

Gesamtabschlussrichtlinie

Leitfaden für die Erstellung
des Gesamtabschlusses des
Kreises Lippe



Lippeservice

Inhaltsverzeichnis

1	AUFGABEN UND ZWECK DER GESAMTABSCHLUSSRICHTLINIE	1
2	BEGRIFFSDEFINITIONEN	2
3	GRUNDLAGEN FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS DES KREISES LIPPE	3
3.1	RECHTLICHE GRUNDLAGEN UND BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES	3
3.2	WEITERE UNTERLAGEN.....	4
3.3	GELTUNGSBEREICH	4
3.4	GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER GESAMTRECHNUNGSLEGUNG	4
3.5	ZUSTÄNDIGKEITEN UND VERANTWORTLICHKEITEN.....	6
3.6	GESAMTABSCHLUSSTERMINPLAN	7
3.7	KONZERNINTERNE UNTERJÄHRIGE SALDENABSTIMMUNGEN.....	8
3.8	FORMULARWESEN	9
4	ABGRENZUNG DES KONSOLIDIERUNGSKREISES	10
4.1	RECHTLICHE GRUNDLAGEN	10
4.2	KRITERIUM DER UNTERGEORDNETEN BEDEUTUNG BEI VERSELBSTSTÄNDIGTEN AUFGABENBEREICHEN.....	11
4.3	VERBUNDENE UNTERNEHMEN	12
4.4	ASSOZIIERTE UNTERNEHMEN.....	12
4.5	AT-COST-BETEILIGUNGEN	13
5	VORBEREITUNG DER EINZELABSCHLÜSSE FÜR DIE KONSOLIDIERUNG	14
5.1	BEDEUTUNG DER EINHEITLICHEN BEWERTUNG UND BILANZIERUNG	14
5.2	EINHEITLICHKEIT DER STICHTAGE.....	15
5.3	EINHEITLICHKEIT DES AUSWEISES	16
5.4	EINHEITLICHKEIT DES ANSATZES UND DER BEWERTUNG.....	16
5.5	ABWEICHUNG VON EINHEITLICHEN GESAMTRECHNUNGSLEGUNGSGRUNDSÄTZEN.....	17
5.6	ANPASSUNG VON NUTZUNGSDAUERN	18
5.7	EINHEITLICHKEIT DER WÄHRUNG.....	19
5.8	ERMITTLUNG DER STILLEN RESERVEN UND LASTEN	19
6	KONSOLIDIERUNG	20
6.1	VOLLKONSOLIDIERUNG VERBUNDENER UNTERNEHMEN	20
6.1.1	<i>Kapitalkonsolidierung</i>	20
6.1.2	<i>Schuldenkonsolidierung</i>	21
6.1.3	<i>Zwischenergebniskonsolidierung</i>	22
6.1.4	<i>Aufwands- und Ertragskonsolidierung</i>	23
6.1.5	<i>Latente Steuern</i>	23
6.2	KONSOLIDIERUNG NACH AT-EQUITY BEI ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN.....	24
7	GESAMTANHANG UND ANLAGEN ZUM GESAMTABSCHLUSS	25
7.1	GESAMTANHANG.....	25
7.2	ANLAGEN ZUM GESAMTABSCHLUSS	26
7.2.1	<i>Gesamtlagebericht</i>	26
7.2.2	<i>Beteiligungsbericht</i>	26
8	PRÜFUNG UND OFFENLEGUNG DES GESAMTABSCHLUSSES	28
9	INKRAFTTRETEN	29

Abbildungsverzeichnis

ABBILDUNG 1: BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES	3
ABBILDUNG 2: GESAMTABSCHLUSSTERMINPLAN.....	8
ABBILDUNG 3: KONSOLIDIERUNGSKREIS UND KONSOLIDIERUNGSMETHODE.....	10
ABBILDUNG 4: ERSTELLUNG DER SUMMENBILANZ UND DER SUMMENERGEBNISRECHNUNG	14
ABBILDUNG 5: PRÜFSHEMA ZUR ANPASSUNG VON ABSCHREIBUNGSZEITRÄUMEN	18

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
ER	Ergebnisrechnung
f.	folgende
gem.	gemäß
GemHVO NRW	Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Gemeindehaushaltsverordnung NRW)
ggf.	gegebenenfalls
GO NRW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoG	Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung
GoKons	Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
i.V.m.	in Verbindung mit
KB	Kommunalbilanz
KFS	Konsolidierungsformularsatz
NKF	Neue Kommunale Finanzmanagement
NKFEG NRW	Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKF Einführungsgesetz NRW)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
S.	Satz
vAB	verselbstständigte Aufgabenbereiche
vgl.	vergleiche

Anlagenverzeichnis

Anlage 1	Konsolidierungsformularsatz
Anlage 2	Beteiligungsverzeichnis
Anlage 3	Liste der voll zu konsolidierenden Unternehmen
Anlage 4	Liste der einzubeziehenden Unternehmen nach At-Equity
Anlage 5	At-Cost-Beteiligungen
Anlage 6	Ansprechpartner
Anlage 7	Aufgaben- und Zeitplan für die Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses (Melderichtlinie)
Anlage 8	NKF-Konsolidierungsprozess
Anlage 9	Positionenplan
Anlage 10	Zuordnungsvorschriften zum örtlichen Positionenplan
Anlage 11	Festlegungen zu den Ansatz- und Bewertungsunterschieden zwischen handelsrechtlichen Abschlüssen und kommunalen Abschluss
Anlage 12	Vereinfachungen zum Ausweis
Anlage 13	Vereinfachungen Ansatz und Bewertung
Anlage 14	Nutzungsdauertabelle für den Gesamtabschluss des Kreises Lippe
Anlage 15	Formularsatz zur Abstimmung der konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten
Anlage 16	Formularsatz zur Abstimmung der konzerninternen Zwischenergebnisse
Anlage 17	Formularsatz zur Abstimmung der konzerninternen Aufwendungen und Erträge
Anlage 18	Ableitung der Gesamtkapitalflussrechnung im Rahmen des DRS 2
Anlage 19	Begriffsdefinitionen

1 Aufgaben und Zweck der Gesamtabchlussrichtlinie

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) haben alle Kommunen in Nordrhein-Westfalen (NRW) gemäß § 2 NKFEF NRW spätestens zum 31.12.2010 den ersten Gesamtabchluss nach § 116 Gemeindeordnung NRW (GO NRW) aufzustellen, der – analog zum Konzernabschluss in der Privatwirtschaft – die verselbstständigten Aufgabenbereiche mit der Kernverwaltung zusammenfasst. Ziel der Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist es, einen besseren Gesamtüberblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Kreises darzustellen und insofern ein der tatsächlichen Aufgabenerledigung entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Lage und die Entwicklung der Kommune abzubilden.

