelt

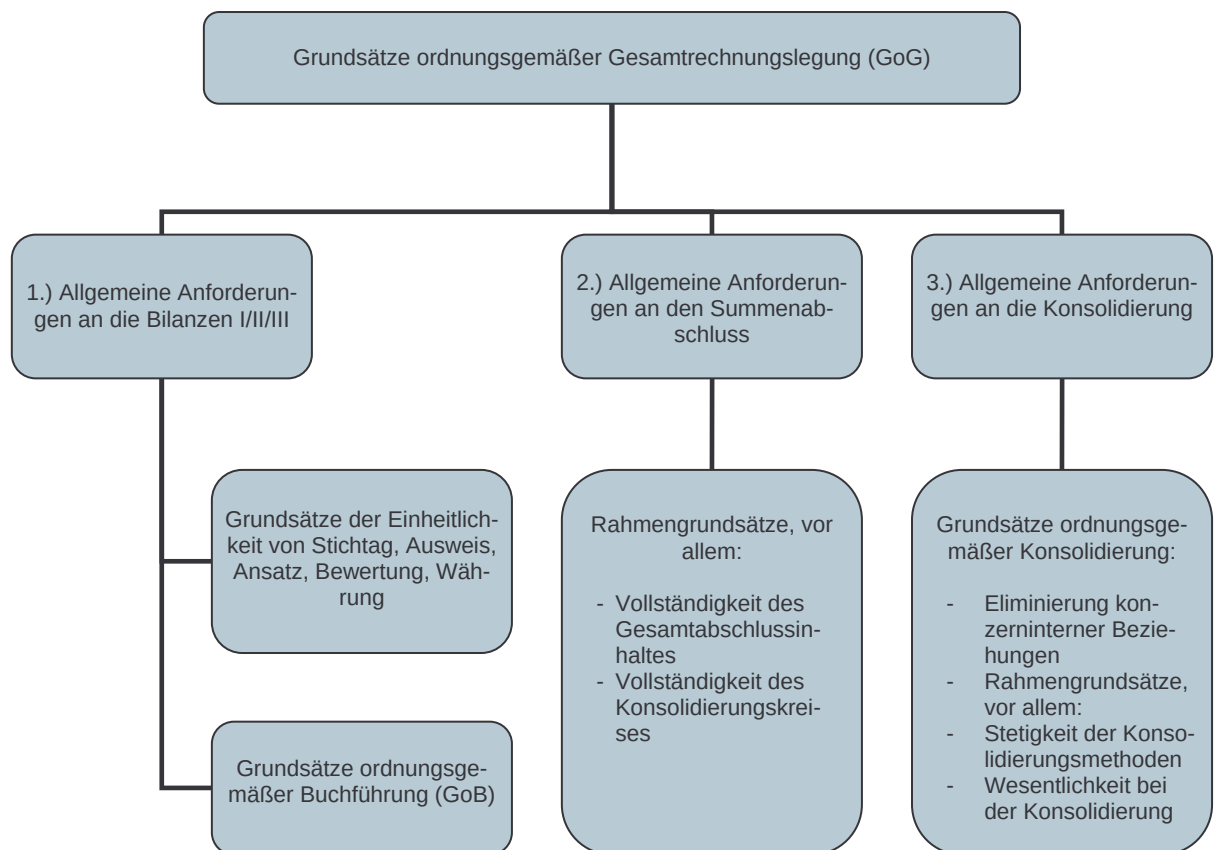
sind, sind durch die Hinzuziehung der Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung auszulegen.

Grundsätze:

- Einheitlichkeit von Ansatz, Bewertung, Ausweis, Währung und Stichtag
- Vollständigkeit der Bilanzierung: vollständige Einbeziehung aller „Konzernunternehmen“ unter Berücksichtigung von Einbeziehungsverboten und -wahlrechten
- Beachtung der Generalnorm:
 - Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
 - Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage
 - Wahrheit von Buchführung und Gesamtabschluss (Willkürfreiheit und Objektivität)
- Vergleichbarkeit: Bewertungsstetigkeit, Gliederungsstetigkeit, Ansatzstetigkeit und Konsolidierungsstetigkeit
- Dokumentationsgrundsätze: systematischer Aufbau der Buchführung, Sicherung der Vollständigkeit der Konten, vollständige und verständliche Aufzeichnungen, Beleggrundsatz (d. h. keine Buchung ohne Beleg), Einhaltung der Aufbewahrungsfristen, Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens, ein angemessenes internes Überwachungssystem
- Systemgrundsätze: Fortführung der Verwaltungstätigkeit, Pagatorik³, Einzelbewertung, Bilanzidentität, Stichtagsprinzip, Beachtung der Einheitstheorie, Wirtschaftlichkeit (Kosten-Nutzenverhältnis in angemessenem Verhältnis) und Wesentlichkeit (unwesentliche Informationen dürfen weggelassen werden)
- Klarheit und Nachvollziehbarkeit: Saldierungsverbot, Periodenabgrenzung und Abgrenzung der Sache und der Zeit nach
- Ansatzgrundsätze: Aktivierungsgrundsatz (bei selbstständiger Verwertbarkeit), Anschaffungskostenprinzip, Passivierungsgrundsatz (Vorliegen und Quantifizierbarkeit einer Verpflichtung sowie wirtschaftliche Belastung)
- Vorsicht: Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip (Berücksichtigung von Verlusten, sobald diese erwartet werden.), Wertaufhellungsprinzip (Berücksichtigung aller Risiken und Verluste, die bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden.)

Entsprechend dem Vorgehen bei der Erstellung des Gesamtabchlusses, werden in der nachfolgenden Übersicht die GoG dargestellt:

3. Unter dem Begriff "Pagatorik" versteht man das Prinzip der Gestaltung des Rechnungswesens auf Basis von Zahlungen. Eine pagatorische Rechnung stellt den Gegensatz zu einer kalkulatorischen Rechnung dar.



1.) Aufstellung der Kommunalbilanzen I, II und III (KB I) / (KB II) / (KB III)

Die zu einem einheitlichen Stichtag und zu einer einheitlichen Währung aufzustellenden Einzelbilanzen (HB I) der einzubeziehenden Betriebe, werden einheitlich an die Struktur des örtlichen Positionenplans (Ausweis) angepasst (KB I). Danach werden diese den Ansatz- und Bewertungsvorschriften der Stadt Münster sowie den konzerneinheitlichen Richtlinien angepasst, d.h. die KB II wird erstellt. Durch anschließende Aufdeckung von stillen Reserven und Lasten entsteht die KB III.

2.) Aufstellung Summenabschluss

Die KB III der einzubeziehenden Betriebe werden zum Summenabschluss addiert. Dabei ist vor allem der Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises und des Gesamtabchlussinhalts zu beachten.

3.) Konsolidierung

Durch die Konsolidierung wird gewährleistet, dass die konzerninternen wirtschaftlichen Verflechtungen aus dem Summenabschluss eliminiert werden und damit dem Einheitsgrundsatz gefolgt wird. Sachverhalte, die im Summenabschluss doppelt ausgewiesen sind, werden korrigiert.

