

Erläuterungen zu den wesentlichen Positionen der Gesamtbilanz (Summenbilanz)

(Praxisleitfaden Mai 2009; Anlage VII Positionenrahmen; S. 14 ff.)

I. AKTIVA

1. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

Im Einzelabschluss gesondert angesetzte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB dürfen nach der GO NRW und der GemHVO NRW nicht angesetzt werden. In Fällen der Bildung des Postens in der Handelsbilanz ist bei Aufstellung der KB II darauf zu achten, dass der Posten aufgelöst wird und bereits vorgenommene Abschreibungen des abgelaufenen Geschäftsjahres korrigiert werden.

Anlagevermögen

Das Anlagevermögen umfasst sämtliche Vermögensgegenstände der Kommunen und Betriebe, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen.

2. Immaterielle Vermögensgegenstände

Nicht-physische, entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände, die im wirtschaftlichen Eigentum stehen, werden als immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert.

a) Geschäfts- oder Firmenwert

Diese Position enthält sowohl die Geschäfts- oder Firmenwerte aus den Einzelabschlüssen der Betriebe als auch die Geschäfts- oder Firmenwerte aus der Konsolidierung.

Geschäfts- oder Firmenwerte aus den Einzelabschlüssen

Als Geschäfts- oder Firmenwert darf gemäß § 255 Abs. 4 HGB 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. Diese Position darf nach NKF nicht angesetzt werden und ist in der KB II entsprechend aufwandswirksam auszubuchen.

Geschäfts- oder Firmenwerte aus der Vollkonsolidierung

Diese Position entsteht erst im Rahmen der Konsolidierung und beinhaltet den aktivischen Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung des Vollkonsolidierungskreises.

Geschäfts- oder Firmenwerte aus der Equity-Konsolidierung

Bei Anwendung der Kapitalanteilmethode für die Konsolidierung der assoziierten Unternehmen ist ein sich ggf. ergebender aktivischer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung hier auszuweisen.

b) Sonstige Immaterielle Vermögensgegenstände

In dieser Position sind die immateriellen Vermögensgegenstände zu erfassen. Sie sind ganz allgemein Rechte und übrige Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen für den Betrieb, zu deren Erlangung Aufwendungen aus einem Kauf- oder Tauschvorgang entstanden sein müssen. Die immateriellen Vermögensgegenstände müssen außerdem bewertungsfähig sein. Die grundstücksgleichen Rechte gehören zum unbeweglichen Anlagevermögen. Dagegen sind die Grunddienstbarkeiten, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, die nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewähren, als immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen, wenn dafür ein Entgelt bezahlt wurde. Werden die immateriellen Vermögensgegenstände nur kurzfristig genutzt, sind diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Zu den sonstigen immateriellen Vermögensgegenständen gehören z.B. Lizenzen, Konzessionen und Software. Bei Software wird zwischen Firmware, Systemsoftware und Anwendungssoftware unterschieden. Die Firmware ist ein fest mit dem Computer verbundener Programmbaustein, der als unselbstständiger Teil der Hardware mit dieser als Sachanlagevermögen zu aktivieren ist. Die Systemsoftware und die Anwendungssoftware sind auf Grund ihrer selbstständigen Verwertbarkeit grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren. Wird am Markt die Software nur zusammen mit der Hardware gehandelt, ist diese mit der Hardware wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand des Sach

anlagevermögens zu bilanzieren. Als immaterielle (unkörperliche) Wirtschaftsgüter kommen zudem in Betracht: Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile. Trivialprogramme sind abnutzbare bewegliche und selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter. Computerprogramme, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 410 Euro netto betragen, sind wie Trivialprogramme zu behandeln (vgl. EStR 5.5 Abs. 1). Keine immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern materiell (körperliche) und zugleich abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter sind, wenn sie nicht unter anderen rechtlichen Gesichtspunkten, z.B. als Kundenkartei oder Verlagsarchiv, als immaterielle Wirtschaftsgüter anzusehen sind, Computerprogramme, die keine Befehlsstruktur enthalten, sondern nur Bestände von Daten, die allgemein bekannt und jedermann zugänglich sind (vgl. EStH 5.5).

Sonstige selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

Gesondert zu erfassen sind die immateriellen Vermögensgegenstände, die selbst hergestellt oder nicht entgeltlich erworben wurden. Sie dürfen i.d.R. nicht aktiviert werden. Ein eigener Herstellungsvorgang für Software ist dann gegeben, wenn diese vom Anwender unter Einsatz seiner eigenen materiellen und personellen Ressourcen selbst geschaffen wird (Eigenherstellung). Dies liegt auch dann vor, wenn im Rahmen eines Dienstvertrages ein Softwareanbieter eingebunden worden ist und der Softwareanwender das wirtschaftliche Risiko (Herstellungsrisko) trägt. Eine Aktivierung dieser Software ist dann nicht zulässig. Dies gilt auch, wenn durch wesensverändernde Vorgänge aus der gekauften Standardsoftware eine Individualsoftware als neuer Vermögensgegenstand entsteht. Auch hierbei ist entscheidend, wer das Herstellungsrisko trägt. Unter diese Position fallen auch die immateriellen Vermögensgegenstände, die innerhalb des „Konzerns Kommune“ erworben wurden, insbesondere die immateriellen Vermögensgegenstände, die innerhalb des „Konzerns Kommune“ selbst geschaffen bzw. erworben wurden.

Sonstige entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

Soweit die immateriellen Vermögensgegenstände außerhalb des „Konzerns Kommune“ entgeltlich erworben wurden, sind sie gesondert zu erfassen.

c) Anzahlung auf immaterielle Vermögensgegenstände

Die von der Kommune oder ihren Betrieben geleisteten Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände sind hier zu erfassen.

3. Sachanlagen

Physische Vermögensgegenstände, die im wirtschaftlichen Eigentum stehen, werden analog zum HGB unter den Sachanlagen aktiviert. Die Gliederung nach der GemHVO NRW ist ausführlicher als nach HGB und erfordert insofern eine Umgliederung von Posten für die KB II. Insbesondere muss auch die Gesamtbilanz nicht nur gesonderte Ansätze für unbebaute und bebaute Grundstücke (vgl. nachfolgende Abgrenzung), sondern soll auch eine Trennung der Ansätze nach Nutzungsarten im Sinne der kommunalen Aufgabenerfüllung enthalten.

Abgrenzung bebauter und unbebauter Grundstücke

Für die Beurteilung, ob es sich um ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück handelt, ist auf den Begriff des Gebäudes im bewertungsrechtlichen Sinne abzustellen. Unter einem Gebäude wird ein Bauwerk auf eigenem oder fremden Grund und Boden verstanden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden ist, von einiger Beständigkeit und standfest ist. Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume stehen den Gebäuden gleich. Wegen der Abgrenzung der Gebäude von den Betriebsvorrichtungen vgl. EStR 7.1.

a) Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

In dieser Position sind die unbebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte zu erfassen. Als Grundstücke werden vermessene Teile des Grund und Bodens bezeichnet, für die ein eigenes Grundbuchblatt im Grundbuch geführt wird. Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG). Auszug aus dem Bewertungsgesetz: § 72 BewG Begriff (1) Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Gebäude sind als bezugsfertig anzusehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, sie zu benutzen; die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht entscheidend. (2) Befinden sich auf einem Grundstück Gebäude, deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeu-

tung sind, so gilt das Grundstück als unbebaut. Zu dieser Position gehören auch die bebauten Grundstücke der Kommune und ihrer Betriebe, auf denen sich fremde Bauten befinden. Dagegen sind die Grundstücke des Infrastrukturvermögens der Kommune und der Betriebe gesondert zu erfassen. Die auf den unbebauten Grundstücken befindlichen und ggf. abzuschreibenden unterschiedlichsten Aufbauten oder Anlagen stellen selbstständige Vermögensgegenstände dar, die getrennt vom jeweiligen Grund und Boden zu aktivieren sind. Dies gilt auch für die mit dem Grund und Boden verbundenen Rechte, z.B. Grunddienstbarkeiten, sowie für die im Boden befindlichen Bodenschätze.

Grünflächen

Bei dieser Position sind die unterschiedlichen Nutzungsformen von Grünflächen, z.B. Friedhöfe, Parkanlagen, Kleingartenanlagen, Kinderspielplätze, Naturschutzflächen, Wasserflächen von stehenden Gewässern u.a. zu erfassen. Dabei sind Gartenbauflächen nur zu berücksichtigen, wenn sie nicht als Ackerflächen genutzt werden. Auch sollten die fließenden Gewässer unter der Position „Sonstige unbebaute Grundstücke“ erfasst werden. Dafür spricht auch die Vielzahl der bei fließenden Gewässern bestehenden Auf- und Ausbauwerken, die einer Erfassung unter den Grünflächen entgegen stehen. Vorhandene Aufbauten -wie z.B. Pflanzen, Gartenanlagen, Spielgeräte, Einfriedungen und Umzäunungen- sind bei der Bilanzierung hier zu berücksichtigen. Bei Sportplätzen sind auch Zuschauertribünen, Umkleidekabinen, Sprunggruben, jedoch keine Stadien oder Arenen (siehe „Bebaute Grundstücke; Sportstätten“); bei Gewässern auch Absturzbauwerke, Wehranlagen, Absperrvorrichtungen u.a. unter diesem Posten zu berücksichtigen.

Ackerland

Zu dieser Position gehören das Ackerland sowie die sonstigen landwirtschaftlich genutzten Flächen der Kommune und ihrer Betriebe. Die damit im Zusammenhang stehenden Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen sind ebenso wie die Wohn- und Betriebsgebäudeflächen unter der jeweils zutreffenden Position zu erfassen. In der Regel finden sich auf landwirtschaftlichen Flächen keine oder nur wenige Anlagen oder Aufbauten. So sind hier nur dann auch Gartenbauflächen zu erfassen, wenn diese vergleichbar dem Ackerland genutzt werden. Andernfalls sind die Gartenbauflächen der Position „Grünflächen“ zuzuordnen. Außerdem sind vorhandene Aufbauten, z.B. Pflanzen, Gartenanlagen, Gewächshäuser, Brunnenanlagen (soweit nicht kulturhistorisch bzw. Denkmal), Einfriedungen u.a. zu berücksichtigen. Unter Beachtung des Wesentlichkeitsgrundsatzes kann von einer Bilanzierung unwesentlicher Ackerlandaufbauten abgesehen werden.

Wald, Forsten

Zu dieser Position gehören der im kommunalen/betrieblichen Besitz befindliche Wald sowie sonstige forstwirtschaftlich genutzte Flächen. Damit im Zusammenhang stehende Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen sind ebenso wie die Wohn- und Betriebsgebäudeflächen unter den jeweils zutreffenden Positionen zu erfassen. Eine Zusammenfassung von mehreren Komponenten, z.B. der Waldwege, zu einer Vermögenseinheit ist dabei nicht zulässig. Auch sind die vorhandenen Aufbauten zu berücksichtigen, zu denen stehendes Holzvermögen, Pflanzen, Einfriedungen, Umzäunungen u.a. gehören können.

Sonstige unbebaute Grundstücke

Diese Position stellt eine Sammelposition für die unbebauten Grundstücke der Kommune und ihrer Betriebe dar, die nicht unter den übrigen Positionen zu erfassen sind, z.B. unbebaute Baugrundstücke oder unbebaute Gewerbegrundstücke. Derartige unbebaute Grundstücke der Kommune oder eines Betriebes sind nur dann hier zu erfassen, wenn sie nicht zur kurzfristigen Veräußerung gehalten werden. Vorhandene Aufbauten auf den sonstigen unbebauten Grundstücken der Kommune und ihrer Betriebe, zu denen stehendes Holzvermögen, Pflanzen, Umzäunungen u.a. gehören können, sind hier zu berücksichtigen. Unter dieser Position sind ebenfalls die Grundstücke mit fließendem Gewässer auszuweisen. Beim Ansatz der fließenden Gewässer sind auch die Aufbauten -wie Absturzbauwerke und Wehranlagen- zu berücksichtigen. Auch die Grundstücke, für die Erbbaurechte vergeben worden sind, gehören zu dieser Position. Es kann sich hierbei auch um ein bebautes Grundstück handeln. In diesen Fällen besteht i.d.R. jedoch nur beim Grund und Boden dieses Grundstücks ein wirtschaftliches Eigentum der Kommune oder eines ihrer Betriebe.

b) Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Zu der Position „Bebaute Grundstücke“ zählen sämtliche Arten von Grundvermögen. Grundstücksgleiche Rechte sind dingliche Rechte, die bürgerlich-rechtlich wie Grundstücke behandelt werden.