Um dieses Ziel erreichen zu können, werden mit der Gesamtabchlussrichtlinie verbindliche Regelungen zur Aufstellung des Gesamtabchlusses beim Kreis Lippe festgeschrieben. Sie regelt den Handlungsrahmen sowie organisatorische und fachliche Fragen zur Erstellung des Gesamtabchlusses für den Kreis Lippe und seiner verselbstständigten Aufgabenbereiche. Die Gesamtabchlussrichtlinie dient ferner zur Sicherstellung der einheitlichen Bilanzierung und Bewertung innerhalb des 'Konzerns Kreis Lippe'.

Sämtliche Anlagen werden jährlich durch die für den Finanzbereich zuständige Organisationseinheit des Kreises Lippe überprüft und bei Bedarf angepasst. Änderungen der Anlagen werden allen Beteiligten zeitnah mitgeteilt.

Die folgenden Ausführungen erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Soweit in der vorliegenden Richtlinie keine Erläuterungen zu bestimmten Sachverhalten enthalten sind, sind die Vorschriften der GO NRW und der Gemeindehaushaltsverordnung NRW (GemHVO NRW) anzuwenden.

2 Begriffsdefinitionen

In Anlehnung an die Begriffsdefinitionen zur Konzernrechnungslegung werden im Folgenden die verselbstständigten Aufgabenbereiche unter beherrschendem Einfluss des Kreises Lippe als verbundene Unternehmen bezeichnet. Für Aufgabenbereiche unter maßgeblichen Einfluss wird der Begriff assoziiertes Unternehmen verwendet. Für die übrigen Aufgabenbereiche wird der Begriff Beteiligung benutzt. Als Sammelbegriff wird die Bezeichnung verselbstständigter Aufgabenbereich gebraucht.

Für die erstellte Kommunalbilanz der verbundenen Unternehmen nach Vereinheitlichung des Ausweises auf Grundlage der Handelsbilanz wird der Begriff Kommunalbilanz I (KB I) verwendet. Die auf die Ansatz- und Bewertungsregelungen sowie den Bilanzstichtag des Kreises Lippe (31.12) angepassten Einzelbilanzen der verbundenen Unternehmen werden als Kommunalbilanzen II (KB II) bezeichnet. Dementsprechend werden die auf Grundlage der GO NRW und der GemHVO NRW angepassten Gewinn- und Verlustrechnungen der verbundenen Unternehmen in Ergebnisrechnung I (ER I) und Ergebnisrechnung II (ER II) unterschieden.

Innerhalb der KB II sind stille Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden aufzudecken, sofern solche vorhanden sind. Die entstehende Bilanz wird als Kommunalbilanz III (KB III) bezeichnet.

Weitere Erläuterungen von Begriffen können der Anlage 19 entnommen werden.

3 Grundlagen für den Gesamtabchluss des Kreises Lippe

3.1 Rechtliche Grundlagen und Bestandteile des Gesamtabchlusses

Der Kreis Lippe ist gemäß § 116 Abs. 1 GO NRW verpflichtet, in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31.12. einen Gesamtabchluss aufzustellen. Die Aufstellung hat gemäß § 116 Abs. 5 GO NRW innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag zu erfolgen.

Der Gesamtabchluss besteht gemäß § 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 GO NRW aus

- der Gesamtergebnisrechnung,
- der Gesamtbilanz und
- dem Gesamtanhang.

Ihm sind gemäß § 49 Abs. 2 GemHVO ein Gesamtlagebericht und ein Beteiligungsbericht beizufügen. Der Gesamtanhang ist gemäß § 51 Abs. 3 GemHVO um eine Gesamtkapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS 2) zu ergänzen. Aufgrund des Verweises von § 49 Abs. 3 GO NRW auf § 47 GO NRW ist diesem ferner ein Gesamtverbindlichkeitspiegel hinzuzufügen.

Die nachfolgende Übersicht stellt die einzelnen Bestandteile des Gesamtabchlusses zusammenfassend dar:

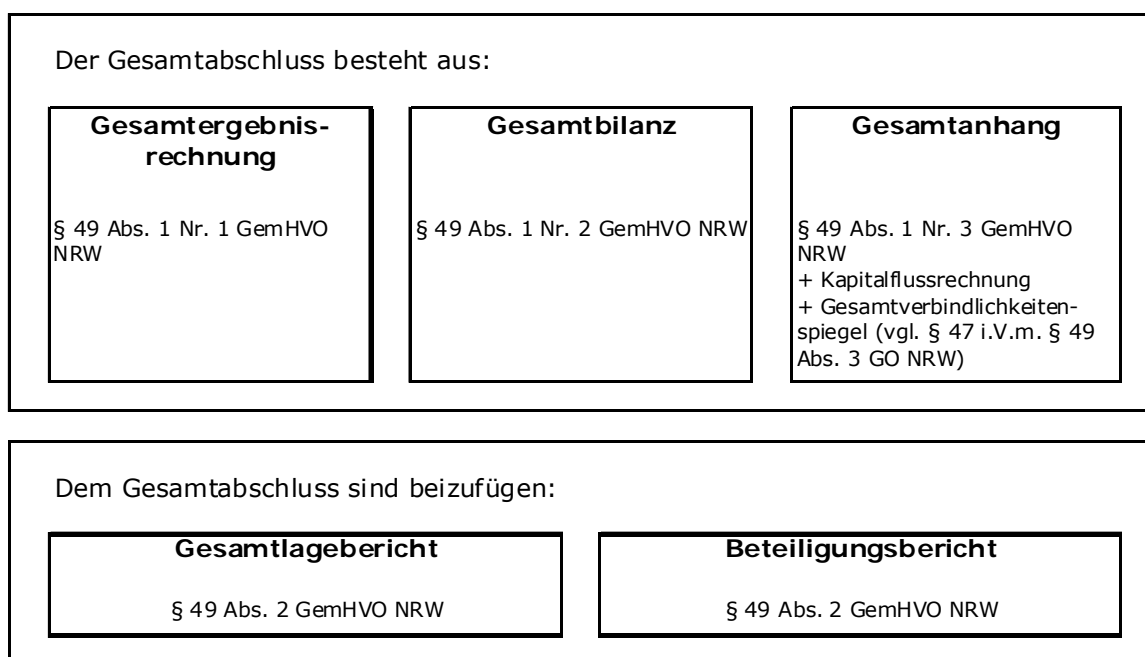


Abbildung 1: Bestandteile des Gesamtabchlusses

Sofern auf Vorschriften des HGB verwiesen wird, finden diese in der Fassung vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412) entsprechend Anwendung.

3.2 Weitere Unterlagen

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

3.3 Geltungsbereich

Die Regelungen der Gesamtabchlussrichtlinie sind für den Kreis Lippe und die gemäß dieser Richtlinie in den Gesamtabchluss einzubeziehenden verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich- und privatrechtlicher Form bindend.

Die Gesamtabchlussrichtlinie kann nicht für alle vorkommenden Geschäftsvorfälle eine generelle Regelung treffen. Soweit in der vorliegenden Richtlinie keine Erläuterungen zu bestimmten Sachverhalten enthalten sind, müssen diese Einzelfragen in Abstimmung zwischen der für den Finanzbereich zuständigen Organisationseinheit des Kreises Lippe und den verselbstständigten Aufgabenbereichen geregelt werden.