2.5. Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten

Die Aufstellung des Gesamtabchlusses unterliegt dem Amt für Finanzen und Beteiligungen. Die gesetzliche Verantwortung der Stadtkämmerin bleibt hiervon unberührt. Nachfolgend werden die Verantwortlichen der zu konsolidierenden Aufgabenbereiche dargestellt.

Voll zu konsolidierende Betriebe	Partner kennzeichen	Ansprechpartner	EDV	Rechnungsnorm
Abfallwirtschaftsbetriebe Münster (AWM) Rösnerstraße 10 48155 Münster	G2002	Frau Eichwald Telefon: 0251/ 605 243 Mail: Eichwald@awm.stadt-muenster.de Herr Golenia Telefon: 0251 / 605 267 Mail: Golenia@awm.stadt-muenster.de	Navision	HGB
Stadt Münster 48127 Münster	G1007	Frau Dr. Janetzki Telefon: 0251 / 492 2010 Mail: JanetzkiA@stadt-muenster.de	SAP	NKF
Stadtwerke Münster GmbH Postfach 7609 48041 Münster	G0011	Herr Schneidereit Telefon: 0251 / 694 2405 Mail: a.schneidereit@stadtwerke-muenster.de	SAP	HGB
Wohn- und Stadtbau Münster GmbH Steinfurter Str. 60 48149 Münster	G2001	Herr Beck Telefon: 0251 / 7008 240 Mail: beck@wohnstadtbau.de Herr Lippen Telefon: 0251 / 7008 240 Mail: lippen@wohnstadtbau.de	WOHNDATA	HGB

Wesentliche vollkonsolidierte Betriebe im Teilkonzern Stadtwerke Münster GmbH	Partnerkennzeichen	Ansprechpartner	EDV	Rechnungslegungsnorm
Westfälische Bauindustrie GmbH Engelstraße 49 48143 Münster	G2001	Herr Hilbert Telefon: 0251 /972 3219 Mail: hilbert@wbi-muenster.de	wowi c/s	HGB

At Equity einbezogene Betriebe	Ansprechpartner	Rechnungslegungsnorm
Westfälischer Zoologischer Garten Münster GmbH Sentruper Str. 315 48161 Münster	Herr Röttger Telefon: 0251 / 890 4310 Mail: Roettger@allwetterzoo.de	HGB
Städtische Bühnen Münster (Eigenbetrieb) Neubrückenstraße 63 48143 Münster	Herr Braun Telefon: 0251 / 590 9121 Mail: Braun@stadt-muenster.de	HGB
citeq (Eigenbetrieb) Scheibenstrasse 109 48153 Münster	Herr Bönigk Telefon: 0251/ 492 1811 Mail: Boenigk@citeq.de	HGB

2.6. Aufgaben- und Terminplan für den Gesamtabschluss zum 31.12.2009

Der Aufgaben- und Terminplan soll die fristgerechte Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabschlusses gewährleisten. Mit dem Aufgaben- und Terminplan ist der zeitliche Rahmen für die erforderlichen Schritte zur Gesamtabschlusserstellung definiert. In der Anlage 2 erfolgt eine grafische Darstellung der Gesamtabschlussphasen.

Termin	Aktion
01.01.2009 – 31.12.2009	Austausch von Informationen (Stadt / Betrieb) über vollzogene Veränderungen z.B. Ansprechpartner, Systeme, Beteiligungsstruktur, neue Konten, die dem Positionenplan zugeordnet werden müssen etc.
03.2009 – 09.2009	Überleitung der Einzelabschlüsse der voll zu konsolidierenden Betriebe mit Hilfe des Positionenplans in eine einheitliche Struktur
07.2009 – 11.2009	Kommunikation über bevorstehende Ansatz- und Bewertungsanpassungen mit den Betrieben
spätestens 09.2009	Fertigstellung der Partnerkontierungen für die Saldenabstimmung zum 30.06.2009
09.2009 – 11.2009	Bilaterale Saldenabstimmung (Forderungen und Verbindlichkeiten) zwischen den Betrieben und der Stadt auf den Stichtag 30.06.2009
09.2009 – 12.2009	Neubewertung der Aktiva und Passiva (Aufdeckung stiller Reserven und Lasten) nach dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.
29.01.2010	Buchungsschluss bzgl. interner Beziehungen zwischen den Konzern-Betrieben; den Konzern-Betrieben und der Stadt; – Rechnungen, die das alte Jahr betreffen und nach dem 15.12.2009 erstellt werden, sind dem Empfänger vorab mit dem Hinweis „Buchungsmonat Dezember“ zuzufaxen Ausnahme: Stadtwerke Teilkonzern: 31.03.2010

02.2010 – 04.2010	Bilaterale Saldenabstimmung zwischen den Konzern-Betrieben und der Stadt Münster auf den Stichtag 31.12.2009
spätestens 31.03.2010	Buchungsschluss Ausnahme: Stadtwerke Teilkonzern: spätestens 30.05.2010
bis spätestens 31.03.2010	Übermittlung der endgültigen Meldedatei durch die Stadt
03.2010 – 04.2010	Fertigstellung der Jahresabschlüsse Ausnahme: Stadtwerke Teilkonzern: 05.2010 – 06.2010
04.2010 – 05.2010	Überleitung der HB in KB III in vorgesehener Meldedatei: - Ausweisanpassungen - Ansatz- und Bewertungsanpassungen nach NKF (KB II) - Aufdeckung stiller Reserven (KB III) - Bestätigung KB III durch Wirtschaftsprüfer Ausnahme: Stadtwerke Teilkonzern: 06.2010 – 07.2010
bis 30.05.2010	Übermittlung der Meldedaten durch die Betriebe an die Konsolidierungsstelle Ausnahme: Stadtwerke Teilkonzern: spätestens 31.07.2010
06.2010	Übersendung der Prüfungsberichte zum Jahresabschluss (HB) Ausnahme: Stadtwerke Teilkonzern: 08.2010
bis 30.09.2010	Aufstellung des Gesamtabschlusses intern
bis 30.09.2010	Anpassung Gesamtabschlussrichtlinie

bis 30.09.2010	Bestätigung des Gesamtabchlussentwurfs durch die Kämmerin; Begleitende Abstimmung mit dem Rechnungsprüfungsamt
ab 01.10.2010	Weiterleitung des bestätigten Entwurfs an den Rat zur Feststellung; Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss

2.7. Konzerninterne Abstimmungen (Saldenabstimmungen)

Die Saldenabstimmung wird von der Stadt Münster unterjährig zum Stichtag 30.06. sowie zum Stichtag 31.12. eines jeden Jahres veranlasst.

Die Abstimmung der internen Leistungsbeziehungen der voll zu konsolidierenden Betriebe (siehe Pkt. 2.5.) dient der Vermeidung von Differenzen bei der Schulden- bzw. Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

Für die Saldenabstimmungen werden den betreffenden Unternehmen vorab entsprechende Formulare zur Verfügung gestellt.

2.8. Formularwesen

Um bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses eine strukturierte und einheitliche Vorgehensweise zu gewährleisten, sind die von der Stadt Münster vorgegebenen Formblätter zu verwenden.

Dazu zählt vor allem die den voll zu konsolidierenden Betrieben zur Verfügung gestellte Meldedatei. Dieses excelbasierte Überleitungstool dient dazu, die Umgliederungen entsprechend dem Positionenplan und der Wertveränderungen durch Bewertungsanpassungen und die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten zu erfassen. Die Meldedatei ist entsprechend den Angaben zu füllen.