Kinder- und Jugendeinrichtungen

Zur Position „Kinder- und Jugendeinrichtungen“ gehören Tageseinrichtungen für Kinder in Form von Krippen, Kindergärten und Horte sowie Einrichtungen mit altersgemischten Gruppen, aber auch Sonderschulkindergärten. Weiterhin fallen hierunter Einrichtungen der Jugendarbeit in Form

von Kinder- und Jugendferien-/erholungsstätten, Einrichtungen der Stadtranderholung, Jugendheime, Jugendzentren, Jugendbildungsstätten u.a. Außerdem sind hier auch die sonstigen Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien zu erfassen.

Schulen

Zur Position „Schulen“ gehören Grundschulen einschließlich Schulkindergärten, Hauptschulen, Realschulen und Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg, Gymnasien und Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg sowie Kollegs als Institute zur Erlangung der Hochschulreife als Weiterbildungskolleg, Gesamtschulen als organisatorische und pädagogische Zusammenführung der Schulformen in der Sekundarstufe I, Förderschulen in allen ihren Ausformungen, aber auch Berufskollegs mit Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule und Fachoberschule einschließlich der Schulsporthallen.

Wohnbauten

Zur Position „Wohnbauten“ gehören alle zum Zwecke des Wohnens von Menschen errichteten Gebäude bzw. bebauten Grundstücke der Kommune und ihrer Betriebe, die dadurch den Menschen einen Schutz vor Witterungseinflüssen gewähren und den Aufenthalt von Menschen gestatten.

Krankenhäuser

Zur Position „Krankenhäuser“ gehören alle Gebäude zum Zwecke der medizinischen Behandlung, (stationären) Unterbringung und Betreuung der Bevölkerung.

Soziale Einrichtungen

Zur Position „Soziale Einrichtungen“ gehören alle Gebäude, die die Kommune/Betriebe für soziale Zwecke vorhält/vorhalten. Dies umfasst z.B. Einrichtungen zum Zwecke des Wohnens von älteren Menschen wie z.B. Seniorenheime, aber auch weitere soziale Einrichtungen wie Frauenhäuser, Herbergen und Unterkünfte für Obdachlose, Aussiedler sowie Asylbewerber oder Beratungseinrichtungen. Bei erheblicher örtlicher Bedeutung kann diese Bilanzposition weiter entsprechend der Nutzungsarten/ Nutzergruppen untergliedert werden.

Sportstätten

Zur Position „Sportstätten“ gehören alle Gebäude mit Flächen für Zwecke des Vereinssports, Breitensports und - sofern keine Zugehörigkeit zu einer Schule vorliegt - des Schulsports. Zu dieser Position gehören insbesondere Sport- und Turnhallen, Tennis- und Eislaufhallen, Sportstadion und Arenen inklusive der mit der Sportstätte fest verbundenen Einrichtungsgegenstände. Sportplätze mit Zuschauertribünen und direkt zuzuordnenden Umkleideräumlichkeiten oder sonstige Gebäude sind der Position „Grünflächen“ zuzuordnen.

Mehrzweck- und Messehallen

Zur Position „Mehrzweck- und Messehallen“ gehören alle Gebäude zum Zwecke der Durchführung von z.B. Sport-, Musik- oder Kongressveranstaltungen, insbesondere dann, wenn eine Mehrfachnutzung möglich ist.

Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude

Unter die Position „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ fallen die Verwaltungs- und Betriebsgebäude, z.B. Feuerwehrgerätehäuser, Rettungswachen, Werkstätten, Lagerhallen, Parkhäuser, Tiefgaragen, Garagen, Bestattungseinrichtungen, aber auch das Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne, das nicht im Bereich „Infrastrukturvermögen“ erfasst werden darf. Dazu gehören insbesondere Einrichtungen, die der Bildung und Kultur, der Gesundheit, der Erholung und Freizeit dienen, z.B. Volkshochschulen, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Opernhäuser, Begegnungsstätten, Bürgerhäuser u.a. Soweit keine spezielleren Positionen für Krankenhäuser, Soziale Einrichtungen, Sportstätten oder Mehrzweck- und Messehallen (s.o.) eingerichtet wurden, sind Einrichtungen, die dem Sozialen oder dem Sport dienen, Stadthallen, Krankenhäuser oder Sanatorien hier zu erfassen.

c) Infrastrukturvermögen

Der Bereich „Infrastrukturvermögen“ umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion dazu bestimmt sind der örtlichen Infrastruktur zu dienen (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z.B. Kläranlagen, Sonderbauwerke. Wegen ihrer Eigenart und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne in der Bilanz gesondert auszuweisen. Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z.B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind hier nicht zu erfassen (vgl. Erläuterungen zur Position „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“).

Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

Unter dieser Sammelposition ist sämtlicher Grund und Boden des kommunalen sowie des betrieblichen Infrastrukturvermögens zu erfassen und zwar unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten. Zu beachten ist dabei, dass der Grundstücksbegriff im NKF auf die wirtschaftliche Einheit abstellt, so dass mehrere bürgerlich-rechtliche Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können/kann. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – oftmals aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z.T. unterschiedlichen Nutzungsarten, z.B. Straßen, Graben, Verkehrsbegleitfläche, Grünland, etc. In diesen Fällen ist zu prüfen, in welchem Umfang eine wirtschaftliche Einheit gegeben ist.

Brücken und Tunnel

Zu dieser Position gehören alle Brücken und Tunnel als oberirdische ingenieurtechnische Bauwerke, unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung für Fußgänger, Straßen- oder Schienenverkehr. Die Zuführungswege zu den Brücken und Tunnel der Kommune sind jedoch unter der Position „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ zu erfassen. Unterirdische ausgebauten Abwasserbeseitigungsanlagen gehören dagegen nicht zu dieser Position. Sie sind unter „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ zu erfassen.

Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Neben dem Streckennetz der Kommunen und ihrer Betriebe beinhaltet diese Position sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienende Anlagen der Streckenausrüstung, z.B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung sowie die sonstige Betriebstechnik. Die Anlagegüter können, orientiert an Steuerungsbedürfnissen, analog der Darstellung in der AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums gegliedert werden.

Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

Zu dieser Position gehören die ausgebauten Abwasserbeseitigungsanlagen, also sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes, z.B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe. Dazu gehören aber auch die maschinellen Teile des Kanalnetzes, z.B. Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen. Die Kläranlagen der Kommune und ihrer Betriebe, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen u.a. sowie öffentliche Toiletten sind ebenfalls dieser Position zuzuordnen.

Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Alle kommunalen und betrieblichen Straßen, als begeh- und befahrbare, befestigte und klassifizierte Verkehrswege, die von Fußgängern und verschiedenen Fahrzeugen benutzt werden, eine glatte Oberfläche haben und dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind oder diesem dienen, sind unter dieser Position zu erfassen. Aber auch Wege und Plätze, deren Nutzung für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet worden sind, fallen darunter. Zu beachten ist, dass zur öffentlichen Straße der Straßenkörper, das Zubehör und die Nebenanlagen (vgl. § 2 StrWG NRW) gehören. So zählen zum Zubehör sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z.B. Verkehrsschilder, Ampeln u.a.

Versorgungsanlagen (Strom, Gas, Wasser, Wärme, Abfall)

Unter diese Position fallen alle Anlagen, die der Strom-, Gas-, Wasserversorgung oder Abfallbeseitigung dienen. Abhängig von ihrer Bedeutung können sie auch je nach Versorgungsart erfasst und zugeordnet sowie ggf. in der kommunalen Gesamtbilanz getrennt angesetzt werden. Wegen der örtlich differierenden Bedeutung der Versorgungsanlagen für die kommunale Daseinsvorsorge ist jeweils festzulegen, ob ein zusammengefasster Ansatz von Strom-, Gas-, Wasserversorgungs- und Abfallbeseitigungsanlagen in der Gesamtbilanz sachgerecht, oder eine getrennte Bilanzierung vorzunehmen ist.

Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

Dieser Position sind die sonstigen Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens zuzuordnen, wenn diese nicht unter den zuvor genannten Positionen gesondert zu erfassen sind. Die hier zuzuordnenden Vermögensgegenstände können z.B. Rückhaltebecken für Regenwasser sein, aber auch Einrichtungen und Anlagen, die dem Hochwasserschutz dienen.

d) Bauten auf fremdem Grund und Boden

Dieser Position sind kommunale Bauten zuzuordnen, die sich nicht auf eigenem Grund und Boden der Kommune, sondern auf fremdem Grund und Boden befinden. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Kommune, ihrem Betrieb und dem Dritten als Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen den grundstücksgleichen Rechten kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht. Es ist vielmehr ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag und ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkte persönliche

Dienstbarkeit. Der fremde Grundstückseigentümer gestattet dadurch der Kommune oder ihrem Betrieb, eine bauliche Anlage auf seinem Grund und Boden vorzuhalten. Diese Position hat besondere Bedeutung für den Bereich der baulichen Anlagen in Form von Betriebsvorrichtungen, z.B. Trafostationen, Druckreglerstationen, die keine betrieblichen Einrichtungen, sondern eine selbstständige bauliche Einheit darstellen, und sich nicht auf Grundstücken der Kommune oder ihrer Betriebe befinden. Hierbei ist zu beachten, dass die Eigentumsverhältnisse aus Sicht des „Konzerns Kommune“ betrachtet werden müssen. Unter dieser Position dürfen daher nur Bauten ausgewiesen werden, die sich auf „konzernfremdem“ Grund und Boden (Grundstücken) befinden.

e) Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

Zu dieser Position gehören Vermögensgegenstände der Kommune oder ihrer Betriebe, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im öffentlichen Interesse liegt. Dies sind z.B. Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten, Sammlungen u.a. Vermögensgegenstände kulturhistorischer Bedeutung. Dagegen ist Kunst am Bau, die mit dem Gebäude der Kommune oder ihres Betriebes verbunden ist und keinen eigenständigen Vermögensgegenstand darstellt, nicht dieser Position zuzuordnen. Zu dieser Position gehören auch alle Arten von Denkmälern, auch die Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören. So sind z.B. Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen, Gedenktafeln und Gedenksteine sowie Wegekreuze dieser Position zuzuordnen. Als Bodendenkmäler sind Ausgrabungen und ggf. sonstige archäologische Funde hier auszuweisen.

f) Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

Alle Maschinen und technische Anlagen, die der kommunalen oder der betrieblichen Leistungserstellung dienen, sind unter dieser Position zu erfassen. Dies gilt nur, wenn diese Wirtschaftsgüter als Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit einem Gebäude verbunden zu bewerten sind. Technische Geräte, die als Betriebs- und Geschäftsausstattung genutzt werden, gehören nicht zu dieser Position. Zu den technischen Anlagen und Maschinen gehören sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z.B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren, Lastenaufzüge, Klimaanlage, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitрины, etc. Der Position sind auch die marktgängigen Fahrzeuge, z.B. Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Busse, Anhänger, Krafträder, Fahrräder u.a., zuzuordnen, sowie Spezialfahrzeuge, z.B. Einsatzfahrzeuge der Feuerwehr, Löschboote, Friedhofsbagger oder Kehrmaschinen, aber auch die Entsorgungsfahrzeuge der Abfall- und Abwasserbeseitigung. Dagegen gehören Einrichtungen, die der Strom-, Gas- und Wasserversorgung dienen – wie bereits aufgezeigt – zu dem Bereich „Infrastrukturvermögen“. Grundstücksbezogene Entwässerungssysteme, die zu Friedhöfen, Park- u.ä. Grünanlagen gehören, sind unter Positionen mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen.