3.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtrechnungslegung

Gemäß § 116 Abs. 1 Satz 1 GO NRW ist der Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Es ist ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Kreises Lippe zu vermitteln. Da sowohl die Vorschriften zum handelsrechtlichen Konzernabschluss als auch zum kommunalen Gesamtabchluss nicht alle Sachverhalte regeln, sind offene Fragen unter Heranziehung der Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung (GoG) auszulegen. Die GoG setzen sich zusammen aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), den Grundsätzen ordnungsmäßiger Konsolidierung (GoKons) sowie ergänzender Vorschriften.

Für die Gesamtabchlusserrstellung sind insbesondere die im Folgenden dargestellten Grundsätze maßgeblich:

- Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns Kreis Lippe (**Generalnorm**).
- **Grundsatz der Vollständigkeit:** Der Grundsatz der Vollständigkeit hat im Rahmen des Gesamtabchlusses zwei Ausprägungen:
 - **Vollständigkeit des Konsolidierungskreises**
In dem Gesamtabchluss sind dem Weltabschlussprinzip entsprechend alle verbundenen Unternehmen im Sinne des § 290 HGB (einheitliche Leitung oder beherrschender Einfluss) einzubeziehen, sofern auf die Einbeziehung nicht nach § 116 Abs. 3 GO NRW wegen untergeordneter Bedeutung verzichtet werden kann.
 - **Vollständigkeit der Abschlusspositionen**
Gemäß § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 300 Abs. 2 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge und Aufwendungen der in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Einzelabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Kreises Lippe nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Kreises Lippe zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Gesamtabchluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Für den Ansatz in der Gesamtbilanz ist insofern also das Recht des Kreises Lippe maßgeblich. Hingegen gibt es bei der Aufstellung konsolidierter Abschlüsse keinen Grundsatz der Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse für den Gesamtabchluss.
- **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:** Dokumentations-, Rahmen-, System-, Definitions-, Ansatzgrundsätze.
- **Einheitstheorie:** Die Einheitstheorie geht von dem Grundgedanken aus, dass die in einem Konzern zusammengefassten rechtlich selbstständigen Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden. Demnach werden die einzelnen Unternehmen des Konzerns als rechtlich unselbstständige Teilbetriebe der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns angesehen. Diesem Gedanken folgend müssen alle konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen sowie alle kapital- und finanzwirtschaftlichen Verflechtungen zwischen den einzelnen Konzernunternehmungen eliminiert werden. Für den Gesamtabchluss der Kommune ist folglich die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune selbst und sämtlicher unter ihrer einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen so darzustellen, als wären diese insgesamt eine einheitliche Verwaltung (§ 116 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 297 Abs. 2 und 3 HGB).
- **Einheitlichkeit von Währung, Stichtag, Ansatz, Ausweis und Bewertung:** Das Rechnungswesen der einzubeziehenden verbundenen Unternehmen ist einheitlich nach den Rechnungslegungsvorschriften gemäß NKF zu gestalten.
- **Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung:**

- **Grundsatz der Stetigkeit:** Bewertungsstetigkeit: Die auf den vorhergehenden Gesamtabchluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden. Gliederungsstetigkeit: Die beim Jahresabschluss geltenden Grundsätze der Stetigkeit bei der Gliederung der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung gelten auch für den Gesamtabchluss. Ansatzstetigkeit: Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Ergebnisrechnungen (Gewinn- und Verlustrechnungen), ist beizubehalten; Abweichungen/ Änderungen sind im Anhang zu erläutern. Konsolidierungsstetigkeit: Der Grundsatz der Konsolidierungsstetigkeit besagt, dass auf denselben Sachverhalt eine Konsolidierungsmethode unverändert anzuwenden ist (zeitliche Stetigkeit) und auf gleichartige Sachverhalte dieselbe Konsolidierungsmethode anzuwenden ist (sachliche Stetigkeit).
- **Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Geschäftsbeziehungen:** Darstellung des Konzerns Kreis Lippe als wirtschaftliche Einheit.
- **Grundsatz der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit bei der Konsolidierung:** Übersteigt der Aufwand der Informationsbeschaffung für Daten, unter anderem im Rahmen der Konsolidierung, den Informationsnutzen bzw. sind die Informationen von untergeordneter Bedeutung, so kann von den Vorschriften für den konsolidierten Gesamtabchluss abgewichen werden.

3.5 Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten

Die Aufstellung des Gesamtabchlusses unterliegt der für den Finanzbereich zuständigen Organisationseinheit. Die gesetzliche Verantwortung des Kämmerers des Kreises Lippe bleibt hiervon unberührt.

Die in den Gesamtabchluss einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche sind verpflichtet, dem Kreis Lippe alle Aufklärungen und Nachweise zur Verfügung zu stellen, welche die Aufstellung des Gesamtabchlusses erfordern. Alle verselbstständigten Aufgabenbereiche, die gemäß Anlage 3 nach den Vorschriften der Vollkonsolidierung in den Gesamtabchluss einbezogen werden, sind für die rechtzeitige und richtige Erstellung und Weiterleitung der KB II sowie ergänzender Informationen zuständig. Die voll zu konsolidierenden Unternehmen müssen den von der Finanzbuchhaltung vorgegebenen Konsolidierungsformularsatz (KFS) in Anlage 1 vollständig ausfüllen, durch den jeweiligen Abschlussprüfer bestätigen lassen und fristgerecht an die Finanzbuchhaltung weiterleiten.

Ferner haben die assoziierten Unternehmen (Anlage 4) ihre geprüften Einzelabschlüsse bei der für den Finanzbereich zuständigen Organisationseinheit des Kreises Lippe rechtzeitig einzureichen. Die Gesamtabchlussverantwortlichen der in den Gesamtabchluss

einzubeziehenden verselbstständigten Aufgabenbereiche sind der Anlage 6 zu entnehmen.

Die durch den Kreistag des Kreises Lippe in die Gremien der verselbstständigten Aufgabenbereiche entsandten Mandatsträger haben dafür Sorge zu tragen, dass die in den Gesamtabschluss einzubeziehenden Aufgabenbereiche die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlichen Daten und Informationen rechtzeitig dem Kreis Lippe zur Verfügung stellen.

Die Aufstellung der Kommunalbilanz III erfolgt durch die für den Finanzbereich zuständige Organisationseinheit des Kreises Lippe mit den Informationen aus dem KFS. Zur Aufstellung benötigte Arbeitshilfen und Formulare werden durch diese Organisationseinheit bereitgestellt. Bilanzierungs- und Bewertungsfragen werden mit dieser Organisationseinheit abgestimmt. Die Durchführung der Konsolidierungsschritte sowie die Aufstellung des Gesamtabschlusses und des Gesamtlageberichts obliegen ebenfalls der für den Finanzbereich zuständigen Organisationseinheit.

Der Beteiligungsbericht wird durch das Beteiligungsmanagement aufgestellt.