Weiterhin müssen alle verbundenen Betriebe im Rahmen der unterjährigen Saldenabstimmung Formulare ausfüllen, die der Konzernabstimmung im Konzern Stadt Münster dienen.

Es findet eine stetige Fortentwicklung und Anpassung der Formblätter an die jeweiligen Gegebenheiten zum Gesamtabchlussstichtag statt.

Die Formblätter werden den betreffenden Betrieben termingerecht zur Verfügung gestellt.

In den Formblättern dürfen keine Veränderungen von Seiten der Betriebe vorgenommen werden (bspw. Formeländerungen, Spalten / Zeilen löschen / einfügen etc.). Bei Unklarheiten ist mit dem Projektverantwortlichen der Stadt Münster Rücksprache zu halten.

2.9. Technische Unterstützung des Gesamtabchlusses durch Einsatz einer Konsolidierungssoftware

Die Stadt Münster hat sich für den Einsatz der Konsolidierungssoftware SAP SEM-BCS (Strategic Enterprise Management-Business Consolidation Services) entschieden.

Die von den voll zu konsolidierenden Betrieben manuell ausgefüllten Meldedateien bilden dabei die Datenbasis für den Import in das SEM-BCS-System.

3. Konsolidierungskreis

Der Konsolidierungskreis wird abgegrenzt, um Betriebe festzulegen und einzuordnen, die zusammen mit der Stadt Münster den „Konzern“ bilden und deren interne Leistungsbeziehungen untereinander eliminiert werden müssen.

Ein Schaubild der in den Gesamtabchluss der Stadt Münster einzubeziehenden voll zu konsolidierenden Betriebe und assoziierten Unternehmen ist der Anlage 1 zu entnehmen. Die Anlagen zum Konsolidierungskreis werden den Betrieben halbjährlich zur Verfügung gestellt, sofern sich Änderungen im Konsolidierungskreis ergeben.

Der Konsolidierungskreis der Stadt Münster gliedert sich wie folgt (siehe dazu auch Pkt. 2.3. Geltungsbereich):

Vollkonsolidierung:

- Teilkonzern Stadtwerke Münster GmbH (inkl. Westfälische Bauindustrie GmbH)
- Wohn + Stadtbau, Wohnungsunternehmen der Stadt Münster GmbH
- Abfallwirtschaftsbetriebe Münster

At Equity:

- citeq
- Westfälischer Zoologischer Garten Münster GmbH
- Städtische Bühnen Münster

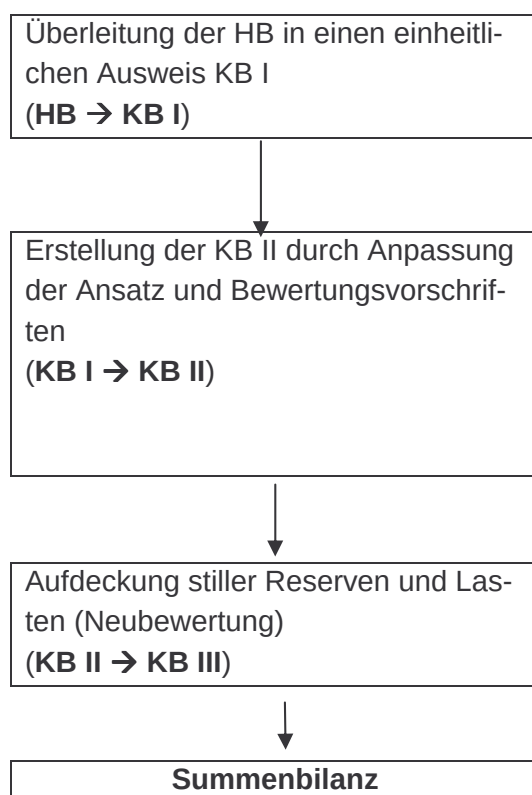
Aufgrund des Sparkassengesetzes NRW sind die Sparkasse Münsterland Ost und Ihre Beteiligungen nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen.

4. Vorbereitung der Einzelabschlüsse für die Konsolidierung

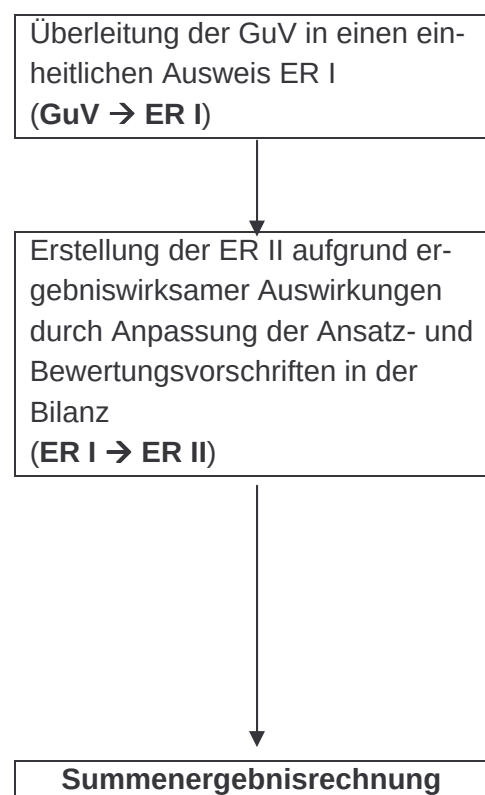
4.1. Überblick vom Einzelabschluss zur Summenbilanz / Summenergebnisrechnung

Zur Erstellung einer Summenbilanz / Summenergebnisrechnung sind die nachfolgend dargestellten Arbeitsschritte durchzuführen. Die Einzelabschlüsse der Kommune und der voll zu konsolidierenden Betriebe bilden dabei die Grundlage.

Erstellung der Summenbilanz



Erstellung der Summenergebnisrechnung



Die einzelnen KB III / ER II des Vollkonsolidierungskreises werden zu einer Summenbilanz bzw. Summenergebnisrechnung aufaddiert. Anschließend können die Konsolidierungsbuchungen vorgenommen werden (siehe Pkt. 5.1.).

Für die Ausführung der o.g. Arbeitsschritte sind u.a. die nachfolgenden Grundsätze zu beachten.

4.2. Einheitliche Abschlussstichtage

Der NKF-Gesamtabschluss ist gem. § 116 Abs. 1 S. 1 GO NRW auf den 31.12. aufzustellen. Die Jahresabschlüsse aller voll zu konsolidierenden Betriebe sind daher grundsätzlich auf diesen Stichtag aufzustellen.

Es gelten folgende Ausnahmen:

- Bei assoziierten Betrieben, die nach der At-Equity Methode einbezogen werden, kann gem. § 50 Abs. 3 GemHVO i.V.m. § 312 Abs. 6 HGB der jeweils letzte Jahresabschluss (auch bei abweichendem Stichtag) herangezogen werden.
- Bei verbundenen Betrieben, die voll zu konsolidieren sind, kann von einem Zwischenabschluss abgesehen werden, sofern der Abschlussstichtag um weniger als 3 Monate vor dem 31.12 liegt (entsprechende Anwendung § 299 Abs. 2 HGB).