g) Betriebs- und Geschäftsausstattung

Zur Position „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ gehören alle Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb dienen. Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung sind z.B. Stühle, Tische, Schränke, PC u.a. zu zählen. Aber auch der fachlich geprägte Geschäftsbetrieb ist dazuzurechnen, mit der Folge, dass auch Schaufeln, Spaten und Harken der Grünpflege, Stahlrohre und Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen, Geschirr in der Altagsstätte sowie Lehr-, Lern- und sonstiges Unterrichtsmaterial gleichfalls dieser Position zuzuordnen sind. Sofern bei den einzelnen voll zu konsolidierenden Betrieben gleiche Vermögenswerte nicht nach einem Vereinfachungsverfahren (z.B. Fest oder Gruppenbewertung) bewertet werden, muss im Rahmen des Gesamtabschlusses keine Angleichung erfolgen, wenn unterschiedliche Zwecksetzungen bestehen.

h) Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

Geleistete Anzahlungen

Hier sind die geleisteten Anzahlungen der Kommune sowie ihrer Betriebe zu erfassen. Die Position beinhaltet die geldlichen Vorleistungen der Kommune/Betriebe auf noch zu erhaltende Sachanlagen, z.B. Grundstücke, Gebäude, technische Anlagen, oder auf Vermögensgegenstände, die als Anlagen im Bau zu klassifizieren sind. In diesen Fällen besteht ein schwebendes Geschäft, das dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens dient, dem noch kein

fertig gestellter Vermögensgegenstand gegenüber steht. Die Höhe der geleisteten Anzahlungen (Nennwert) ist aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen, bezogen auf den Abschlussstichtag, zu ermitteln. Auf immaterielle Vermögensgegenstände geleistete Anzahlungen sind nicht unter dieser Position, sondern im Bereich „Immaterielle Vermögensgegenstände“ gesondert zu erfassen.

Anlagen im Bau

Die Anlagen im Bau der Kommune oder ihrer Betriebe sind unter einer gesonderten Position zu erfassen. Sie bilden den Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen auf einem eigenen oder auf einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nach § 33 GemHVO NRW. Es ist die Höhe der Aufwendungen, bezogen auf den Abschlussstichtag, für die bis zu diesem Stichtag noch nicht fertig gestellten Anlagen auf Grund von Fremdleistungen oder Eigenleistungen zu erfassen. Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen (endgültigen) Bilanzposten des Sachanlagevermögens ist bei dieser Position nicht erforderlich, kann aber örtlich vorgenommen werden.

4. Finanzanlagen

a) Anteile an verbundenen Unternehmen

Unter dieser Position sind Anteile an öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Organisationen (Unternehmen) anzusetzen, die von der Kommune oder einem ihrer Betriebe in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Organisationseinheiten herzustellen. Als verbundene Unternehmen gelten regelmäßig privatrechtliche Unternehmen, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Kommune stehen bzw. die Kommune auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt. Dieser ist i.d.R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung von mehr als 50 % vorliegt oder andere Gründe, z.B. ein Vertrag, dafür sprechen. Soweit bei der örtlichen Festlegung des Konsolidierungskreises bestimmt wird, verbundene Unternehmen aufgrund untergeordneter Bedeutung nicht voll zu konsolidieren, kann diese Bilanzposition weiter in „Anteile an verbundenen Unternehmen im Vollkonsolidierungskreis“ und „Anteile an sonstigen verbundenen Unternehmen“ untergliedert werden.

b) Anteile an assoziierten Unternehmen

Ein Unternehmen ist assoziiert, wenn ein in den kommunalen Gesamtabschluss einbezogenes Unternehmen auf dieses Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss ausübt. Dies liegt i.d.R. vor, wenn mindestens 20 % (widerlegbar) der Anteile gehalten werden. Erfasst werden unter dieser Position nur die assoziierten Unternehmen, die nach der Equity-Methode im Gesamtabchluss konsolidiert werden. Bei erstmaliger Anwendung der Equity-Methode ist ein Unterschiedsbetrag, der sich aus der Gegenüberstellung des Beteiligungsbuchwertes und des anteiligen Eigenkapitals (Buchwert) ergibt, gesondert zu erfassen.

c) Übrige Beteiligungen

Bei dieser Position sind die Beteiligungen zu erfassen, die nicht assoziierte Unternehmen im Sinne des Gesamtabchlusses sind.

d) Sondervermögen

Unter dieser Position sind Sondervermögen gem. § 97 Abs. 1 GO NRW (z.B. Eigenbetriebe) zu erfassen. Soweit bei der örtlichen Festlegung des Konsolidierungskreises bestimmt wird, Sondervermögen aufgrund untergeordneter Bedeutung nicht voll zu konsolidieren, kann diese Bilanzposition weiter in „Sondervermögen im Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonstige Sondervermögen“ untergliedert werden.

e) Wertpapiere des Anlagevermögens

Unter dieser Position sind Wertpapiere der Kommune oder ihrer Betriebe zu erfassen, die keine Anteile an verbundenen Unternehmen oder Beteiligungen darstellen, z.B. Anleihen, Schuldverschreibungen oder RWE-Aktien. Sie stellen eine Kapitalanlage aus den der Kommune oder ihrem Betrieb gehörenden Finanzmitteln dar. Dazu sind Wertpapiere mit Mitglieds- und Bezugsrechten, z.B. Anteile an Investmentfonds, aber auch Wertpapiere mit Forderungsrechten, z.B. Obligationen, Anleihen, Pfandbriefe etc., zu zählen. Die Arten von Wertpapieren werden u.a. durch § 1 Abs. 11

des Gesetzes über das Kreditwesen bestimmt. Sind die Wertpapiere dazu bestimmt, dauernd der Kommune oder einem ihrer Betriebe zu dienen, handelt es sich um Wertpapiere des Anlagevermögens. Bei einem geplanten Verbleib der Wertpapiere von weniger als einem Jahr bei der Kommune oder einem ihrer Betriebe sind diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Soweit Wertpapiere, die von der Kommune oder Betrieben im Vollkonsolidierungskreis ausgegeben wurden, von anderen Betrieben des Vollkonsolidierungskreises gehalten werden, kann diese Bilanzposition weiter in „Wertpapiere des Anlagevermögens vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens“ untergliedert werden.

f) Ausleihungen

Unter dieser Position werden Ausleihungen als langfristige Forderungen der Kommune oder ihrer Betriebe erfasst, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden und dem Geschäftsbetrieb der Kommune oder des Betriebes dauerhaft (>1 Jahr) dienen sollen, z.B. langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, rückzahlbare Zuwendungen. Nicht zu den Ausleihungen gehören jedoch langfristige Forderungen der Kommune oder eines Betriebes aus Lieferungen und Leistungen. Für Ausleihungen gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze (Anschaffungskostenprinzip). Bei Ausleihungen wird der beizulegende Wert durch den voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag bestimmt, welcher bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen auf den Bilanzstichtag abzuzinsen ist. Ist die Ausleiherung allerdings mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden, so ist von einer Abzinsung abzusehen, z.B. bei der Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau sowie von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung. Es sind auch Rückdeckungsansprüche der Kommune und ihrer Betriebe, die durch den Abschluss einer langfristigen Kapitalversicherung, z.B. einer Beamtenpensionsversicherung, bestehen, hier zu erfassen. Derartige Ansprüche der Kommune berühren nicht die Erfassung der Pensionsrückstellungen. Als (sonstige) Ausleihungen sind auch GmbH-Geschäftsanteile anzusetzen, sofern sie nicht zu den Beteiligungen oder Anteilen an verbundenen Unternehmen zu zählen sind. Erfolgen Ausleihungen innerhalb des Konsolidierungskreises (an verbundene Unternehmen; Beteiligungen; Sondervermögen oder von Betrieben an die Kommune), können diese in gesonderten Posten der Bilanz erfasst werden.

5. Umlaufvermögen

Die Vermögensgegenstände der Kommune oder eines ihrer Betriebe sind dann dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn sie kurzfristig in der Kommune oder im Betrieb verbleiben, z.B. verbraucht, kurzfristig veräußert oder in liquide Mittel überführt werden. Das Umlaufvermögen enthält unterschiedliche Vermögensarten, die getrennt zu erfassen sind. Dies wird nachfolgend aufgezeigt.

a) Vorräte

Unter der Position „Vorräte“ sind die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen (Dienstleistungen in Arbeit), fertige Erzeugnisse und Waren getrennt von den darauf geleisteten Anzahlungen anzusetzen. Diese Vorräte werden i.d.R. zum kurzfristigen Verbrauch oder zur Weiterveräußerung durch die Kommune oder einen ihrer Betriebe angeschafft oder hergestellt. Die unfertigen Leistungen müssen selbstständig bewertbar sein und i.d.R. auf einem Vertrag beruhen. Aber auch Bau- oder Gewerbestandstücke, die unter dieser Zwecksetzung der Weiterveräußerung erworben werden, sind unter dem Umlaufvermögen und damit unter dieser Position zu erfassen.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren

Unter der Position „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ sind die Materialien zu erfassen, die unmittelbar der kommunalen oder betrieblichen Produktion dienen. Die Rohstoffe gehen als Grundstoffe und wichtige Bestandteile in die unfertigen und fertigen Erzeugnisse ein. Ebenso die Hilfsstoffe, die jedoch nur einen untergeordneten Bestandteil der Erzeugnisse darstellen. Durch die Betriebsstoffe wird u.a. die Produktion unterstützt. Verfügt die Kommune oder einer ihrer Betriebe über Waren, sind dies von Dritten gekaufte Vermögensgegenstände, die von der Kommune oder dem Betrieb ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung zur Weiterveräußerung beschafft wurden, z.B. Familienstammbücher bei der Kommune. Als Vorräte sind jedoch nur Lagerbestände an verwertbaren Materialien zu berücksichtigen.

Unfertige und fertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen

Unter dieser Position sind unfertige und fertige Erzeugnisse der Kommune und ihrer Betriebe zu erfassen. Bei der weiteren Behandlung im Rahmen des Gesamtabchlusses ist insbesondere auch auf den Grundsatz der Wesentlichkeit zu achten.

Geleistete Anzahlungen für Vorräte

Unter dieser Position sind die Anzahlungen der Kommune oder ihrer Betriebe als Vorleistungen auf Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens zu erfassen. Diese Leistungen sind i.d.R. an Dritte auf Grund abgeschlossener Lieferungs- oder Leistungsverträge bereits erfolgt, auch wenn die Lieferungen oder Leistungen des Dritten noch aussteht.

b) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen werden in der kommunalen Bilanz gem. GemHVO NRW gegliedert nach einer Vielzahl von Arten angesetzt. Diese Bilanzierungsform ist, wenn eine solche Differenzierung für das Buchungsgeschäft der kommunalen Betriebe nicht verbindlich ist, in der Gesamtbilanz nicht darstellbar. Nach dem allgemeinen Sinn und Zweck des Ansatzes von Forderungen in der Bilanz ist es deshalb ausreichend, die Ansprüche der Kommune, die gegenüber außerhalb der wirtschaftlichen Einheit stehenden Dritten bestehen, in der Gesamtbilanz anzusetzen und damit offen zu legen. Die Kommune hat dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie eine weitere Differenzierung nach Forderungsarten, vergleichbar ihrem Einzelabschluss, vornimmt.

Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital

Unter dieser Position sind die eingeforderten und noch nicht eingezahlten ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital (bzw. Stammkapital bei der GmbH) und ähnliche Beträge als Forderungen und unter der entsprechenden Bezeichnung zu erfassen. Sie haben eine besondere Bedeutung, so dass sie nicht in der Position „Sonstige Forderungen“ aufgehen dürfen. Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital von Eignern innerhalb des Vollkonsolidierungskreises kann in einem gesonderten Posten der Bilanz erfasst werden.