3.6 Gesamtabschlussterminplan

Der vom Landrat bestätigte Entwurf des Gesamtabschlusses ist jährlich, gemäß § 116 Abs. 5 GO NRW spätestens bis zum 30.09. dem Kreistag des Kreises Lippe zur Feststellung vorzulegen. Um die fristgerechte Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabschlusses zu gewährleisten, sind die durch den Abschlussprüfer der jeweiligen Organisation geprüften und bestätigten Kommunalbilanzen II sowie ergänzende Informationen, insbesondere aus dem KFS, bei der für den Finanzbereich zuständigen Organisationseinheit des Kreises Lippe vollständig und rechtzeitig einzureichen.

Der detaillierte Zeitplan ergibt sich aus Anlage 7 und wird jährlich aktualisiert.

Ein grober Terminplan für die Aufstellung des Gesamtabschlusses ist der nachfolgenden Grafik zu entnehmen:

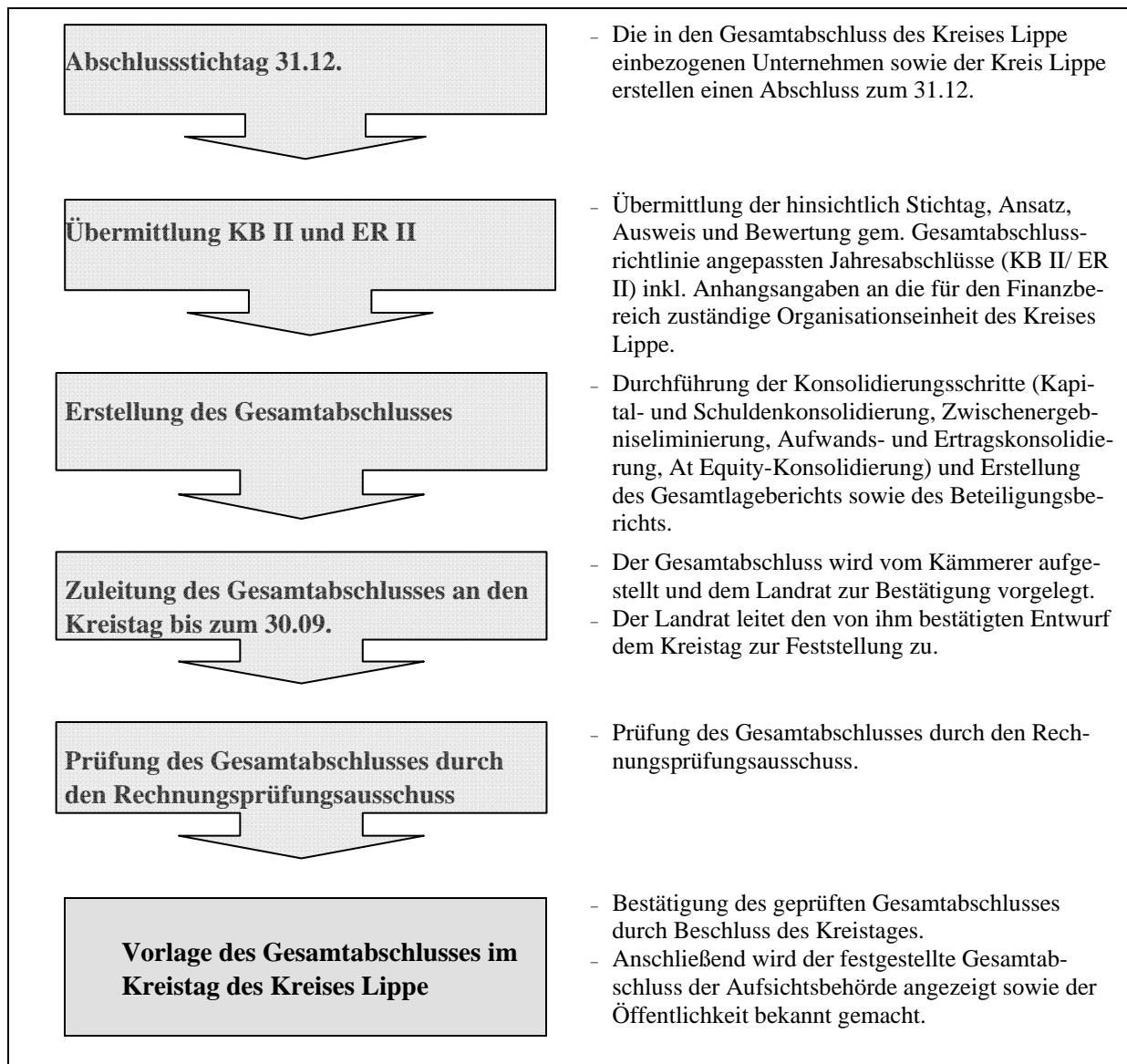


Abbildung 2: Gesamtabschlussterminplan

3.7 Konzerninterne unterjährige Saldenabstimmungen

Um den Abstimmungsaufwand der zu eliminierenden konzerninternen Sachverhalte zwischen allen voll zu konsolidieren Unternehmen und des Kreises Lippe bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses zu vereinfachen, soll bereits zum 31.10. eine Saldenabstimmung vorgenommen werden. Dies entbindet nicht von der Pflicht zur Durchführung einer Saldenabstimmung zum 31.12. Die Saldenabstimmung ist von der Organisation zu veranlassen, die eine Forderung ausweist.

3.8 Formularwesen

Für eine strukturierte und einheitliche Vorgehensweise bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses sind die vom Kreis Lippe vorgegebenen Formblätter zu verwenden.

Dazu zählt insbesondere das den voll zu konsolidierenden Unternehmen zur Verfügung gestellte KFS. Dieses excelbasierte Überleitungstool dient insbesondere dazu, die Umgliederung entsprechend dem Positionenplan und der Wertveränderungen durch Bewertungsanpassungen zu erfassen. Das KFS ist entsprechend den Angaben zu füllen.

Ferner sollen alle verbundenen Unternehmen im Rahmen der unterjährigen Saldenabstimmung Formulare ausfüllen, die für die Konzernabstimmung im Konzern Kreis Lippe erforderlich sind.

Die Formblätter werden stetig fortentwickelt und den jeweiligen Gegebenheiten zum Gesamtabschlussstichtag angepasst. Die Formblätter werden den voll zu konsolidierenden Unternehmen termingerecht zur Verfügung gestellt.

4 Abgrenzung des Konsolidierungskreises

4.1 Rechtliche Grundlagen

Nach § 116 Abs. 2 GO hat der Kreis Lippe seinen Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. Nähere Einzelheiten zur Festlegung des Konsolidierungskreises und zur Konsolidierungsmethode regelt § 50 GemHVO NRW wie folgt:

Festlegung des Konsolidierungskreises	Konsolidierungsmethode	GemHVO NRW	HGB
Vselbstständige Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher Organisationsform (z.B. Sondervermögen gem. § 97 Abs. 3 GO NRW)	Vollkonsolidierung	§ 50 Abs. 1	§§ 300 - 309
Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts: - Unter einheitlicher Leitung (tatsächliche Ausübung) oder - Control-Konzept (Möglichkeit der Einflussnahme) <ul style="list-style-type: none">• Mehrheit der Stimmrechte (>50%) oder• Recht zur Bestellung/ Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs-, Aufsichtsorgans oder• Recht zur beherrschenden Einflussnahme	Vollkonsolidierung	§ 50 Abs. 2	§§ 300 - 309
Vselbstständige Aufgabenbereiche unter maßgeblichen Einfluss der Kommune (>20% ≤50%)	At Equity	§ 50 Abs. 3	§§ 311, 312

Abbildung 3: Konsolidierungskreis und Konsolidierungsmethode

Die übrigen verselbstständigten Aufgabenbereiche werden zu fortgeführten Anschaffungskosten (At Cost) unter dem Bilanzposten Finanzanlagen angesetzt.