In beiden Fällen müssen Vorgänge von besonderer Bedeutung, die zwischen dem jeweiligen Abschlussstichtag und dem 31.12. angefallen sind, im Gesamtanhang angegeben werden.

Zwischenabschlüsse sowie Jahresabschlüsse, die nicht nach den gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind (Abschlussprüfung), müssen vom Prüfungsausschuss geprüft werden (§ 116 Abs. 7 GO NRW).

4.3. Einheitliche Währung

Der Gesamtabschluss wird in Euro aufgestellt. Werden Jahresabschlüsse gemeindlicher Betriebe in fremder Währung aufgestellt, muss eine Währungsumrechnung vorgenommen werden.

4.4. Einheitlicher Ausweis (Konzernkontenrahmen)

Bei der Erstellung der KB I / ER I sind die Gliederungen, der nach HGB aufgestellten Einzelbilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der im Gesamtabschluss voll zu konsolidierenden Betriebe (siehe Pkt. 3.), entsprechend den kommunalen Gliederungsvorschriften nach § 49 Abs. 3 i.V.m. §§ 38, 41 GemHVO NRW einheitlich anzupassen.

Die Umgliederungen und Aufteilungen sind anhand des Positionenplans der Stadt Münster (Positionenplan siehe Anlage 3 und 4) in der Meldedatei vorzunehmen. Zu Dokumentationszwecken der Umgliederungen befinden sich in der Meldedatei entsprechende Blätter „Formular Überleitung Bilanz“ und „Formular Überleitung ErgebRe“, die gefüllt werden müssen.

Der Positionenplan orientiert sich in erster Linie an der gesetzlich vorgegebenen Struktur für den Einzelabschluss der Kommune und wird durch konzernspezifische Sachverhalte erweitert. Dementsprechend ergeben sich die Gliederungen der Gesamtbilanz (Pkt. 2.1.2.2.) und der Gesamtergebnisrechnung (Pkt. 2.1.2.1.).

Notwendige Schritte der Anpassung HB → KB I / GuV → ER I:

- Vorbereitung und Abstimmung des Positionenplans (siehe Anlage 3 und 4) und Überleitung der Einzelabschlüsse
- Umgliederungen, die zur Erzielung eines „konzerneinheitlichen“ Ausweises in Bilanz und Ergebnisrechnung erforderlich sind
- Aufteilung bestimmter Bilanzposten auf die tiefer gegliederten Posten nach NKF, insbesondere im Bereich Anlagevermögen
- Erfassung von sonstigen Korrekturen (Abweichungen), die allein aufgrund der Eigenart eines Gesamtabchlusses entstehen können

In der Anlage 8 werden die vom Modellprojekt vorgeschlagenen Ausweiserleichterungen hinsichtlich Ausweis, Ansatz und Bewertung zusammenfassend aufgezeigt.

Die Form der Darstellung, vor allem von Gesamtbilanz, Gesamtergebnisrechnung und Kapitalflussrechnung ist aufgrund des Stetigkeitsgrundsatzes beizubehalten, soweit nicht aufgrund besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind.

4.5. Einheitlicher Ansatz und Bewertung

Bei der Erstellung der KB II sind die Ansatz- und Bewertungsunterschiede zwischen HGB und NKF zu vereinheitlichen. GO NRW und GemHVO NRW stellen dabei die anzuwendende Ansatz- und Bewertungsgrundlage dar.

Die Bewertung muss bei gleichen Sachverhalten nach den gleichen Bewertungsmethoden erfolgen. Gleiche Sachverhalte liegen vor, wenn:

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

In der Anlage 6 werden die wesentlichen Unterschiede zwischen HGB, NKF und BilMoG getrennt nach Ansatz- und Bewertungsunterschieden sowie in der Anlage 9 die vom Modellprojekt vorgeschlagenen Erleichterungen hinsichtlich Ansatz- und Bewertungsanpassungen zusammenfassend aufgezeigt.

Unabhängig von der Anwendung der Wahlrechte im Einzelabschluss der Betriebe, können die nach dem Haushaltsrecht zulässigen Wahlrechte neu / abweichend ausgeübt werden. Sie müssen jedoch einheitlich für alle Vermögensgegenstände und Schulden im Gesamtabchluss angewandt werden.

Entsprechende Posten, die von den für den Gesamtabchluss vorgeschriebenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden abweichen, sind im Rahmen der Überleitung auf die KB II anzupassen. Die Anpassungen sind in der dafür vorgesehenen „Bewertungsanpassungsspalte“ in der Meldedatei zu erfassen. Die einzelnen Anpassungen müssen dokumentiert werden.

Bei den Anpassungen der Rechnungslegungsvorschriften ist der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu berücksichtigen. Werden darüber hinaus Abweichungen nicht berücksichtigt, so sind diese im Gesamtanhang anzugeben und zu begründen.

4.6. Ausnahmen von den Grundsätzen der Einheitlichkeit

Auf Ansatz- und Bewertungsanpassungen 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 (< 5%) sind (Grundsatz

der Wesentlichkeit vgl. Pkt. 2.4.). Solche Sachverhalte sind im Gesamtanhang anzugeben und zu begründen.

Bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung einer Bewertungsanpassung ist folgendes zu beachten:

- Es muss eine jeweils gesonderte Betrachtung der Auswirkung auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage erfolgen (unwesentlich bei < 3%).
- Wenn Voraussetzungen für einzelne Sachverhalte bei isolierter Betrachtung erfüllt sind, nicht aber in Summe aller Sachverhalte, so müssen Bewertungsanpassungen insoweit erfolgen, bis die Summe der verbleibenden Sachverhalte wieder unwesentlich wird.
- Zur Beurteilung der Wesentlichkeit von Bewertungsabweichungen ist eine überschlägige Ermittlung der Wertansätze nach den „konzerneinheitlich“ angewandten Bewertungsmethoden erforderlich.
- In jedem Einzelfall und zu jedem Stichtag müssen unter Berücksichtigung individueller Umstände die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts erneut geprüft werden

Sonstige Ausnahmen bzw. Erleichterungen siehe Anlagen 8 und 9.

4.7. Ermittlung der stillen Reserven und Lasten

Im Anschluss an die Überleitung der Bilanz- und GuV-Gliederungen (KB I / ER I) und an 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 (Neubewertungsmethode).

Entsprechend des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 32 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GemHVO NRW) sollen die stillen Reserven und Lasten grundsätzlich einzeln aufgedeckt werden. Die Zuordnung darf auch auf Ebene von Anlagengruppen bzw. Bilanzposten erfolgen, sofern eine exakte Verteilung der stillen Reserven und Lasten nicht mit vertretbarem Aufwand möglich ist.

Dies betrifft auch von den Betrieben selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände, die im Einzelabschluss des Betriebs nicht aktivierbar sind (vgl. § 248 HGB). Diese können aus der Perspektive des Einheitsgrundsatzes erworbene immaterielle Vermögensgegenstände darstellen die aktivierungspflichtig sind.