Sonstige Forderungen

Unter der Position „Sonstige Forderungen“ sind die Ansprüche der Kommune und ihrer Betriebe auszuweisen, die aus dem öffentlich-rechtlichen und dem privatrechtlichen Handeln gegenüber Dritten entstehen und nicht als längerfristige Ausleihungen unter dem Finanzanlagevermögen zu erfassen sind. Sie sind nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne, sondern im bilanziellen Sinne (wirtschaftliche Betrachtung) anzusetzen. D.h. die Betriebe und die Kommunen müssen ihre Leistungspflicht erfüllt haben, so dass ihnen deshalb eine Gegenleistung zusteht bzw. ihnen deshalb (vollstreckbare) Ansprüche zugewachsen sind. Ein Ansatz in der Gesamtbilanz ist dabei von den tatsächlichen objektiven Verhältnissen zum Abschlussstichtag aus Sicht des „Konzerns Kommune“ abhängig. Es bleibt der Kommune eine weitere Untergliederung im Sinne des Ansatzes in ihrer eigenen Bilanz und unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse freigestellt. Zu Konsolidierungszwecken können Forderungen im Vollkonsolidierungskreis und Sonstige Forderungen in eigenen Positionen erfasst werden.

Sonstige Vermögensgegenstände

Unter der Sammelposition „Sonstige Vermögensgegenstände“ sind Ansprüche der Kommune oder ihrer Betriebe gegen Dritte zu erfassen, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, z.B. Gehalts- und Reisekostenvorschüsse oder Schadenersatzansprüche. Ebenfalls sind hier zur Veräußerung vorgesehene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr genutzt werden, anzusetzen (mit Ausnahme der zur Veräußerung anstehenden Bau- und Gewerbegrundstücke, die im Vorratsvermögen zu erfassen sind). Auch die sog. Antizipativen Aktivposten (sonstige Forderungen aus der Periodenabgrenzung) sind hier anzusetzen. Zu Konsolidierungszwecken können „Sonstige Vermögensgegenstände im Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonstige Vermögensgegenstände von Sonstigen“ in eigenen Positionen erfasst werden.

c) Wertpapiere des Umlaufvermögens

Auch im Umlaufvermögen bedarf es der Erfassung von Wertpapieren unter einer gesonderten Position, denn unter den Finanzanlagen sind nur Wertpapiere des Anlagevermögens zu erfassen. Die Kommune und ihre Betriebe besitzen aber auch vielfach Wertpapiere, die nach ihrer Zweckbestimmung nicht dauerhaft der Kommune oder einem ihrer Betriebe dienen sollen. Solche „kurzfristigen“ Wertpapiere sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen und unter dieser Position zu erfassen. Sie haben i.d.R. einen geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr. Soweit Wertpapiere des Umlaufvermögens, die von der Kommune oder Betrieben im Vollkonsolidierungskreis ausgegeben wurden, von anderen Betrieben des Vollkonsolidierungskreises gehalten werden, kann diese Bi

lanzposition weiter in „Wertpapiere des Umlaufvermögens vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens“ untergliedert werden.

d) Liquide Mittel

Unter dieser Position sind alle liquiden Mittel der Kommune und ihrer Betriebe in Form von Bar- oder Buchgeld anzusetzen, über die die Kommune oder ein Betrieb frei verfügen kann. Diese werden nachfolgend vorgestellt. Der Kassenbestand umfasst alle in den Kassen vorhandenen Banknoten und Münzen in- und ausländischer Währung. Das Geld in ausländischer Währung ist unter Beachtung des Realisationsprinzips mit dem am Abschlussstichtag geltenden Geldkurs in Euro umzurechnen. Unter Guthaben sind Kontokorrent-, Festgeld- und Sparguthaben bei sämtlichen Banken zu verstehen. Die Kommune oder ihr Betrieb muss aber über ihre Guthaben frei verfügen können. Aber auch noch nicht eingelöste Schecks, die sich im Besitz der Kommune/Betriebe befinden, sind hierunter zu erfassen. Eingeräumte, aber von der Kommune oder einem ihrer Betriebe noch nicht in Anspruch genommene Kredite bilden für diese keine Guthaben bei Kreditinstituten und sind nicht unter dieser Position zu erfassen. Auch fremde Finanzmittel der Kommune sind hier zu erfassen, wenn für diese Mittel das wirtschaftliche Eigentum vorliegt. Dagegen besteht für Finanzmittel im Rahmen eines Treuhandvermögens keine Erfassungspflicht.

6. Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)

Unter einer gesonderten Position sind die Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen, die auf der Aktivseite der kommunalen sowie der betrieblichen Bilanz anzusetzen sind. Sie stellen bilanztechnische Posten und keine Vermögensgegenstände dar und dienen der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist, z.B. in Form geleisteter Anzahlungen. Es sind Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz anzusetzen, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten), z.B. geleistete Zuwendungen, Vorauszahlungen von Miete und Pacht, Versicherungsprämien usw. In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegtem Zeitraum, ist in jedem Geschäftsjahr eine periodenbezogene ergebniswirksame Auflösung bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten ist außerdem der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Aktive latente Steuern (aus Einzelabschlüssen)

Aktive latente Steuern (§ 274 HGB) entstehen, wenn das steuerliche Ergebnis größer ist als das des handelsrechtlichen Einzelabschlusses. Die höheren Steuern werden durch die Aktivierung „neutralisiert“, so dass der Steueraufwand dem Ergebnis der HB I entspricht. In Folgeperioden wird der dann zu geringe Steueraufwand durch die Auflösung des Postens entsprechend korrigiert. Im Rahmen der Erstellung der KB II ist dieser Posten mangels Ansatzwahlrecht in der GemHVO NRW aufzulösen.

Abgrenzung latenter Steuern aus der Konsolidierung

Gem. § 306 HGB sind aktive latente Steuern aus der Konsolidierung im Gesamtabchluss zu berücksichtigen.

Sonstige aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Unter dieser Position sind alle sonstigen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen, also grundsätzlich alle vor dem Abschlussstichtag geleisteten Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Zu Konsolidierungszwecken können „Sonstige aktive Rechnungsabgrenzungsposten vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonstige Rechnungsabgrenzungsposten von Sonstigen“ in eigenen Positionen erfasst werden.

8. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

Sollte das Eigenkapital des „Konzerns Kommune“ insgesamt nicht ausreichen, einen ggf. in der Gesamtergebnisrechnung auftretenden Jahresfehlbetrag im Gesamtabchluss zu decken, ist in der Gesamtbilanz die auftretende Differenz unter einem solchen Bilanzposten anzusetzen. Dass ein solcher Vorgang möglich ist, soll durch die Benennung dieser Position deutlich werden.

II. PASSIVA

1. Eigenkapital

a) Allgemeine Rücklage

Die Position „Allgemeine Rücklage“ stellt die Differenz zwischen den Aktivposten der Gesamtbilanz und den übrigen Passivposten einschließlich der besonderen Rücklagen und der Ausgleichsrücklage sowie eines möglichen Unterschiedsbetrages aus der Kapitalkonsolidierung dar. Deren Umfang hängt somit von den in die Gesamtbilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und der Schulden ab.

Grundkapital/Stammkapital

Unter dieser Position ist das Nominalkapital oder Nennkapital einer Kapitalgesellschaft bzw. eines Sondervermögens, auf das sich Angaben zum Besitz von Anteilen der Kommune oder Dritter beziehen, zu erfassen. Dieses Grund- bzw. Stammkapital ist netto auszuweisen. Das bedeutet, dass ggf. die nicht eingeforderten, ausstehenden Einlagen hiervon abzusetzen sind.

Nicht eingeforderte Kapital-Einlagen

Die nicht eingeforderten ausstehenden Kapital-Einlagen sollen von dem Posten „Grundkapital/Stammkapital“ offen abgesetzt werden.

Allgemeine Rücklage

In dieser Position wird die entsprechende Bilanzposition des kommunalen Einzelabschlusses nach NKF dargestellt.

Kapitalrücklage

In der Position „Kapitalrücklage“ sind alle Beträge auszuweisen, die bei der Emission von Anteilen einschließlich von Bezugsanteilen über den Nennbetrag hinaus und bei der Ausgabe von Anleihen für Wandlungs- und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt werden. Außerdem sind hier zu erfassen:

- die Beträge von Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile (Vorzugsaktien) leisten,
- sonstige Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital.

Neben der in den Einzelabschlüssen der kommunalen Betriebe ausgewiesenen Kapitalrücklage werden unter dieser Position auch Kapitaleinlagen der Kommune an ihre Sondervermögen (Eigenbetriebe) erfasst.

Gewinnrücklagen

Unter der Position „Gewinnrücklagen“ sind Rücklagen aus bereits erwirtschafteten und versteuerten Gewinnen vergangener Perioden, die nicht ausgeschüttet wurden (thesaurierte Gewinne), zu erfassen.

Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung

In der Position „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ sind dann Beträge zu erfassen, wenn der im Rahmen der Kapitalkonsolidierung ermittelte Zeitwert des Eigenkapitals eines voll zu konsolidierenden kommunalen Betriebes den entsprechenden Beteiligungsbuchwert (i.d.R. die Anschaffungskosten) übersteigt. Ein solcher Unterschiedsbetrag ist hier auszuweisen.

b) Sonderrücklagen

In der Sonderrücklage sind gem. § 43 Abs. 4 GemHVO NRW noch nicht zweckentsprechend verwendete Zuwendungen für die Anschaffung/Herstellung von Vermögensgegenständen auszuweisen, bei denen der Zuwendungsgeber eine ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen hat. Darüber hinaus kann diese gebildet werden, um beschlossene Anschaffungen/Herstellungen von Vermögensgegenständen zu sichern.

c) Ausgleichsrücklage

Die Position „Ausgleichsrücklage“ ist auf die Übernahme des entsprechenden Ansatzes in der Bilanz der Kommune ausgerichtet. Sie dient im kommunalen Einzelabschluss dazu, im Bedarfsfall den gesetzlich verpflichtenden Haushaltsausgleich sicherzustellen (vgl. § 75 Abs. 3 GO NRW). Daher ist von dieser Position nur die Kommune selbst betroffen.

d) Ergebnisvorträge

Unter dieser Position ist ein Gewinn- oder Verlustvortrag zu erfassen. Dies entspricht den Posten der HB I.

e) Gesamtjahresüberschuss/ -fehlbetrag (Jahresergebnis)

Unter dieser Position ist ein Gesamtjahresüberschuss oder ein Gesamtjahresfehlbetrag zu erfassen, der dem Gesamtergebnis der Gesamtergebnisrechnung entspricht.

f) Gesamtbilanzgewinn/-verlust

Sofern die Bilanz unter Berücksichtigung einer vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wurde, tritt an die Stelle der Posten „Gesamtjahresüberschuss/-fehlbetrag“ der Posten „Gesamtbilanzgewinn/-verlust“ (vgl. § 268 Abs. 1 HGB).

g) Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter

Die Position „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ soll Anteile Dritter am Eigenkapital eines voll zu konsolidierenden Betriebes im Rahmen der Konsolidierung gesondert erfassen (gem. § 307 Abs. 1 HGB). Im Rahmen der Neubewertung sind auch die auf andere Gesellschafter entfallenden stillen Reserven aufzudecken und hier anteilig auszuweisen.