Aufgrund des Sparkassengesetzes NRW sind die Sparkasse Detmold und die Sparkasse Lemgo sowie ihre Beteiligungen nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen.

4.2 Kriterium der untergeordneten Bedeutung bei verselbstständigten Aufgabenbereichen

Ferner müssen gemäß § 116 Abs. 3 GO NRW verselbstständigte Aufgabenbereiche nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Damit ist die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung auf das einzelne kommunale Unternehmen und auf das Gesamtbild aller Umstände abzustellen.

Zur Bestimmung des Kriteriums der untergeordneten Bedeutung sind unterschiedliche Kennzahlen/ Verhältniszahlen zu bilden. Der Kreis Lippe nimmt die Beurteilung der Wesentlichkeit der verselbstständigten Aufgabenbereiche an den auf diese entfallenden Anteile an den summierten Werten

- des Anlagevermögens,
- des Fremdkapitals (Rückstellungen und Verbindlichkeiten),
- der Bilanzsumme und
- der ordentlichen Erträge

vor, wobei bei den einzelnen Abschlüssen lediglich die auf den Kreis Lippe entfallenen anteiligen Werte berücksichtigt werden. Im Ergebnis ist ein verselbstständiger Aufgabenbereich dann als wesentlich anzusehen, wenn eine der festgelegten Verhältniszahlen 3 % oder mehr beträgt.

Wird für mehrere verselbstständigte Aufgabenbereiche eine untergeordnete Bedeutung festgestellt, so ist zu prüfen, ob auch in Summe dieses Kriterium vorliegt. Die Gesamtbeurteilung der Unternehmen von untergeordneter Bedeutung ist dann als wesentlich anzusehen, wenn eine Verhältniszahl 5 % oder mehr beträgt.

Ferner ist zu überprüfen, inwieweit das einzelne Unternehmen für die Aufgabenerfüllung des Kreises Lippe in Bezug auf dessen gesamtes Aufgabenspektrum von Bedeutung ist und ob aus diesem Grund dessen Einbeziehung in den Gesamtabchluss des Kreises Lippe erfolgen sollte.

4.3 Verbundene Unternehmen

Ein verbundenes Unternehmen des Kreises Lippe zeichnet sich dadurch aus, dass diese entweder unter der einheitlichen Leitung des Kreises Lippe stehen oder dieser einen beherrschenden Einfluss ausübt (§ 50 Abs. 2 GemHVO).

Eine einheitliche Leitung liegt in der Regel vor, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Die Kommune stimmt ihre Aufgabenerfüllung mit der Aufgabenerfüllung, die dem verselbstständigten Aufgabenbereich übertragen wurde, ab und kann im Zweifel ihre Interessen durchsetzen.
- Es besteht nicht allein die Möglichkeit der Einflussnahme, sondern sie wird auch tatsächlich ausgeübt.
- Der Einfluss wird allein von der Kommune ausgeübt und nicht gemeinschaftlich mit anderen.

Ausschlaggebend sind bei der Festlegung die tatsächlichen Verhältnisse.

Die Ausübung eines beherrschenden Einflusses durch die Kommune wird vorausgesetzt, wenn eine der Kontrollmöglichkeiten des § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 bis 3 GemHVO gegeben ist. Hierbei ist es nicht zwingend erforderlich, dass der Einfluss der Kommune auch tatsächlich ausgeübt wird.

Eine Einbeziehung in den Konsolidierungskreis kann unterbleiben, wenn das verbundene Unternehmen sowohl in der Einzel- als auch in der Gesamtbetrachtung unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze liegt.

Eine Liste der voll zu konsolidierenden Unternehmen enthält Anlage 3.

4.4 Assoziierte Unternehmen

Ein assoziiertes Unternehmen liegt vor, wenn ein in den Gesamtabchluss einbezogenes Unternehmen eine Beteiligung gemäß § 271 Abs. 1 HGB an einem nicht im Rahmen der Vollkonsolidierung einbezogenen Unternehmen hält und tatsächlich einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des anderen Unternehmens ausübt, wobei in der Regel das Vorliegen des maßgeblichen Einflusses bei einem Stimmrechtsanteil von mindestens 20% widerlegbar vermutet wird. Der maßgebliche Einfluss kann sowohl gesellschaftsrechtlicher als auch wirtschaftlicher Natur sein. Eine Einbeziehung in den Kon-

solidierungskreis kann unterbleiben, wenn das assoziierte Unternehmen sowohl in der Einzel- als auch in der Gesamtbetrachtung unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze liegt.

Eine Liste der einzubeziehenden Unternehmen des Kreises Lippe nach At-Equity enthält Anlage 4.

4.5 At-Cost-Beteiligungen

Hat die Kommune nachweislich keinen maßgeblichen Einfluss auf einen verselbstständigten Aufgabenbereich, ist dieser als Beteiligung zu fortgeführten Anschaffungskosten (At Cost) zu bilanzieren. Entsprechendes gilt für verselbstständigte Aufgabenbereiche, bei denen das Einbeziehungswahlrecht aufgrund untergeordneter Bedeutung gemäß § 116 Abs. 3 GO NRW in Anspruch genommen wurde.

Eine Übersicht der At-Cost-Beteiligungen des Kreises Lippe ist der Anlage 5 zu entnehmen.

5 Vorbereitung der Einzelabschlüsse für die Konsolidierung

5.1 Bedeutung der einheitlichen Bewertung und Bilanzierung

Ausgangsbasis für die einzelnen durchzuführenden Konsolidierungsschritte ist der Summenabschluss. Grundlage des Summenabschlusses sind die Einzelabschlüsse der Kommune und der voll zu konsolidierenden Unternehmen. Voraussetzung für die Zusammenführung der Einzelabschlüsse zu einem Summenabschluss ist, dass diese zunächst hinsichtlich des Stichtages, des Ausweises, des Ansatzes, der Bewertung und der Währung vereinheitlicht werden.