Analyse der Vermögensgegenstände und Schulden:

- Bewertungsgutachten zu Grundstücken / Gebäuden / Finanzanlagen / Rückstellungen soweit vorhanden
- Börsen- oder Marktpreise zu einzelnen Vermögensgegenständen, soweit verfügbar
- Begründete Schätzungen der stillen Reserven, soweit entsprechende Anhaltspunkte vorliegen
- Im Zweifelsfall stellen die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten die besten Schätzungen für Zeitwerte dar.

Soweit stille Reserven und 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 bleiben) auf Ebene der Anlagegruppen oder der Bilanzposten vorgenommen werden.

Die Fortschreibung der stillen Reserven und Lasten nach dem Einzelerfassungsgrundsatz erfordert eine detaillierte Verwaltung von sämtlichen Zu- und Abgängen. Abgänge und außerplanmäßige Abschreibungen auf Anlagen mit stillen Reserven und Lasten müssen mit Informationen hinterlegt und einzeln betrachtet werden. Im Falle der Zuordnung auf Anlagegruppen / Bilanzposten sind auf Buchwertabgänge entfallende stille Reserven in wertmäßiger Relation zum jeweiligen Gesamtbestand zu berücksichtigen. Zugänge sind im Rahmen der Folgekonsolidierung gesondert zu betrachten, sie sind separat abzuschreiben, ohne Zuordnung stiller Reserven.

Entsprechende Anpassungen erfolgen im Rahmen der Überleitungsrechnung (KB II → KB III) in der Spalte „Stille Reserven“ der Meldedatei.

5. Konsolidierungsrichtlinie

5.1. Vollkonsolidierung

Die in § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW aufgeführten verbundenen Betriebe (siehe auch Pkt. 3.) sind gem. den §§ 300 bis 309 HGB voll zu konsolidieren.

Die Vollkonsolidierung umfasst:

- Kapitalkonsolidierung (Neubewertungsmethode)
- Schuldenkonsolidierung
- Zwischenergebniseliminierung
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung

5.1.1. Behandlung konzerninterner Beziehungen

Der Einheitsgrundsatz geht von dem Gedanken aus, dass die einbezogenen Betriebe im „Konzern-Kommune“ nicht nur eine wirtschaftliche, sondern auch eine rechtliche Einheit bilden. Daraus ergibt sich, dass alle konzerninternen Geschäftsbeziehungen der im Gesamtabchluss voll zu konsolidierenden Betriebe untereinander zu eliminieren sind. Die Konsolidierungen werden im Folgenden dargestellt und erläutert.

5.1.2. Kapitalkonsolidierung

Bei der Kapitalkonsolidierung werden die Kapitalverflechtungen der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden voll zu konsolidierenden Betriebe eliminiert. Dabei wird der Beteiligungsbuchwert der jeweiligen Beteiligung aus den Einzelabschlüssen mit dem auf die Beteiligung entfallenden anteiligen Eigenkapital verrechnet. Ziel ist es, die Doppelerfassung im Summenabschluss zu beseitigen, da in ihm sowohl die Beteiligung der Kommune an den Betrieben (Kommunalbilanz) als auch das der Kommune zuzuordnende Eigenkapital der Betriebe (Handelsbilanz) ausgewiesen sind.

Bei der Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode wird das konsolidierungspflichtige Eigenkapital vor Durchführung der Kapitalkonsolidierung gem. § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB mit dem Betrag angesetzt, der sich nach einer vollständigen Neubewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden nach Zeitwerten (siehe Pkt. 4.7.) ergibt (Aufdeckung stiller Reserven und Lasten; Neubewertungsmethode → Gesamtanhangsangabe).

Das anteilige Eigenkapital entspricht den Positionen:

- Gezeichnetes Kapital
- Kapitalrücklagen
- Gewinnrücklagen
- Gewinnvortrag / Verlustvortrag
- Jahresüberschuss / -fehlbetrag (bis zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung)

Nicht einzubeziehen sind:

- Sonderposten mit Rücklageanteil nach HGB
- Sonderposten gemäß § 43 GemHVO NRW

Die Kapitalkonsolidierung erfolgt auf Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung der Beteiligung in den Gesamtabchluss (§ 301 Abs. 2 HGB → Gesamtanhangsangabe).

Durch die Verrechnung des neu bewerteten Eigenkapitals mit dem Beteiligungsbuchwert kann ein aktiver oder passiver Unterschiedsbetrag entstehen. Entsteht dieser auf der Aktivseite wird dieser in der Gesamtbilanz als „Firmenwert“ (Goodwill) und wenn er auf der Passivseite entsteht, als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ (Badwill) ausgewiesen (Erläuterung im Gesamtanhang). Aktivishe und passivische Unterschiedsbeträge können gem. § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 3 HGB miteinander verrechnet werden. Hierzu ist eine Gesamtanhangsangabe erforderlich.

Ein entstandener Firmenwert ist in jedem folgenden Geschäftsjahr entweder mindestens zu einem Viertel abzuschreiben bzw. kann auch über die voraussichtliche Nutzungsdauer, längstens über 15 Jahre, verteilt werden. Gem. § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW i.V.m. § 309 Abs. 1 Satz 3 HGB ist es darüber hinaus auch zulässig, den Firmenwert offen mit den Rücklagen zu verrechnen. Dadurch wird zukünftig das Gesamtergebnis nicht mehr durch dessen planmäßige Abschreibungen belastet. Ein passivischer Unterschiedsbetrag darf nur unter den Voraussetzungen des § 309 Abs. 2 HGB aufgelöst werden.

Wenn am Eigenkapital eines voll zu konsolidierenden Betriebes Konzernaußenstehende beteiligt sind, muss in der Gesamtbilanz ein „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ gebildet werden. Dieser entspricht dem Anteil des Eigenkapitals, der auf den „Außenstehenden“ entfällt. Wertänderungen durch Neubewertung (stille Reserven und Lasten) sind entsprechend dem Anteil mit einzubeziehen.

5.1.3. Schuldenkonsolidierung

Bei der Schuldenkonsolidierung werden interne Leistungsbeziehungen, die im Konzern Verpflichtungen gegenüber sich selbst darstellen und nach den Ansatzgrundsätzen in der Gesamtbilanz nicht berücksichtigt werden dürfen, herausgerechnet, um die Gesamtvermögenslage zutreffend darzustellen. Die Gesamtbilanz würde ohne eine Durchführung der Schuldenkonsolidierung durch Sachverhalte „aufgebläht“ und falsch dargestellt.

Weiterhin sind ebenfalls alle Angaben zu den Haftungsverhältnissen und sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 47 GemHVO NRW) auf eliminierungspflichtige Sachverhalte zu untersuchen.

Nachfolgend werden beispielhaft die Jahresabschlussposten dargestellt, die auf konzerninterne Schuldbeziehungen zu untersuchen sind:

Aktivseite:

- Ausstehende Einlagen auf das Eigenkapital, davon eingefordert
- Geleistete Anzahlungen
- Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- Wertpapiere des Anlagevermögens
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- Forderungen gegen verbundene Unternehmen
- Sonstige Vermögensgegenstände
- Sonstige Wertpapiere
- Schecks und Guthaben bei Kreditinstituten
- Rechnungsabgrenzungsposten

Passivseite:

- Sonderposten
- Sonstige Rückstellungen
- Anleihen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und Ausstellung eigener Wechsel
- Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- Rechnungsabgrenzungsposten

Anhangsangaben:

- Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln
- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen
- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten
- Sonstige Haftungsverhältnisse.