2. Sonderposten

Die Sonderposten werden aufgrund der Vermögensübertragungen Dritter mit dem Vorbehalt einer bestimmten Verwendung für den kommunalen/betrieblichen Bereich gebildet. Wesentliche Voraussetzung zur Bildung von Sonderposten ist der direkte Bezug, der zwischen Sonderposten und einem bestimmten Aktivposten hergestellt werden muss (Ausnahme: Sonderposten für den Gebührenaussgleich). Dies erlaubt bei vorzunehmenden Abschreibungen auf abnutzbare Vermögensgegenstände eine entsprechende ertragswirksame Auflösung des betreffenden Sonderpostens. Wegen der Bedeutung dieser Sonderposten bei der Finanzierung der Kommunen/Betriebe sind Differenzierungen je nach bedeutender Herkunft der investiven Finanzmittel vorzunehmen, die nachfolgend inhaltlich vorgestellt werden.

a) Sonderposten für Zuwendungen

Unter einer gesonderten Position sind die erhaltenen investiven Zuwendungen zu erfassen. Sie stellen für die Kommune und ihre Betriebe zusätzliche Finanzierungsmittel dar, die jedoch nicht unmittelbar als Kapitalbeitrag (Fremdkapital/Eigenkapital) zu bilanzieren sind. Diese Finanzmittel bilden vielmehr Ergebnisbeiträge, die jährlich den Abschreibungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Erträge gegenüber gestellt werden. Die Kommune und ihre Betriebe haben deshalb die erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren, die ihnen für investive Maßnahmen gewährt werden und nicht frei verwendet werden dürfen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Es muss sich dabei aber um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln. Für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte investive Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten Vermögensgegenständen her. Erst nach zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung erhält dieses Kapital den für den Ansatz als Sonderposten in der Bilanz notwendigen Eigenkapitalcharakter. Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der Bilanz hat daher immer im Gleichklang mit der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu erfolgen. Wenn rückzahlbare Zuwendungen als Darlehen gewährt werden, die für die Kommune oder ihre Betriebe eine Verpflichtung zur Rückzahlung beinhalten, stellen diese Zuwendungen für die Kommune und ihre Betriebe Verbindlichkeiten dar und sind in der Gesamtbilanz entsprechend anzusetzen. Auch für erhaltene Zuwendungen für den Erwerb von nicht abnutzbarem Anlagevermögen, z.B. unbebaute Grundstücke, sind in der Bilanz entsprechende Sonderposten zu bilden. Derartige Sonderposten bleiben jedoch so lange unverändert, wie die Kommune bzw. ein Betrieb über den betreffenden Vermögensgegenstand verfügt. Soweit Sonderposten vorhanden sind, die durch Zuwendungen von der Kommune oder Betrieben innerhalb des Vollkonsolidierungskreises entstehen, kann diese Bilanzposition weiter in „Sonderposten für

Zuwendungen vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonderposten für Zuwendungen von Sonstigen“ untergliedert werden.

b) Sonderposten für Beiträge

Unter einer gesonderten Position sind die erhaltenen Beiträge nach den §§ 8, 9 und 11 des Kommunalabgabengesetzes NRW (KAG NRW), die von der Kommune oder einem ihrer Betriebe zur Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen erhoben worden sind, zu erfassen. Aber auch Erschließungsbeiträge nach § 127 des Baugesetzbuches (BauGB) sind als Sonderposten zu erfassen, weil sie Finanzierungszahlungen für Investitionsmaßnahmen der Kommune oder ihrer Betriebe darstellen, z.B. Beiträge der Anlieger für den Bau der Straße. Soweit Sonderposten vorhanden sind, die durch Beiträge von der Kommune oder Betrieben innerhalb des Vollkonsolidierungskreises entstehen, kann diese Bilanzposition weiter in „Sonderposten für Beiträge vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonderposten für Beiträge von Sonstigen“ untergliedert werden.

c) Sonderposten für den Gebührenaussgleich

Unter einer gesonderten Position sind Überschüsse aus der Gebührenkalkulation zu erfassen. Die Kommune oder ein Betrieb sind nach § 6 Abs. 3 KAG NRW verpflichtet, eine am Ende eines Kalkulationszeitraumes bestehende Kostenüberdeckung innerhalb der nächsten drei Jahre wieder auszugleichen. Dies bedeutet, die Kostenüberdeckung in die nächste Gebührenkalkulation einzustellen, denn die Kommune oder der Betrieb darf über die von den Gebührenzahlern zuviel erhaltenen Beträge nicht frei verfügen, sondern muss diese wieder den Gebührenzahlern zu Gute kommen lassen.

d) Sonstige Sonderposten

Unter dieser Position werden alle sonstigen der Kommune oder einem ihrer Betriebe von Dritten gewährte Leistungen erfasst, bei denen die Voraussetzungen für die Bildung eines Sonderpostens vorliegen. Dazu sind z.B. Schenkungen in Form von Geld- oder Sachleistungen und rechtlich unselbstständige Stiftungen zu zählen, weil die Kommune oder ein Betrieb rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der ihnen übergebenen Vermögenswerte wird. Soweit sonstige Sonderposten vorhanden sind, die durch Geschäftsvorfälle innerhalb des Vollkonsolidierungskreises entstehen, kann diese Bilanzposition weiter in „Sonstige Sonderposten vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonstige Sonderposten von Sonstigen“ untergliedert werden.

e) Sonderposten mit Rücklageanteil

Unter einer gesonderten Position sind die nach dem Steuerrecht zulässigen Rücklagen zu erfassen, wenn in bestimmten Fällen Rücklagen aus dem un versteuerten Gewinn gebildet worden sind. Auf Grund der umgekehrten Maßgeblichkeit ist der Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz auszuweisen. Übernimmt ein voll zu konsolidierender Betrieb diesen Posten aus seinem Einzelabschluss, so ist dieser in der KB II zu eliminieren, da nach NKF ein Ansatzverbot besteht.

3. Rückstellungen

Gem. § 36 GemHVO NRW besteht für kommunale Rückstellungssachverhalte eine Passivierungspflicht (kein Passivierungswahlrecht). Dabei sind die zulässigen Sachverhalte für Rückstellungsbildungen in dieser Vorschrift abschließend aufgezählt. Sie werden nachfolgend erläutert.

a) Pensionsrückstellungen

Unter dieser Position sind sowohl Alt- als auch Neuzusagen als Pensionsrückstellungen zu erfassen. Basierend auf den relevanten Datengrundlagen zu diesen Alt- und Neuzusagen sind sämtliche zukünftigen Aufwendungen aus bestehenden Pensionen sowie sämtliche Pensionsanswartschaften zu ermitteln. Im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung kommt für die Ermittlung der Höhe der Rückstellungen nur das Teilwertverfahren in Betracht. Das Anwartschaftsbarwertverfahren wurde dafür nicht vorgesehen. Dabei entspricht der Barwert der Anwartschaft zum Zeitpunkt des Eintritts der Pensionierung der Gesamtsumme der auf den Abschlussstichtag abgezinsten zukünftigen Pensionszahlungen. Mit der Rückstellungsbildung wird zum Zeitpunkt der Pen

sionszusage begonnen. Auf der Basis einer Einmalrückstellung erfolgt die ratierliche Ansammlung bis zum Pensionsbeginn (Barwert). Bei der Bemessung der Rückstellungen wird ein kommunal einheitlicher Zinsfuß von 5 v.H. zugrunde gelegt. Bei Personen, die nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst weitere Ansprüche gegenüber der Kommune / dem Betrieb behalten, z.B. Beihilfeansprüche, sind auch diese Ansprüche bei der Ermittlung der Rückstellungen zu berücksichtigen.

b) Rückstellung für Deponien und Altlasten

Unter dieser Position sind die Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien zu erfassen. Sie stellen die zukünftigen zu erbringenden Leistungen für eine Rekultivierung und Nachsorge der Deponien und zur Sanierung von Altlasten dar, zu denen die Kommune oder ein Betrieb, z.B. auf Grund gesetzlicher Vorschriften, verpflichtet ist. Die Bewertung der Rückstellung kann sich an dem Verteilungsschlüssel „Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre“ orientieren. Unter dieser Position sind auch die Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten zu erfassen. Eine Verpflichtung zur Beseitigung von Altlasten kann bei Grundstücken bestehen, wenn eine behördliche Verpflichtung zur Beseitigung der Altlasten ausgesprochen wurde. Eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten ist noch nicht anzusetzen, wenn nur eine Absicht der Kommune oder eines Betriebes zur Beseitigung einer Altlast besteht.

c) Instandhaltungsrückstellungen

Unter dieser Position sind Rückstellungen für nicht umgesetzte Instandhaltungen zu erfassen. Für eine Rückstellungsbildung muss die Durchführung des Vorhabens in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorgesehen sein. Dazu müssen die vorzunehmenden Maßnahmen einzeln beschrieben und wertmäßig beziffert sein. Insbesondere ist sicherzustellen, dass keine laufenden Schönheitsreparaturen einbezogen werden. Zu beachten ist, dass bei einem späteren Verzicht auf die vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen die gebildeten Instandhaltungsrückstellungen zwar ertragswirksam aufgelöst werden, jedoch gleichzeitig auch eine Korrektur des Wertansatzes des betreffenden Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist, die als außerplanmäßige Abschreibung ebenfalls die Ergebnisrechnung berührt.

d) Steuerrückstellungen

Unter dieser Position sind analog HGB Beträge als Steuerrückstellungen zu erfassen, um den Steueraufwand des Geschäftsjahres zutreffend darstellen zu können. Soweit Steuerrückstellungen vorhanden sind, die durch an die eigene Kommune abzuführende Steuern entstehen, kann diese Bilanzposition weiter in „Steuerrückstellungen gegenüber Kommune“ und „Steuerrückstellungen gegenüber Sonstigen“ untergliedert werden.

Passive latente Steuern

Für passive latente Steuern ist gegebenenfalls in der HB I eine Rückstellung zu bilden. Passive latente Steuern sind jedoch wegen § 306 HGB auf zeitliche Differenzen sowohl aus der HB I als auch aus der KB II und aus zusätzlichen Konsolidierungsmaßnahmen (z.B. Kapitalkonsolidierung gemäß § 301 HGB) anzusetzen, sofern sie ergebniswirksam entstanden sind und ihre Auflösung in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich zu steuerlichen Belastungen (steuerrechtliches Ergebnis kleiner als handelsrechtliches Ergebnis) führt. Resultieren passive latente Steuern aus den Einzelabschlüssen und aus Konsolidierungsmaßnahmen gem. § 306 HGB, können diese Sachverhalte in den getrennten Positionen „Passive latente Steuern aus der Konsolidierung“ und „Passive latente Steuern aus Einzelabschlüssen“ dargestellt werden.

e) Sonstige Rückstellungen

Unter dieser Position werden die Rückstellungen für andere ungewisse Verbindlichkeiten, z.B. Rückstellungen für Altersteilzeit, für nicht beanspruchten Urlaub, für Arbeitszeitguthaben, für Verpflichtungen gegenüber anderen Dienstherrn, aber auch Rückstellungen aus Lieferungen und Leistungen sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften erfasst. Bei den Verpflichtungsrückstellungen muss eine Verpflichtung der Kommune/des Betriebes gegenüber Dritten bestehen, z.B. auf Grund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder von gesetzlichen Regelungen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Dritte Kenntnis von seinem Anspruch hat. Auch ist zu beachten, dass andere als in § 36 Abs. 3 GemHVO NRW genannte Aufwandsrückstellungen nicht gebildet werden dürfen, denn sie stellen nur eine Verpflich

tung der Kommune/des Betriebes gegenüber sich selber dar. Hat ein voll zu konsolidierender Betrieb solche Aufwandsrückstellungen gebildet, sind diese im Rahmen der KB II ergebniswirksam zu eliminieren. Hat ein Betrieb unter den sonstigen Rückstellungen auch Instandhaltungsrückstellungen angesetzt, sind diese unter der gesonderten Position zu erfassen. Soweit Sonstige Rückstellungen für Geschäftsfälle innerhalb des Vollkonsolidierungskreises gebildet werden, kann diese Bilanzposition weiter in „Sonstige Rückstellungen gegenüber Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonstige Rückstellungen gegenüber Sonstigen“ untergliedert werden.