In einem ersten Schritt sind die Einzelabschlüsse durch Umgliederung bzw. Aufteilung an die Ausweisvorschriften des NKF anzupassen. In einem nächsten Schritt erfolgt die Vereinheitlichung an die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des NKF. Abschließend sind die stillen Reserven/ stillen Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden der voll zu konsolidierenden Unternehmen aufzudecken. Die nachfolgende Grafik fasst die erforderlichen Schritte zur Erstellung der Summenbilanz und der Summenergebnisrechnung zusammen:

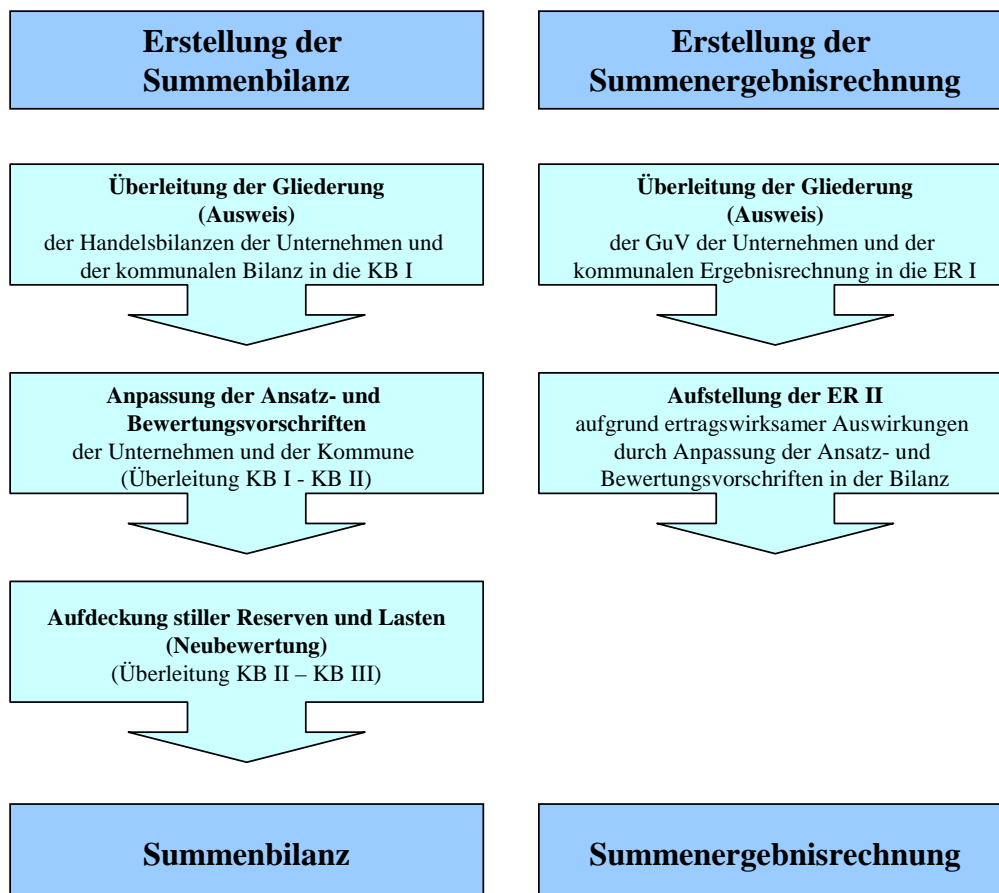


Abbildung 4: Erstellung der Summenbilanz und der Summenergebnisrechnung

Zuletzt werden die einzelnen KB III bzw. ER II des Vollkonsolidierungskreises zu einer Summenbilanz bzw. Summenergebnisrechnung addiert. Im Anschluss können die Konsolidierungsbuchungen vorgenommen werden (vgl. Punkt 6).¹

Für die Ausführung der genannten Arbeitsvorgänge sind die nachfolgenden Grundsätze zu beachten.

5.2 Einheitlichkeit der Stichtage

Der Gesamtabchluss ist jeweils auf den 31.12. aufzustellen. Diesem Grundsatz folgend sind die Jahresabschlüsse aller in den Gesamtabchluss einzubeziehenden verselbstständigten Aufgabenbereiche grundsätzlich auf diesen Stichtag aufzustellen.

Es gelten folgende Ausnahmen:

- Für die nach der At Equity-Methode einzubeziehenden (assoziierten) Unternehmen ist jeweils der letzte Jahresabschluss auch bei abweichendem Abschlussstichtag zugrunde zu legen (§ 50 Abs. 3 GemHVO i.V.m. § 312 Abs. 6 HGB).
- Für die mittels Vollkonsolidierung einzubeziehenden (verbundenen) Unternehmen kann, sofern der Abschlussstichtag um weniger als drei Monate vor dem 31.12. liegt von einem Zwischenabschluss abgesehen werden (gemäß entsprechender Anwendung des § 299 Abs. 2 HGB). Darüber hinaus kann bei verselbstständigten Aufgabenbereichen aus dem Kulturbereich mit gleichbleibendem Geschäftsverlauf auf einen Zwischenabschluss in Abstimmung mit dem Kreis Lippe verzichtet werden, auch wenn der Abschlussstichtag mehr als drei Monate, aber nicht mehr als sechs Monate abweicht.

Sollte von den genannten Ausnahmen Gebrauch gemacht werden, sind Vorgänge von besonderer Bedeutung, die das zu vermittelnde Bild beeinträchtigen und zwischen dem Abschlussstichtag des verselbstständigten Aufgabenbereichs und dem 31.12. liegen, im Gesamtanhang anzugeben.

Sofern ein Zwischenabschluss erstellt werden muss, ist dieser entsprechend der gesetzlichen Vorschrift, die für das jeweils einzubeziehende Unternehmen maßgebend ist, zu prüfen.

¹ Siehe auch Anlage 8: NKF-Konsolidierungsprozess.

5.3 Einheitlichkeit des Ausweises

Die Gliederung der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung ergibt sich aus den kommunalen Gliederungsvorschriften gemäß § 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 Abs. 3 und 4 sowie § 38 Abs. 1 Satz 3 GemHVO NRW.

Bei der Überleitung der Handelsbilanz I (HB I) zur Kommunalbilanz I (KB I) ist die Gliederung der Jahresabschlüsse der voll zu konsolidierenden Unternehmen durch die Betriebe selbst entsprechend diesen Vorschriften (siehe Positionenplan in Anlage 9 sowie die ergänzenden Erläuterungen in Anlage 10) zu vereinheitlichen. Hierzu sind Umgliederungen und Aufteilungen der Handelsbilanz- und GuV-Posten auf die tiefer gegliederten und anders strukturierten NKF-Posten erforderlich. Zu Dokumentationszwecken der Umgliederung befinden sich im KFS entsprechende Blätter ‚Überleitung HB I – KB I‘ und ‚Überleitung GuV – ER I‘, die entsprechend auszufüllen sind.

In der Anlage 12 werden die vom Modellprojekt vorgeschlagenen Ausweiserleichterungen zusammenfassend aufgezeigt.

Dem Grundsatz der Stetigkeit entsprechend ist die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung von Gesamtbilanz, Gesamtergebnisrechnung und Gesamtfinanzrechnung, beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen aufgrund besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind.