Bei Haftungsverhältnissen in den Einzelabschlüssen, die auf konzerninterne Schuldbeziehungen beruhen, entfällt eine Vermerkplicht im Gesamtabschluss, da

dem Grunde nach unsichere Verpflichtungen gegenüber sich selbst nicht vermerkpflichtig sind.

Beispiele:

- Hat ein in den Gesamtabchluss einbezogener Betrieb einem anderen einbezogenen Betrieb z.B. eine Bürgschaft gewährt, so ist die aus der Bürgschaft resultierende Verpflichtung im Gesamtabchluss nicht vermerkpflichtig.
- Dies gilt ebenfalls, wenn ein in den Gesamtabchluss einbezogener Betrieb einem konzernaußenstehenden Dritten eine Bürgschaft für eine zu erbringende Leistung von einem ebenfalls einbezogenen Betrieb gewährt. In diesem Fall muss ein Vermerk unterbleiben, da die entsprechende Hauptschuld (des zur Leistung verpflichteten Unternehmens) gegenüber dem Nichtkonzernunternehmen schon in der Einzelbilanz des verpflichteten Konzernunternehmens und damit ebenfalls in der Gesamtbilanz auszuweisen ist. Mit einem zusätzlichen Vermerk der Bürgschaftsverpflichtung als Haftungsverhältnis unter der Gesamtbilanz oder im Gesamtanhang würde die Verpflichtung aus dem Schuldverhältnis hier doppelt berücksichtigt.

Bei der Schuldenkonsolidierung können sog. Aufrechnungsdifferenzen entstehen. Diese entstehen, wenn sich interne Leistungsbeziehungen (z.B. Forderungen / Verbindlichkeiten) in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen. Die Aufrechnungsdifferenzen können aktivisch (Forderung > Verbindlichkeit) oder passivisch (Forderung < Verbindlichkeit) bestehen. Dafür kann es unterschiedliche Entstehungsgründe geben. Es wird unterschieden zwischen:

1. unechten Aufrechnungsdifferenzen
2. stichtagsbedingten Aufrechnungsdifferenzen und
3. echten Aufrechnungsdifferenzen

zu 1. Unechte Aufrechnungsdifferenzen

- durch falsche oder fehlende Buchungen in der Verarbeitung des Buchungsstoffs
 - Folge: Forderungs- und Verbindlichkeitsbuchungen erfolgen in unterschiedlichen Perioden
 - Vermeidung: durch Saldenabstimmung der Konzernunternehmen bei der Aufstellung der Einzelabschlüsse und ggf. unterjährig
 - stellen kein spezifisches Problem der Schuldenkonsolidierung dar

- Korrekturen: je nach Art des Geschäftsvorfalles entweder erfolgswirksam oder erfolgsneutral bereits bei der Erstellung der KB II (Ansatz- und Bewertungsanpassungen) nachbuchen oder bei Konsolidierung, wenn es in der KB II versäumt worden ist.
- durch zeitliche Buchungsunterschiede, aus der Beachtung des Realisationsprinzips
 - zwischen Entstehungszeitpunkt Forderung und Verbindlichkeit liegt ein Bilanzstichtag
 - Korrektur: erfolgswirksame Eliminierung

zu 2. Stichtagsbedingte Differenzen

- wenn sich konzerninterne Leistungsbeziehungen aufgrund abweichender Bilanzstichtage der einbezogenen Betriebe in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen (§ 299 Abs. 2 HGB Verzicht auf Zwischenabschluss)
- spiegeln zeitliche Buchungsunterschiede wider
- Korrektur: je nach Art des Geschäftsvorfalles entweder erfolgswirksam oder erfolgsneutral bereits bei der Erstellung der KB II (Ansatz- und Bewertungsanpassungen) nachbuchen oder bei Konsolidierung, wenn es in der KB II versäumt worden ist.

Zu 3. Echte Aufrechnungsdifferenzen

- wenn sich konzerninterne Leistungsbeziehungen aufgrund von Ansatz- und Bewertungsvorschriften in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen
- lassen sich selbst bei Anwendung konzerneinheitlicher Bewertungsmethoden nach § 308 HGB nicht vermeiden
- Mögliche Gründe sind:
 - o Rückstellungen, denen keine Forderung gegenübersteht,
 - o Niederstwertvorschriften für Forderungen bzw. Höchstwertprinzip für Verbindlichkeiten
- Eliminierung durch die Schuldenkonsolidierung, da nach dem Einheitsgrundsatz die Geschäftsvorfälle, aus denen die Differenzen resultieren, gar nicht stattfinden
- Beachten, in welchem Geschäftsjahr die Differenzen entstanden sind:
 - o Differenzen vollständig im aktuellen Geschäftsjahr entstanden und im Einzelabschluss des einbezogenen Betriebs erfolgswirksam berücksichtigt, dann Neutralisierung der Differenzen bei der Konsolidierung ebenfalls erfolgswirksam

- bei aktivischer Differenz, die im Einzelabschluss Ertrag war, wird im Rahmen der Konsolidierung in gleicher Höhe ein zusätzlicher Aufwand gebucht
- bei einer passivischen Differenz, die im Einzelabschluss Aufwand war, wird in gleicher Höhe ein zusätzlicher Ertrag gebucht
- bei erfolgsneutraler Entstehung auch erfolgsneutrale Eliminierung
- o Differenzen in Folgejahren, die nicht in der Abrechnungsperiode sondern in Vorperioden entstanden sind, werden erfolgsunwirksam eliminiert, da sie schon in den Vorperioden erfolgswirksam verrechnet wurden, durch
 - direkte Einzelkorrektur: Verrechnung entweder erfolgsneutral über den Ergebnisvortrag bzw. mit den Gewinnrücklagen oder
 - indirekte Globalkorrektur: Bildung eines passivischen Korrekturpostens zum Eigenkapital, der ein positives oder negatives Vorzeichen haben kann.
- o Aufrechnungsdifferenzen werden in der Konzernbuchführung gesondert erfasst und fortgeführt

Auf eine Schuldenkonsolidierung kann nach § 303 Abs. 2 HGB verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schuldens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Es ist eine Gesamtbetrachtung aller zu konsolidierender Sachverhalte erforderlich.

Weiterhin kann aus Wirtschaftlichkeitsgründen darauf verzichtet werden, einzelne unwesentliche Aufrechnungsdifferenzen fortzuführen. Veränderungen solcher Aufrechnungsdifferenzen könnten dann erfolgsneutral mit dem Eigenkapital verrechnet werden und nicht, wie eigentlich notwendig, erfolgswirksam über die Gesamtergebnisrechnung.

5.1.4. Zwischenergebniseliminierung

Bei der Zwischenergebniseliminierung sind entstandene Gewinne und Verluste, die aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen Betrieben beruhen, zu eliminieren, denn die Zwischengewinne bzw. –verluste werden aus Konzernsicht erst bei Verlassen des Konsolidierungskreises realisiert.