4. Verbindlichkeiten

Wegen der Bedeutung der Verbindlichkeiten für den kommunalen Bereich und bei der Finanzierung der Kommunen sind Differenzierungen je nach Herkunft der erhaltenen Finanzmittel vorzunehmen, die nachfolgend inhaltlich vorgestellt werden.

a) Anleihen

Die Anleihen sind unter einer gesonderten Position zu erfassen. Sie stellen eine Finanzierungsform für Fremdkapital dar, bei der das benötigte Kapital von einer unbestimmten Zahl von Geldgebern durch den Kauf von Wertpapieren aufgebracht wird. Die von der Kommune oder einem ihrer Betriebe ausgebrachten Wertpapiere werden an der Börse gehandelt und unterliegen damit auch den üblichen Kursschwankungen. Beispiele für Anleihen sind Teilschuldverschreibungen (Obligationen), Gewinnschuldverschreibungen u.a. Die Anleihe ist bei der erstmaligen Bewertung (Zeitpunkt der Entstehung) mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, unabhängig davon, wie hoch der tatsächlich zur Verfügung gestellte Betrag ist. Ist der Rückzahlungsbetrag einer Anleihe höher als der Einzahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag (Disagio) als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden. Liegt der Einzahlungsbetrag über dem Rückzahlungsbetrag, so muss die Differenz (Agio) in der Bilanz durch einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten entsprechend der Kapitalnutzung über die Laufzeit verteilt werden. Unter dieser Position dürfen keine Schuldscheindarlehen erfasst werden. Genussscheine sind dann unter Anleihen auszuweisen, wenn sie ausschließlich Gläubigerrechte verbriefen. Soweit Anleihen innerhalb des Vollkonsolidierungskreises ausgegeben werden, kann diese Bilanzposition weiter in „Anleihen vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Anleihen von Sonstigen“ untergliedert werden.

b) Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

Unter der Position „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ sind Geldbeträge zu erfassen, die von einem Dritten mit der Verpflichtung zur Verfügung gestellt worden sind, das aufgenommene Kapital dem Kreditgeber zurückzuzahlen. Diese Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z.B. als Schuldscheindarlehen u.a., aufgenommen. Hier sind nur die Kredite zu erfassen, die auf Grund von Investitionsmaßnahmen aufgenommen wurden (vgl. § 86 GO NRW). Der Rückzahlungsbetrag stellt dann den zu passivierenden Wertansatz dar, wenn nicht der volle Rückzahlungsbetrag zugeflossen ist. Als Anschaffungswert einer Darlehensverpflichtung gilt deren Nennwert. Der Unterschiedsbetrag, z.B. auf Grund von Agio, Disagio, Damnum oder Abschlussgebühren kann als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz ausgewiesen werden. Wenn Kredite mit Endfälligkeit aufgenommen werden, so steht der Kredit während der gesamten Laufzeit der Kommune/dem Betrieb in voller Höhe zur Verfügung. Bei einem Tilgungsdarlehen (Annuitätendarlehen, Ratendarlehen) hingegen verringert sich die Verbindlichkeit laufend und im Allgemeinen gleichmäßig über die Vertragslaufzeit. Soweit Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen innerhalb des Vollkonsolidierungskreises eingegangen werden, kann diese Bilanzposition weiter in „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis“ und „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gegenüber Sonstigen“ untergliedert werden.

c) Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung

Unter dieser Position sind nur die Kredite zu erfassen, die als Betriebsmittel zur Liquiditätssicherung (Liquiditätskredite) aufgenommen wurden (vgl. § 89 Abs. 2 GO NRW). Mit den Liquiditätskrediten wird die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit der Kommune oder eines Betriebes gesichert, die im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen werden. Ein Hauptmerkmal dieses Betriebsmittelkredites ist seine kurze Laufzeit, entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt, aber jeweils immer nicht länger als ein Jahr. Bei ihnen wird zwischen Festbetragskrediten und Kontokorrentkrediten unterschieden. Soweit Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssi

cherung innerhalb des Vollkonsolidierungskreises eingegangen werden, kann diese Bilanzposition weiter in „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis“ und „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung gegenüber Sonstigen“ untergliedert werden.

d) Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen

Unter dieser Position sind die kreditähnlichen Rechtsgeschäfte der Kommune und ihrer Betriebe zu erfassen. Dazu zählen z.B. Schuldübernahmen, Leibrentenverträge, Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen nach dem Städtebauförderungsgesetz, Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte, Leasingverträge oder Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften. Von besonderer Bedeutung sind Leibrentenverträge und Leasingverträge. Leibrentenverträge gehören zu den Rentenverpflichtungen. Sie können im Rahmen eines Vermögenserwerbs vorkommen, zum Beispiel bei der Anschaffung eines Grundstückes auf Rentenbasis. Soweit Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, innerhalb des Vollkonsolidierungskreises eingegangen werden, kann diese Bilanzposition weiter in „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis“ und „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen gegenüber Sonstigen“ untergliedert werden.

e) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Unter dieser Position sind die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu erfassen. Dies sind Verpflichtungen aufgrund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen, bei denen die Erbringung der eigenen (Gegen-)Leistung (z.B. die Zahlung für eine empfangene Leistung) noch aussteht. Analog zum Handelsrecht werden die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gesondert ausgewiesen. Bei Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ist der Rückzahlungsbetrag der Betrag, den der Schuldner zur Erfüllung der Verpflichtung aufbringen muss (Erfüllungsbetrag). Die Lieferantenverbindlichkeit ist grundsätzlich mit dem Rechnungsbetrag anzusetzen. Bei Inanspruchnahme des Skontos mindern sich die Verbindlichkeit und die Anschaffungskosten der bezogenen Güter erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme (Zahlung der Rechnung; vgl. EStH 6.2). Es ist das Saldierungsverbot zu beachten, nach dem eine Forderung an einen Lieferanten nicht mit einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen verrechnet werden darf. Eine Ausnahme besteht bei geleisteten Anzahlungen auf Lieferungen und Leistungen oder wenn die Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 387 BGB vorliegen. Bei gegenseitigem Anerkenntnis kann haushaltstechnisch lediglich eine Verrechnung im Rahmen der Zahlungsabwicklung vorgenommen werden. Soweit Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung innerhalb des Vollkonsolidierungskreises eingegangen werden, kann diese Bilanzposition weiter in „Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis“ und „Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung gegenüber Sonstigen“ untergliedert werden.

f) Sonstige Verbindlichkeiten

Als Auffangposition sind hier alle sonstigen Verbindlichkeiten zu erfassen. Hierunter fallen Verbindlichkeiten, die nicht auf der Grundlage von Warengeschäften oder einem entgeltlichen Leistungsaustausch beruhen. Zu den sonstigen Verbindlichkeiten gehören insbesondere Steuerverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern u.Ä. Die sonstigen Verbindlichkeiten sind im Zeitpunkt ihrer Begründung einzubuchen. Der Rückzahlungsbetrag stellt den zu passivierenden Wertansatz dar. Unter dieser Position sind auch Verpflichtungen zu erfassen, die bei der Kommune oder einem Betrieb wegen erhaltener rückzahlbarer Zuwendungen bestehen (Transferverbindlichkeiten). Erhaltene Anzahlungen sind ebenfalls hier zu erfassen. Die gesonderte Erfassung entsteht vielfach daraus, dass erhaltene investive Zuwendungen noch nicht zweckentsprechend verwendet worden sind. Liegt dies vor, darf für die erhaltene Zuwendung noch kein Sonderposten angesetzt werden, denn dieser ist erst zeitgleich mit dem durch Dritte mitfinanzierten Vermögensgegenstand in der Bilanz anzusetzen. Soweit sonstige Verbindlichkeiten innerhalb des Vollkonsolidierungskreises eingegangen werden, kann diese Bilanzposition weiter in „Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis“ und „Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Sonstigen“ untergliedert werden.

5. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

Der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der kommunalen/betrieblichen Bilanz ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Kommune/Betriebe, die der ergebniswirksamen Vereinbarung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegen steht. Unter dieser Position sind daher passive Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag geleistet werden, diese aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten). Als wesentliches Kriterium für die Entscheidung, ob Einnahmen als Erträge dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder einem Folgejahr zuzuordnen sind, ist auf den wirtschaftlichen Grund abzustellen. Hierbei ist zu prüfen, inwiefern Einnahmen durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Dies kann z.B. bei Vorauszahlungen von Miete und Pacht, oder durch andere einmalige und im Voraus gezahlte Entgelte von Dritten gegeben sein. In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten Zeitraum, ist in jedem Geschäftsjahr eine periodenbezogene ergebniswirksame Auflösung vorzunehmen. Sie erfolgt i.d.R. in gleichmäßigen (planmäßigen) Raten. Soweit Passive Rechnungsabgrenzungsposten aus Geschäftsfällen innerhalb des Vollkonsolidierungskreises resultieren, kann diese Bilanzposition weiter in „Passive Rechnungsabgrenzungsposten vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Passive Rechnungsabgrenzungsposten von Sonstigen“ untergliedert werden.

Erläuterungen zu den wesentlichen Positionen der Gesamtergebnisrechnung (Summenergebnisrechnung)

(Praxisleitfaden Mai 2009; Anlage VII Positionenrahmen; S. 45 ff.)

I. Ordentliche Gesamterträge

Zu Konsolidierungszwecken können die nachfolgenden Ertragspositionen 1 bis 7 jeweils in „Erträge vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Erträge von Sonstigen“ untergliedert werden.

1. Steuern und ähnliche Abgaben

Unter dieser Position sind erhaltene Steuern und ähnliche Abgaben zu erfassen. Die Kommune oder ein Betrieb sind z.B. nach § 1 Abs.1 KAG NRW berechtigt, Abgaben (Steuern, Gebühren und Beiträge) zu erheben, soweit nicht Bundes- oder Landesgesetze etwas anderes bestimmen. Es sind die von der Kommune aufgrund ihrer Steuerhoheit erhobenen Gemeindesteuern (z.B. Gewerbe-, Grundsteuer) und die Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern zu erfassen. Steuerähnliche Abgaben sind z.B. die Fremdenverkehrsabgabe oder Abgaben von Spielbanken.

2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen

Unter dieser Position sind erhaltene Zuwendungen und Umlagen zu erfassen. Zu den Zuwendungen zählen Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen, die nicht ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen geleistet werden, z.B. Schlüsselzuweisungen und Bedarfszuweisungen vom Land, sonstige allgemeine Zuweisungen und Zuwendungen für laufende Zwecke. Auch Erträge aus der Auflösung von in der Bilanz angesetzten Sonderposten aus investiven Zuwendungen fallen hierunter. Allgemeine Umlagen, die vom Land oder von anderen Gemeinden/Gemeindeverbände (GV) ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung des Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels geleistet werden, z.B. die Kreisumlage, gehören ebenfalls zu dieser Position. Ebenso sind empfangene Spenden hier auszuweisen.

3. Sonstige Transfererträge

Unter die Position „Sonstige Transfererträge“ fallen die Übertragungen von Finanzmitteln, denen keine konkreten Gegenleistungen der Kommune oder eines Betriebes gegenüberstehen und die nicht gesondert als Steuern und ähnliche Abgaben, erhaltene Zuwendungen und allgemeine Umlagen zu erfassen sind. Zu den Erträgen sind der Ersatz von sozialen Leistungen, z.B. Erstattungen von zu Unrecht gezahlten Sozialhilfeleistungen, aber auch Schuldendiensthilfen, die zur Erleichterung des Schuldendienstes für aufgenommene Kredite, insbesondere zur Reduzierung der Zinsbelastungen, gewährt werden, zu zählen. Aber auch Schenkungen Dritter, die einen Ertrag für die Kommune oder ihre Betriebe darstellen und andere vergleichbare Leistungen, sind hier zu erfassen.

4. Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte

Unter der Position „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ sind Gebühren und zweckgebundene Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen zu erfassen. Beispiele sind z.B. Passgebühren, Parkgebühren, Friedhofsgebühren, Gebühren des Rettungsdienstes und der Feuerwehr, Gebühren für die Nutzung von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung oder der Straßenreinigung. Auch zweckgebundene Abgaben, z.B. Kurtaxe, Kurbeiträge, sind hier zu erfassen, wenn diese nicht für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erhoben werden, also Entgelte, die auf den Grundsätzen des KAG NRW erhoben werden. Auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge, die für investive Maßnahmen erhoben wurden, sowie von Sonderposten für den Gebührenausschlag, also von Erträgen, die den Gebührenzahlern wieder zu Gute kommen müssen, sind hier zu erfassen.