5.4 Einheitlichkeit des Ansatzes und der Bewertung

Aufgrund des Vollständigkeitsgebots sind die Bilanz- und GuV-Positionen der im Rahmen des Gesamtabchlusses voll zu konsolidierenden Unternehmen unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Organisationen vollständig in den Gesamtabchluss aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Kreises Lippe nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Aus diesem Grund sind bei der Erstellung der KB II und der ER II die Ansatz- und Bewertungsunterschiede zwischen HGB und NKF zu vereinheitlichen, wobei GO NRW und GemHVO NRW die in diesem Zusammenhang anzuwendende Ansatz- und Bewertungsgrundlage darstellen.

Sofern gleiche Sachverhalte vorliegen, muss die Bewertung nach den gleichen Bewertungsmethoden erfolgen. Gleiche Sachverhalte sind gegeben, wenn

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

Die wesentlichen Unterschiede zwischen HGB, NKF und BilMoG sind getrennt nach Ansatz- und Bewertungsunterschieden der Anlage 11 zu entnehmen. In der Anlage 13 werden die zulässigen Erleichterungen² hinsichtlich Ansatz- und Bewertungsanpassungen zusammenfassend aufgezeigt.

Unabhängig von der Anwendung der Wahlrechte im Einzelabschluss der verselbstständigten Aufgabenbereiche können die nach dem Recht der Kommune zulässigen Bewertungswahlrechte im Gesamtabschluss neu ausgeübt werden. Dieses hat jedoch einheitlich für alle Vermögensgegenstände und Schulden im Gesamtabschluss zu erfolgen.

Sofern Posten von den für den Gesamtabschluss vorgeschriebenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden abweichen, sind diese im Rahmen der Überleitung von der KB I auf die KB II bzw. ER I auf die ER II anzupassen. Eventuelle Folgewirkungen, wie beispielsweise Abschreibungen, sind zu korrigieren. Die vorgenommenen Anpassungen sind im KFS in der dafür vorgesehenen Spalte ‚Änderung Ansatz und Bewertung‘ zu erfassen. Die einzelnen Anpassungen sind zu dokumentieren.

Im Zusammenhang mit der Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften ist der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu beachten. Sollten über diesen Grundsatz hinaus Abweichungen nicht berücksichtigt werden, sind diese im Gesamtanhang anzugeben und zu begründen. Sofern im Einzelfall im Rahmen der Erstellung der KB II auf eine Anpassung verzichtet werden soll, ist dies mit der für den Finanzbereich zuständigen Organisationseinheit des Kreises Lippe abzustimmen.

5.5 Abweichung von einheitlichen Gesamtrechnungslegungsgrundsätzen

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Gesamtrechnungslegung sind zu beachten. Auf die Anpassung an eine einheitliche Bilanzierung und Bewertung im Gesamtabschluss kann unter Umständen verzichtet werden, soweit diese für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Konzerns Kreis Lippe von untergeordneter Bedeutung ist. Dieses ist im Gesamtanhang anzugeben und zu begründen.

² Vgl. Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss: Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses, September 2009, 4. Auflage, S. 126-173.

5.6 Anpassung von Nutzungsdauern

Darüber hinaus ist eine Anpassung von Nutzungsdauern und der Tabelle über die örtlichen Nutzungsdauern der Gesamtrechnungslegung wie folgt zulässig: Sofern die voll zu konsolidierenden Unternehmen in ihrem Einzelabschluss im Vergleich zum Einzelabschluss des Kreises Lippe unterschiedliche Vermögenswerte nach verschiedenen Methoden abschreiben, ist dies auch im Rahmen der Gesamtrechnungslegung zulässig. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass gleiche und gleich genutzte Vermögensgegenstände nur in Ausnahmefällen und unter Beachtung des Gebotes der Willkürfreiheit nach unterschiedlichen Methoden abgeschrieben werden dürfen.

Als Entscheidungsgrundlage für eine Anpassung der Abschreibungszeiträume ist folgendes Prüfungsschema heranzuziehen:

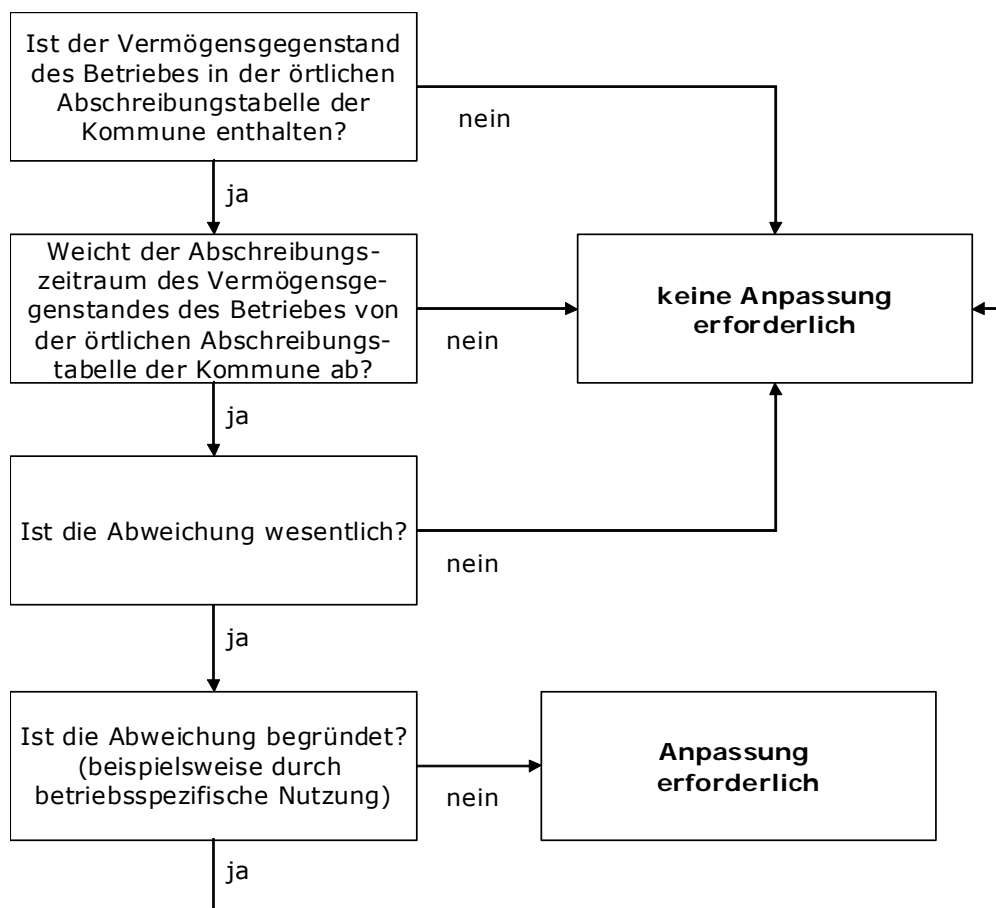


Abbildung 5: Prüfschema zur Anpassung von Abschreibungszeiträumen

Abweichungen sind zu analysieren und zu begründen, sofern eine Anpassung der Nutzungsdauern nicht vorgenommen wird.