Voraussetzung für das Entstehen von Zwischengewinnen:

- Vorliegen eines Vermögensgegenstandes

- Bilanzierung des Vermögensgegenstandes in der Gesamtbilanz
- Beruhen auf Lieferung oder Leistung innerhalb des Konsolidierungskreises
- Wertunterschied gegenüber Gesamtanschaffungs- oder Herstellungskosten (AK aus Sicht der Einzelbilanz $\neq$ HK aus Sicht des Konzerns; der Vermögensgegenstand ist dann aus Konzernsicht mit den (Konzern-) Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Gesamtbilanz anzusetzen)

Beispiele:

- Veräußerungen von Grundstücken und Gebäuden zwischen der Kommune und ihren voll zu konsolidierenden Betrieben
- Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen, die von einem voll zu konsolidierenden Betrieb hergestellt wurden

Das zu eliminierende Zwischenergebnis kann aus dem im Konzern entstandenen Gewinn oder Verlust oder auch aus bewertungsunabhängigen Bestandteilen infolge konzerneinheitlicher Bewertung resultieren.

Das Zwischenergebnis wird erfolgswirksam in voller Höhe mit dem Gesamtergebnis in der Gesamtbilanz verrechnet. Dies gilt auch dann, wenn fremde Dritte an dem Konzernunternehmen beteiligt sind. Es erfolgt keine Korrektur des auf die anderen Gesellschafter entfallenden Fremdanteils.

Wenn sich der Vermögensgegenstand im Folgejahr noch im Bestand befindet, wird das Zwischenergebnis erfolgsneutral mit dem Konzerneigenkapital (Ergebnisvortrag) verrechnet.

Im Rahmen 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.

Es kann auf eine Zwischenergebniseliminierung verzichtet werden, wenn die Zwischenergebnisse für die Vermögens-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Gesamtabchlusses von untergeordneter Bedeutung sind. Dies trifft bspw. zu, wenn die Zwischenergebnisse im Verhältnis zum Gesamtergebnis unbedeutend sind und auch der Verzicht auf die Schulden- und Aufwands- und Ertragskonsolidierung zusammen mit der Zwischenergebniseliminierung von untergeordneter Be-

deutung ist (doppeltes Minimumprinzip). Die Methodenstetigkeit bzw. eventuelle anhangangabepflichtigen Abweichungen sind zu beachten (§ 297 Abs. 3 HGB). Darüber hinaus kann auf die Eliminierung verzichtet werden, wenn übliche Marktbedingungen bei der Transaktion zur Anwendung kamen und die Ermittlung des Ansatzes mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden wäre.

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

5.1.5. Aufwands- und Ertragseliminierung

Das Ziel der Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Gesamtabschluss ist es, in der Gesamtergebnisrechnung nach Art und Höhe nur die Aufwendungen und Erträge abzubilden, die nur aus Transaktionen mit Dritten und nicht mit den „Konzernunternehmen“ resultieren.

Nachfolgend werden kurz die Schritte zur Bereinigung konzerninterner Aufwendungen und Erträge dargestellt. Dabei ist grundsätzlich vom Einheitsgrundsatz auszugehen:

1. Überlegung: Wie ist der zu betrachtende Geschäftsvorfall in der Gesamtergebnisrechnung in der Einheit Konzern abzubilden?
2. Die Abbildung in der Gesamtergebnisrechnung ist dann mit der Abbildung in der Summen-Ergebnisrechnung zu vergleichen.
3. Ausgehend von der Summen-Ergebnisrechnung sind dann die notwendigen Konsolidierungsbuchungen vorzunehmen, die den Geschäftsvorfall innerhalb des Konzerns richtig darstellen.

Beispiele für die Konsolidierung von Innenumsatzerlösen:

A liefert an B einen selbst hergestellten Vermögensgegenstand für € 20; AK / HK: Materialaufwand € 10, Löhne € 5

	EA-GuV A		EA-GuV B		Summen-GuV		Konsolidierung		Konzern-GuV	
1) B veräußert den VG an Konzernfremde im gleichen GJ für € 30	S	H	S	H	S	H	S	H	S	H
Umsatzerlöse		20		30		50	20			30
Materialaufwand	10		20		30			20	10	
Löhne	5				5				5	
Jahresüberschuss	5		10		15				15	

2) VG befindet sich am Abschlussstichtag noch unbearbeitet im Bestand von B									
Umsatzerlöse		20	Wird nicht berührt		20	20			
Bestandsveränderung							15		15
Materialaufwand	10			10				10	
Löhne	5			5				5	
Jahresüberschuss	5		Vorräte 20	5		Vorräte	5	0	
2a) B veräußert den VG an Konzernfremde im Folgejahr für € 30									
Umsatzerlöse				30		30			30
Bestandsveränderung		Wird nicht berührt							
Materialaufwand			20		20		15	20	15
Löhne									
Jahresüberschuss			10		10		5		15
3) VG befindet sich am Abschlussstichtag bearbeitet (€ 15 Löhne) im Bestand von B									
Umsatzerlöse		20				20	20		
Bestandsveränderung				35		35	5		
Materialaufwand	10		20		30			20	10
Löhne	5		15		20				20
Jahresüberschuss	5		0		5		Vorräte	5	0

Darüber hinaus sind auch andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den Konzernbetrieben, z. B. Veräußerungsgewinne oder –verluste aus dem Verkauf von Anlagevermögen, Zinserträge aus Darlehensgewährungen u.ä. sowie konzerninterne Gewinnvereinnahmungen zu konsolidieren.

Auf die Aufwands- und Ertragskonsolidierung kann verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge insgesamt für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen der wirtschaftlichen Lage des Konzerns entsprechenden Bildes von untergeordneter Bedeutung sind. Auch hierbei gilt das doppelte Minimumprinzip, d. h. die Unwesentlichkeit muss für alle Konsolidierungsmaßnahmen eines einbezogenen Unternehmens isoliert und im Verbund geprüft werden (§ 305 Abs. 2 HGB). Nur wenn beide Prüfungen ergeben, dass die betreffenden Konsolidierungen von untergeordneter Bedeutung sind, darf auf sie verzichtet werden.

5.2. At-Equity Konsolidierung

Bei der At-Equity Methode, für die in § 50 Abs. 3 GemHVO NRW aufgeführten (assoziierten) Unternehmen (siehe auch 3.), erfolgt im Gegensatz zur Vollkonsolidierung grds. keine Einbeziehung von Vermögenswerten, Schulden, Aufwendungen und Erträgen des Beteiligungsunternehmens in den Gesamtabchluss. Stattdessen findet eine Fortschreibung des Beteiligungsbuchwerts um die anteilig auf den Anteilseigner entfallenden Eigenkapitalveränderungen beim Beteiligungsunternehmen statt (sog. At-Equity-Fortschreibung). Das Ziel der At-Equity-Methode besteht in einer zutreffenden Darstellung der gesamten Vermögenslage der Kommune, indem z.B. Gewinnthesaurierungen beim assoziierten Unternehmen im Beteiligungsbuchwert reflektiert werden (Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips). Der Ansatz und die Fortschreibung erfolgt in einem gesonderten Posten in der Gesamtbilanz.

Die At-Equity Konsolidierung ist gem. § 50 Abs. 3 GemHVO NRW i.V.m. §§ 311, 312 HGB nach der Buchwertmethode durchzuführen.