5. Privatrechtliche Leistungsentgelte

Unter der Position „Privatrechtliche Leistungsentgelte“ sind die Entgelte zu erfassen, bei denen der Leistungserbringung ein privates Rechtsverhältnis zu Grunde liegt, z.B. bei Verkauf von Waren, Drucksachen und sonstigen Erzeugnissen, Mieten und Pachten für Grundstücke, Gebäude und Betriebsanlagen, Eintrittsgeldern, Umsatzerlöse aus Lieferungen und Leistungen, sind die erzielten Entgelte hier als Erträge zu erfassen. Aber auch Erträge aus Erbbaurechtsverhältnissen sowie andere vergleichbare Leistungen gehören zu dieser Position.

6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Unter der Position „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“ sind Erträge zu erfassen, die von der Kommune oder einem Betrieb aus der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen für eine andere Stelle, die diese vollständig oder anteilig erstattet, erwirtschaftet werden. Der Erstattung liegt i.d.R. ein auftragsähnliches Verhältnis zu Grunde. Unerheblich ist, auf welcher Rechtsgrundlage die Erstattungspflicht beruht und ob die Erstattung die Kosten der Kommune/des Betriebes als Empfänger voll oder nur teilweise deckt. Wenn die Aufwendungen der Kommune oder des Betriebes, die im Auftrag eines Dritten geleistet wurden, nicht exakt berechnet, sondern nur pauschal ermittelt und in Rechnung gestellt werden, handelt es sich um die Erhebung einer Kostenumlage. Dies ist jedoch keine Umlage, wie sie von den Umlageverbänden zur allgemeinen Finanzierung ihres Haushalts erhoben werden.

7. Sonstige ordentliche Erträge

Unter dieser Sammelposition sind alle Erträge, die nicht den anderen Ertragspositionen zuzuordnen sind, z.B. ordnungsrechtliche Erträge (Bußgelder u.a.), Säumniszuschläge und dgl., Erträge aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, Konzessionsabgaben nach der Konzessionsabgabenverordnung, zu erfassen. Ebenso gehören Erträge aus Zahlungseingängen von in Vorjahren ausgebuchten Forderungen, aber auch Erträge aus der Veräußerung von nicht mehr benötigten Vermögensgegenständen (bei Erlösen über dem jeweiligen bilanziellen Buchwert) sowie Zuschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dazu. Außerdem ist unter dieser Position die ertragswirksame Änderung von Bestandskonten, z.B. die Auflösung einer gebildeten Rückstellung, weil der Grund dafür entfallen ist, zu erfassen. Auch fallen ggf. periodenfremde Erträge, Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten sowie nicht zahlungswirksame Erträge hierunter. Erstattungen im Rahmen von Personalgestellungen sind unter dieser Position anzusetzen und ggf. im Rahmen der Konsolidierung zu eliminieren.

8. Aktivierte Eigenleistungen

Unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ ist der Ertragswert zu erfassen, wenn von der Kommune oder einem Betrieb aktivierungsfähige Vermögensgegenstände des Anlagevermögens selbst erstellt werden. Diese Position ist die Gegenposition zu den Aufwendungen der Kommune oder des Betriebes zur Herstellung von Anlagevermögen, sofern diese Aufwendungen auch Herstellungskosten nach § 33 Abs. 3 GemHVO NRW darstellen, z. B. Materialaufwand und Personalaufwand für selbst erstellte Gebäude, Spielgeräte, usw. Dagegen sind Fremdmaterial und Fremdleistungen als Aufwendungen zu erfassen. Weil die Nettomethode nicht zur Anwendung kommen darf, müssen die aktivierten Eigenleistungen in ihrer Höhe mit den damit in Zusammenhang stehenden aktivierbaren Herstellungsaufwendungen übereinstimmen.

9. Bestandsveränderungen

Erhöht sich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr, so stellt dies einen Ertrag dar, der unter dieser Position zu erfassen ist. Grundlage der Ermittlung der Bestandsveränderungen ist die Inventur zum Bilanzstichtag, bei der Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind. Weil sich die Bestandsveränderungen aus Mengen- und/oder Bewertungsänderungen ergeben können, ist bei dieser Position ggf. auch ein negativer Ertrag, der durch eine Verminderung des Bestandes entstehen kann, auszuweisen.

II. Ordentliche Gesamtaufwendungen

Zu Konsolidierungszwecken können die nachfolgenden Aufwandsspositionen 3, 5 und 6 jeweils in „Aufwendungen vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Aufwendungen von Sonstigen“ untergliedert werden.

1. Personalaufwendungen

Zu dieser Position gehören alle anfallenden Aufwendungen für die Beamten und tariflich Beschäftigten sowie für weitere Personen, die aufgrund von Arbeitsverträgen beschäftigt werden. Aufwandswirksam sind die Bruttobeträge einschließlich der Nebenbezüge und Lohnnebenkosten, z.B. Überstundenentlohnung, Weihnachtsgeld, Sozialversicherungsbeiträge u.a. Auch Beihilfen sowie Unterstützungsleistungen sind unter dieser Position zu erfassen. Die jährlichen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die aktiv Beschäftigten sowie Rückstellungen für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben zählen ebenfalls zu dieser Position. Als Beiträge zu Versorgungskassen fallen z.B. die Arbeitgeberanteile zur Zusatzversorgungskasse hierunter. Zahlungen der Kommune/Betriebe für nicht beschäftigte Schwerbehinderte „(Schwerbeschädigtenabgabe)“ sind nicht hier, sondern unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen zu erfassen.

2. Versorgungsaufwendungen

Zu dieser Position gehören alle anfallenden Versorgungsleistungen für die nicht mehr tätigen Beschäftigten und deren Angehörige. Ggf. können auch zusätzlich Zuführungen zu Pensionsrückstellungen (vgl. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW) anfallen, soweit sich die Ansprüche für den Kreis der Versorgungsempfänger verändert haben, z.B. durch Veränderungen der Sterbetafeln, die zur Berechnung der Rückstellungen herangezogen werden. Außerdem sind unter dieser Position noch weitere Aufwendungen zu erfassen, z.B. Beiträge zur Sozialversicherung, aber auch Beihilfen an die Versorgungsempfänger, soweit dafür nicht die entsprechenden Rückstellungen ausreichen. Die jährlichen Umlagezahlungen an Versorgungskassen für Beamte können ganz oder teilweise Aufwendungen sein. Dies ist abhängig davon, in welchem Umfang die Pensionsrückstellungen die Versorgungsverpflichtungen der Kommune/Betriebe zum Abschlussstichtag abdecken. Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen ist an einem Abschlussstichtag nur dann herab zu setzen, wenn der Ansatz höher ist, als es dem Barwert der insgesamt noch zu leistenden Versorgungszahlungen entspricht.

3. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen

Unter dieser Position sind alle Aufwendungen, die mit dem kommunalen und betrieblichen Verwaltungs- und Geschäftshandeln (Betriebszweck) bzw. Umsatz- oder Verwaltungserlösen wirtschaftlich zusammenhängen, zu erfassen. Die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen umfassen deshalb u.a. Aufwendungen für Fertigung, Vertrieb, Waren. Auch gehören abweichend von der entsprechenden HGB-Position die Aufwendungen für die Bewirtschaftung des Anlagevermögens (Energie, Wasser, Abwasser), sowie Aufwendungen für die Unterhaltung (inkl. Reparatur, Fremdinstandhaltung) zu dieser Position. Ebenso sind hier Kostenerstattungen und Kostenumlagen, die von der Kommune oder einem Betrieb wegen der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen durch eine andere Stelle zu zahlen sind und dafür ein auftragsähnliches Verhältnis vorliegt, zu erfassen. Außerdem sind hier die sonstigen Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen, z.B. Lernmittel, zu erfassen.

4. Bilanzielle Abschreibungen

Unter dieser Position sind die durch die Abnutzung von beweglichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens entstehenden planmäßigen Abschreibungen zu erfassen. Hier sind aber auch die Sofortabschreibungen geringwertiger Vermögensgegenstände (geringwertiger Wirtschaftsgüter) sowie die außerplanmäßigen Abschreibungen von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens zu erfassen. Dazu gehören auch die erforderlichen Abschreibungen auf Finanzanlagen, die der Aufgabenerfüllung zugerechnet werden bzw. dem Geschäftsbetrieb dienen sowie Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände. Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind ebenfalls unter dieser Position zu erfassen. Dagegen sind Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens, aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie aus dem Abgang von Finanzanlagen als Wertminderungen nicht hier, sondern unter der Position

„Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu erfassen. Den Abschreibungen aus der Nutzung der Vermögensgegenstände stehen ggf. auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten gegenüber, die wegen der erhaltenen investiven Zuwendungen zur Anschaffung von Vermögensgegenständen gebildet worden sind. Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurden ab dem 01.01.2008 die Regeln für die Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) verändert. Neu eingeführt wurde die so genannte Poolabschreibung für GWG mit Anschaffungskosten zwischen 151 Euro und 1.000 Euro (netto). Solche Poolabschreibungen können aufgrund des Wesentlichkeitsgrundsatzes und im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung beibehalten werden. Gesondert zu betrachten sind die Abschreibungen auf die Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus Einzelabschlüssen und auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände. Aufgrund des Ansatzverbotes nach NKF müssen die Abschreibungen auf die vorgenannten Positionen in der KB II neutralisiert werden. Die bilanziellen Abschreibungen können daher zu Konsolidierungszwecken zusätzlich in folgende Unterpositionen untergliedert werden:

- Abschreibungen von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
- Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus den Einzelabschlüssen
- Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Vollkonsolidierung
- Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Equity-Konsolidierung
- Abschreibungen auf selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände
- Abschreibungen auf verbundene Unternehmen im Vollkonsolidierungskreis
- Abschreibungen auf Sondervermögen im Vollkonsolidierungskreis
- Abschreibungen auf assoziierte Unternehmen
- Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
- Sonstige Abschreibungen

5. Transferaufwendungen

Unter dieser Position sind alle Leistungen der Kommune oder der Betriebe an Dritte zu erfassen, die gewährt werden, ohne dass die Kommune oder der Betrieb dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Als Transferaufwendungen werden daher z.B. Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke, Schuldendiensthilfen u.Ä. erfasst. Dazu gehören auch Fälle, bei denen sich die Kommune oder ein Betrieb lediglich an einer Finanzierung beteiligt, z.B. bei der Umlage nach dem Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen oder an Leistungen nach sonstigen landes- oder bundesrechtlichen Vorschriften. Darunter fallen auch kommunale Hilfen an private Haushalte (Sozialtransferaufwendungen). Typisch dafür sind Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber sowie sonstige soziale Leistungen. Aber auch Hilfen der Kommune oder eines Betriebes an Unternehmen (Subventionen) fallen hierunter. Steuern sind dagegen unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen zu erfassen.