Bei erstmaliger Anwendung wird der Buchwert der Beteiligung im Einzelabschluss als Beteiligung an assoziierten Unternehmen im Gesamtabchluss ausgewiesen. In einer Nebenrechnung wird der Beteiligungsansatz auf eventuell vorhandene stille Reserven und Geschäfts- und Firmenwerte untersucht. Zu diesem Zweck wird der Beteiligungsansatz dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens gegenübergestellt. Ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens ist bei erstmaliger Anwendung im Konzernanhang anzugeben. Die Ergebnisse aus der Fortschreibung der Wertansätze der assoziierten Unternehmen sind in der Gesamtergebnisrechnung unter den gesonderten Posten als „Erträge aus assoziierten Unternehmen“ bzw. „Aufwendungen aus assoziierten Unternehmen“ auszuweisen.

Gewinnausschüttungen sind zur Vermeidung einer Doppelerfassung zu eliminieren, indem der Beteiligungsansatz entsprechend vermindert wird.

Für die Behandlung des Geschäfts- und Firmenwertes gilt § 309 HGB. Demzufolge kann alternativ zur Abschreibung über 4 Jahre eine Abschreibung über die planmäßige Nutzungsdauer oder eine offene Verrechnung mit den Rücklagen erfolgen.

Die im Jahresabschluss der assoziierten Unternehmen abweichenden Bewertungsmethoden müssen nicht an die konzerneinheitlichen Bewertungsmethoden angepasst werden. Sofern die Bewertung nicht angepasst wird, ist dies im Gesamtanhang anzugeben.

Die Schulden- oder Aufwands- und Ertragskonsolidierung kommt bei der Equity-Bewertung nicht zur Anwendung, da im Summenabschluss keine Forderungen, Verbindlichkeiten, Aufwendungen und Erträge des assoziierten Unternehmens enthalten sind. Die Zwischenergebniseliminierung wird nur durchgeführt, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind (§ 312 Abs. 5 HGB).

Gemäß § 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 „Beteiligungen“.

5.3. Latente Steuern

Latente Steuern sind wie auch im Einzelabschluss im Gesamtabchluss zu beachten. Es ist der Steueraufwand auszuweisen, der sich ergeben hätte, wäre der Konzern ein Unternehmen und das Gesamtergebnis die Besteuerungsgrundlage.

Dabei können aktive latente Steuern entstehen, wenn das steuerrechtliche Ergebnis größer ist als der handelsrechtliche Gesamtjahresüberschuss und passive latente Steuern, wenn das steuerrechtliche Ergebnis kleiner ist als der handelsrechtliche Gesamtjahresüberschuss.

Nach intensiver Diskussion hat das Modelprojekt zum NKF-Gesamtabchluss NRW allerdings festgestellt, dass die Ermittlung von latenten Steuern als ein im kommunalen Umfeld eher wesensfremdes Element von nur nachrangiger Bedeutung ist und ein größerer Aufwand zur Berechnung und Fortführung solcher Posten sich kaum rechtfertigen lässt. Für den Gesamtabchluss ist es also als sachgerecht und vertretbar anzusehen, trotz des Verweises auf § 306 HGB, die Steuerabgrenzung zu vernachlässigen. (Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabchlusses, 4. Auflage, August 2009, S. 170 ff.)

6. Prüfung und Offenlegung des Gesamtabchlusses

Die Prüfung des Gesamtabchlusses obliegt gem. § 59 Abs. 3 GO NRW dem Rechnungsprüfungsausschuss. Dieser bedient sich dabei der örtlichen Rechnungsprüfung. Besteht keine örtliche Rechnungsprüfung, kann er sich Dritte wie z.B. Wirtschaftsprüfer oder die GPA NRW heranziehen.

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.

Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung des Gesamtabchlusses sind nach § 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 Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vermittelt. Die Prüfung erstreckt sich weiterhin darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und ergänzende Satzungen sowie die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Der Gesamtlagebericht wird darauf geprüft, 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 Gemeinde erwecken.

Die Einzelabschlüsse der einbezogenen Betriebe werden nicht erneut Gegenstand der Prüfung des Gesamtabchlusses, wenn diese bereits nach den gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind (§ 116 Abs. 7 GemHVO NRW). Das Ergebnis der Prüfung des Gesamtabchlusses ist in einem Bestätigungsvermerk zusammenfassen (§ 101 Abs. 3 GO NRW).

Der innerhalb der ersten 9 Monate aufgestellte und danach geprüfte Gesamtabschluss ist spätestens zum 31.12. des Folgejahres vom Rat durch Beschluss zu bestätigen (§ 116 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 5 i.V.m. § 96 Abs. 1 GO NRW).

Nach der Bestätigung durch den Rat ist der Gesamtabschluss, Gesamtlagebericht, Beteiligungsbericht und Bestätigungsvermerk / Versagungsvermerk gem. § 116 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW unverzüglich anzuzeigen und öffentlich bekannt zu machen.

Der Gesamtabschluss ist im Anschluss an die Bekanntmachung bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

7. Inkrafttreten

Diese Richtlinie tritt mit Ratsbeschluss in Kraft.

Die Richtlinie wurde vom Rat der Stadt Münster in seiner Sitzung vom 03. Februar 2010 beschlossen.

Der Oberbürgermeister

Markus Lewe

10. Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
ALV	Anlagevermögen
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bspw.	beispielsweise
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
EA	Einzelabschluss
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
ER	Ergebnisrechnung
etc.	et cetera
ff.	fortfolgende
FGK	Fertigungsgemeinkosten
Fifo	First in first out
FK	Fremdkapital
GA	Gesamtabschluss
gem.	gemäß
GemHVO NRW	Gemeindehaushaltsverordnung Nordrhein-Westfalen
ggf.	gegebenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GO NRW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GoG	Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung
grds.	grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HB	Handelsbilanz
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
i.V.m.	in Verbindung mit
KB	Kommunalbilanz
Lifo	Last in first out
MGK	Materialgemeinkosten
ND	Nutzungsdauer

NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein Westfalen
Pkt.	Punkt
o.g.	oben genannt
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RHB	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
S.	Seite
sog.	sogenannte / r
SoPo	Sonderposten
TU	Tochterunternehmen
VG	Vermögensgegenstand
vgl.	vergleiche
VSEF-Lage	Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage
z.B.	zum Beispiel

11. Anlagenverzeichnis

Anlage 1	Übersicht über den Konsolidierungskreis der Stadt Münster
Anlage 2	Grafische Darstellung Aufgaben und Zeitplan
Anlage 3	Positionenplan zur Gesamtbilanz
Anlage 4	Positionenplan zur Gesamtergebnisrechnung
Anlage 5	Postenbeschreibung für den Gesamtabchluss
Anlage 6	Tabelle Ansatz- und Bewertungsunterschiede
Anlage 7	NKF Rahmentabelle und örtliche Nutzungsdauern Stadt Münster
Anlage 8	Übersicht Vereinfachungen zum Ausweis
Anlage 9	Übersicht Vereinfachungen zum Ansatz und zur Bewertung
Anlage 10	Muster Gesamtanhang
Anlage 11	Muster Gesamtverbindlichkeitspiegel
Anlage 12	Checkliste Gesamtlagebericht