6. Sonstige ordentliche Aufwendungen

Unter der Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ sind alle Aufwendungen, die nicht den anderen Aufwandspositionen, den Zinsen und ähnlichen Finanzaufwendungen oder den außerordentlichen Aufwendungen zuzuordnen sind, zu erfassen. Hier sind die sonstigen Personal- und Versorgungsaufwendungen, z.B. für Aus- und Fortbildung, Reisekosten, Ersatz für Sachschäden, Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz u.a. zu erfassen. Aber auch Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten, z.B. Aufwendungen für Mieten, Pachten, Leasing, Geschäftsaufwendungen und Aufwendungen für Beiträge gehören dazu. Ebenso sind Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens, aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie aus dem Abgang von Finanzanlagen als Wertminderungen unter dieser Position zu erfassen. Darüber hinaus gehören Aufwendungen aus Verlustübernahmen und Versicherungsbeiträge in diese Position. Zu den sonstigen ordentlichen Aufwendungen gehören auch die Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen und betriebliche Steueraufwendungen (Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, latente Steuern etc.). Hierunter sind auch die Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit (Ratsmitglieder u.a.) zu erfassen. Ebenso gehören Aufwendungen für die Bildung von Rückstellungen dazu, soweit sie nicht unter anderen Aufwandspositionen auszuweisen sind. Aufwendungen für die Unterhaltung (Instandhaltung) und die Bewirtschaftung (Energie, Wasser, Abwasser) von Gegenständen des Anlagevermögens werden unter der Position „Aufwendungen für

Sach- und Dienstleistungen“ ausgewiesen. Die sonstigen ordentlichen Aufwendungen können zu Konsolidierungszwecken in folgende Unterpositionen untergliedert werden:

- Steuern vom Einkommen und Ertrag
- Sonstige Steuern
- Latente Steuern
- Aufwendungen aus Verlustübernahmen
- Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen

7. Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit

Die Position „Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit“ umfasst den Saldo aus der Summe der ordentlichen Gesamterträge und der Summe der ordentlichen Gesamtaufwendungen.

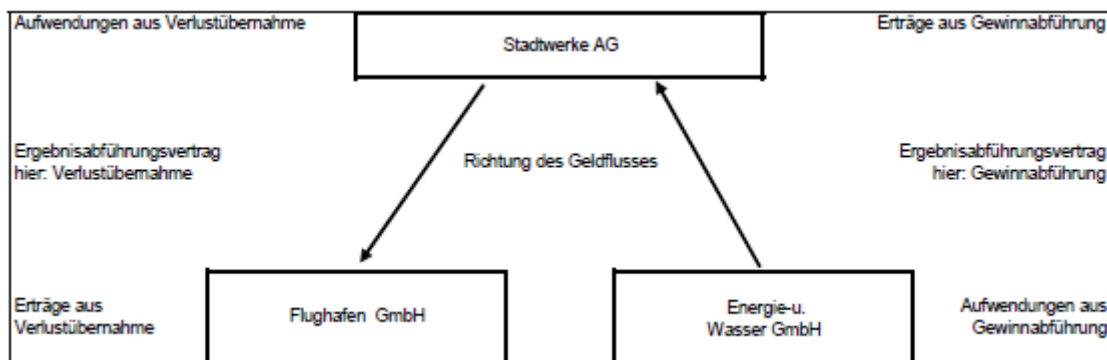
III. Finanzerträge

Unter den Finanzerträgen sind insbesondere Zinsen aus Ausleihungen, Dividenden oder andere Gewinnanteile zu erfassen. Ebenso sind hier Erträge aus Beteiligungen oder Wertpapieren, Zinsen aus Geldanlagen und Kontoguthaben (z.B. Tagesgeld- und Festgeldzinsen) sowie andere zinsähnliche Erträge anzusetzen. Nicht dazu gehören Zinszuschüsse sowie Verzugszinsen, Stundungs- oder Aussetzungszinsen, die durch ein Hinausschieben der Zahlungsfälligkeit entstehen. Diese sind unter den sonstigen ordentlichen Erträgen zu erfassen. Auch Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen sind nicht hier, sondern unter den „sonstigen ordentlichen Erträgen“ auszuweisen. Zu Konsolidierungszwecken können die nachfolgenden Finanzertragsarten jeweils in „Erträge vom Vollkonsolidierungskreis“ und „Erträge von Sonstigen“ untergliedert werden.

1. Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen

In der Praxis bestehen häufig Ergebnisabführungsverträge zwischen Unternehmen aus der kommunalen Beteiligungsstruktur. Unter dieser Position werden die aus den Gewinnabführungen oder Verlustübernahmen erhaltenen Erträge erfasst. Hierzu gehören auch Erträge aufgrund einer Gewinngemeinschaft oder eines Teilgewinnabführungsvertrages. Wie im folgenden Schaubild aufgeführt, gibt es zwei Fälle in denen solche Erträge entstehen können:

- Ein Mutterunternehmen erhält von seiner Tochter den Gewinn aus dem Geschäftsjahr (Ertrag aus einem Gewinnabführungsvertrag).
- Ein Tochterunternehmen erhält einen Verlustausgleich vom Mutterunternehmen (Ertrag aus Verlustübernahme).



2. Beteiligungserträge

Unter dieser Position sind die laufenden Erträge aus Beteiligungen auszuweisen, sofern kein Gewinn-/Ergebnisabführungsvertrag besteht. Wegen des Bruttoprinzipts sind Erträge und Aufwendungen getrennt zu buchen.

3. Zinserträge und sonstige Finanzerträge

a) Zinserträge

Unter dieser Position sind Zinsen für Einlagen bei Kreditinstituten und für Forderungen an Dritte (Bankguthaben, Darlehen und Hypotheken) sowie Zinsen und Dividenden aus Wertpapieren des Umlaufvermögens zu erfassen. Hierunter fallen auch Zinserträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens.

b) Sonstige Finanzerträge

Zu dieser Position gehören u.a. Dividendenerträge und ähnliche Ausschüttungen aus Wertpapieren des Anlagevermögens. Die Erträge aus assoziierten Unternehmen sind unter dieser Position gesondert zu erfassen. Wegen des Bruttoprinzips sind Erträge und Aufwendungen getrennt zu buchen.

IV. Finanzaufwendungen

Anders als im Handelsrecht werden unter dieser Position keine Abschreibungen auf Finanzanlagen erfasst, weil diese Vermögensgegenstände der kommunalen Aufgabenerfüllung zugerechnet werden bzw. dem Geschäftsbetrieb der Kommune oder einem Betrieb dienen. Diese sind somit unter den bilanziellen Abschreibungen zu erfassen. Zu Konsolidierungszwecken können die nachfolgenden Finanzaufwandsarten jeweils in „Aufwendungen an Vollkonsolidierungskreis“ und „Aufwendungen an Sonstige“ untergliedert werden.

1. Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen

Unter dieser Position sind alle Aufwendungen aus Ergebnisabführungsverträgen zwischen Unternehmen aus der kommunalen Beteiligungsstruktur auszuweisen. Wie im Schaubild bei der Position „Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen“ aufgeführt, sind hier die Aufwendungen zu erfassen, wenn ein kommunaler Betrieb einen Gewinn erwirtschaftet und diesen an die Kommune abführen muss (Aufwand aus einem Gewinnabführungsvertrag). Übernimmt dagegen die Kommune den Verlust eines kommunalen Betriebes ist dieser „Aufwand aus Verlustübernahmen“ nicht hier, sondern NKF-konform unter der Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu erfassen.

2. Zinsaufwendungen und sonstige Finanzaufwendungen

a) Zinsaufwendungen

Unter dieser Position sind Zinsaufwendungen aus der Inanspruchnahme von Fremdkapital, auch Zinsen im Rahmen eines Kontokorrentkredites, auszuweisen.

b) Sonstige Finanzaufwendungen

Zu der Position „Sonstige Finanzaufwendungen“ gehören Kreditbeschaffungskosten aus der Inanspruchnahme von Fremdkapital, aber auch sonstige Finanzaufwendungen im Rahmen eines Kontokorrentkredites (z.B. Agio, Disagio bzw. Damnum, Kreditprovisionen). Hierzu gehören nicht die allgemeinen Aufwendungen für den Geldverkehr, z.B. Kontoführungsgebühren, die unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen zu erfassen sind.

VI. Aufwendungen aus assoziierten Unternehmen

Vergleiche für diese Position die Erläuterungen zur Position „Erträge aus assoziierten Unternehmen“. Es handelt sich bei dieser Position um die zugehörige Aufwandsposition.

VII. Gesamtergebnis

Die Position umfasst den Saldo aus der Summe der Finanzerträge und der Summe der Finanzaufwendungen.

VIII. Ordentliches Gesamtergebnis

Saldo aus der Summe des Gesamtergebnisses der laufenden Geschäftstätigkeit und des Gesamtergebnisses.

VIII. Außerordentliches Gesamtergebnis

Im Rahmen der Abgrenzung, ob Geschäftsfälle der Kommune oder eines Betriebes zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen, muss geprüft werden, ob diese Vorgänge in hohem Maße ungewöhnlich sind, d.h. deren Auftreten nicht erwartet werden kann, selten oder unregelmäßig vorkommen, d.h. nicht ständig anfallen bzw. nicht wiederkehrender Natur und somit nicht planbar sind sowie materiell bedeutsam sind, d.h. von den finanziellen Auswirkungen her wesentlich in Bezug auf die örtlichen Gegebenheiten der Kommune oder des Betriebes sind. Dabei bestehen keine Unterschiede zwischen dem NKF-Vorgaben und denen des HGB. Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um Erträge und Aufwendungen aus Geschäftsfällen der Kommune oder eines Betriebes als außerordentlich zu klassifizieren.

1. Außerordentliche Erträge

Unter dieser Position sind Erträge auszuweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen. Der Tatbestand ist entsprechend eng auszulegen. Als außerordentliche Erträge sind z.B. Versicherungsleistungen oder besondere Zuweisungen nach Naturkatastrophen anzusehen. Aber auch Spenden, sofern sie von wesentlicher Bedeutung für die individuellen Gegebenheiten der Kommune/Betriebe sind und ohne Auflage gewährt werden, zählen dazu. Unter diese Position fallen nicht die Veräußerungen von Vermögensgegenständen, die im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Kommune/Betriebe regelmäßig erfolgen. Stellt die Veräußerung jedoch einen ungewöhnlichen Vorgang oder eine Aufgabe einer wesentlichen Betriebsgrundlage dar, z.B. die Veräußerung eines kommunalen/betrieblichen Unternehmens oder einer langjährigen wesentlichen Beteiligung, soll diese, weil sie aus der Natur der Sache heraus als selten und nicht gewöhnlich zu bewerten ist, hier erfasst werden.

2. Außerordentliche Aufwendungen

Unter dieser Position sind Aufwendungen auszuweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kommune oder des Betriebes anfallen. Der Tatbestand ist eng auszulegen. Als außerordentliche Aufwendungen sind z.B. die notwendigen Leistungen der Kommune/Betriebe zur Beseitigung von Naturkatastrophen anzusehen. Auch Abschreibungen, die entstehen, weil ein Geschäftsfall der Kommune/Betriebe als außerordentlich zu klassifizieren ist, sind im Ergebnisplan als außerordentliche Aufwendungen zu behandeln und entsprechend zuzuordnen.

IX. Gesamtjahresüberschuss/ -fehlbetrag

Summe des ordentlichen und außerordentlichen Gesamtergebnisses

X. Gewinnverwendung

1. Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis

Sind Anteile vollkonsolidierter Betriebe im Besitz von Gesellschaftern außerhalb des Vollkonsolidierungskreises, ist das diesen Gesellschaftern zuzurechnende Ergebnis hier auszuweisen. Aufgrund des Saldierungsverbotes ist ggf. weiter zu untergliedern in:

- Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn
- Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Verlust

2. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

Als Gewinn-/Verlustvortrag ist der Restbetrag auszuweisen, der sich aus der Ergebnisverwendung der Vorjahre ergibt.

3. Entnahmen/Zuführungen Allgemeine Rücklage

Dieser Posten kann weiter unterteilt werden in:

- Entnahmen aus der Kapitalrücklage
- Entnahmen aus Gewinnrücklagen
- Zuführungen zu Gewinnrücklagen, u.a.

Mit diesem Posten werden in der Gesamtergebnisrechnung alle Entnahmen aus der Kapitalrücklage sowie Zuführungen und Entnahmen zu bzw. aus den Gewinnrücklagen offen ausgewiesen, soweit sie sich auf den Gesamtbilanzgewinn/-verlust auswirken.

4. Gesamtbilanzgewinn/-verlust

Der Gesamtbilanzgewinn/-verlust wird aus der Gesamtergebnisrechnung ermittelt. Er muss der Bilanzposition „Gesamtbilanzgewinn/-verlust“ innerhalb des Eigenkapitals in der Gesamtbilanz entsprechen.