Die angesetzten Nutzungsdauern im Rahmen der Einzelabschlüsse der voll zu konsolidierenden Unternehmen des Kreises Lippe werden in einer 'Nutzungsdauertabelle für den Gesamtabchluss des Kreises Lippe' (siehe Anlage 14) zusammengefasst. Diese Tabelle ist die verbindliche Grundlage für die Gesamtabchlusserrstellung.

5.7 Einheitlichkeit der Währung

Der Gesamtabchluss wird in Euro aufgestellt. Eine Währungsumrechnung muss ggf. in der KB II und ER II vorgenommen werden, sofern Jahresabschlüsse kommunaler Unternehmen in fremder Währung aufgestellt werden sollten.

5.8 Ermittlung der stillen Reserven und Lasten

Im Anschluss an die Vereinheitlichung des Ausweises (KB I/ ER I) und die Vereinheitlichung des Ansatzes und der Bewertung (KB II/ ER II) ist die Neubewertung der Aktiva und Passiva der voll zu konsolidierenden Unternehmen (KB III) zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (Neubewertungsmethode) vorzunehmen.

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

Soweit stille Reserven und Lasten einzeln aufgedeckt wurden, sind sie analog zur Einzelerfassung fortzuschreiben. Pauschale Fortschreibungsverfahren (z.B. durchschnittliche Abschreibungsquote je Bilanzposten, die in den Folgejahren konstant bleiben) sind auf Ebene der Anlagegruppen oder der Bilanzposten ebenfalls möglich.

6 Konsolidierung

6.1 Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen

Die in § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW aufgeführten verbundenen Unternehmen sind entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB voll zu konsolidieren. Dieses hat zur Folge, dass sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge der einbezogenen Organisationen vollständig und nach den Rechnungslegungsvorschriften des Kreises Lippe in den Gesamtabchluss einzubeziehen sind.

6.1.1 Kapitalkonsolidierung

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung werden die Kapitalverflechtungen der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden, voll zu konsolidierenden Unternehmen eliminiert. Dabei wird der Buchwert der jeweiligen Beteiligung in der Bilanz des Kreises Lippe mit dem auf den Kreis Lippe entfallenden anteiligen Eigenkapital in der Bilanz des verbundenen Unternehmens verrechnet.

Die Kapitalkonsolidierung erfolgt beim Kreis Lippe unter Anwendung der Neubewertungsmethode. Bei der Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode wird das konsolidierungspflichtige Eigenkapital mit dem Betrag angesetzt, der sich nach einer vollständigen Neubewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden ergibt (vgl. § 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Die Neubewertungsmethode führt damit zur Aufdeckung aller stiller Reserven/ Lasten.

Ein aus der Kapitalkonsolidierung verbleibender Unterschiedsbetrag ist, wenn er auf der Aktivseite entsteht, in der Gesamtbilanz als 'Firmenwert' und wenn der auf der Passivseite entsteht, als 'Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung' auszuweisen.

Ein positiver Unterschiedsbetrag kann

- mit passiven Unterschiedsbeträgen verrechnet werden (§ 50 Abs. 1 GemHVO i.V.m. § 301 Abs. 3 Satz 3 HGB) oder
- in den folgenden vier Geschäftsjahren zu mindest einem Viertel abgeschrieben werden (§ 50 Abs. 1 GemHVO i.V.m. § 309 Abs. 1 Satz 1 HGB) oder
- über die voraussichtliche Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben werden (§ 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 309 Abs. 1 Satz 2 HGB) oder
- offen mit den Rücklagen verrechnet werden (§ 50 Abs. 1 GemHVO i.V.m. § 309 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Ein passiver Unterschiedsbetrag darf nur unter den Voraussetzungen des § 309 Abs. 2 HGB aufgelöst werden.

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

Die Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen 'Konzern' zur Erfassung der mittelbaren Beteiligungen erfolgt beim Kreis Lippe stufenweise und insofern im Wege der sogenannten Kettenkonsolidierung.

6.1.2 Schuldenkonsolidierung

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sind sämtliche Schuldenbeziehungen (Forderungen und Verbindlichkeiten innerhalb des 'Konzerns Kreis Lippe' zum jeweiligen Stichtag des Gesamtabschlusses) der voll zu konsolidierenden Unternehmen untereinander und zwischen ihnen und dem Kreis Lippe zu eliminieren. Dabei ist der Begriff 'Forderungen' und 'Verbindlichkeiten' weit auszulegen. Danach sind unter anderem auch geleistete/erhaltene Anzahlungen, Ausleihungen, sonstige Vermögensgegenstände, Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen auf zu eliminierende konzerninterne Schuldverhältnisse zu untersuchen.

Darüber hinaus ist zu prüfen, inwiefern Angaben zu Haftungsverhältnissen und sonstigen finanziellen Verpflichtungen gegebenenfalls konzerninterne Schuldverhältnisse beinhalten. Lediglich die gegenüber Dritten und nicht einbezogenen Beteiligungen bestehenden Schuldverhältnisse sind abzubilden.

Zur Abstimmung der konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten ist das Formular in Anlage 15 zu verwenden. Ausgelöst wird die Abstimmung durch das Unternehmen, welches eine Forderung aufweist. Differenzen sind durch die Unternehmen zu klären und gegebenenfalls wie im Folgenden dargestellt zu korrigieren. Die verbleibenden echten Aufrechnungsdifferenzen sind zu erläutern.

Treten Differenzen auf, so sind diese in Abhängigkeit von ihren Entstehungsgründen unterschiedlich zu eliminieren:

- Unechte Aufrechnungsdifferenzen

beruhen auf fehlerhaften Buchungen oder zeitlichen Buchungsunterschieden und sind bereits im Rahmen der Saldenabstimmung der Konzernunternehmen aufzudecken und in den Einzelabschlüssen zu eliminieren oder in den KB II zu korrigieren.

– Echte Aufrechnungsdifferenzen

resultieren aus unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Diese können selbst bei Anwendung konzerneinheitlicher Bewertungsmethoden nicht ausgeschlossen werden, da sich Niederstwertvorschriften und Höchstwertprinzip gegenüberstehen. Durch dieses Vorsichtsprinzip können passivische Aufrechnungsdifferenzen entstehen, da die Forderung unter Umständen niedriger zu bewerten ist als die korrespondierende Verbindlichkeit. Ferner stehen Rückstellungen oft noch keine zu bilanzierenden Forderungen gegenüber. Diese Differenzen werden je nachdem ob ihnen in den Einzelabschlüssen eine erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Buchung zugrunde liegt, erfolgsneutral oder erfolgswirksam im Rahmen der Schuldenkonsolidierung eliminiert.

– Stichtagsbedingte Differenzen

entstehen, wenn sich aufgrund abweichender Bilanzstichtage unterschiedliche konzerninterne Ansprüche und Verpflichtungen gegenüberstehen. Solche Differenzen sind wie zeitliche Buchungsunterschiede durch nachträgliche Korrekturbuchungen in der KB II des Unternehmens mit dem abweichenden Wirtschaftsjahr zu eliminieren. Am Stichtag unterwegs befindliche Zahlungen sind beim empfangenen Unternehmen auf Ebene der KB II als Zahlungseingang und Forderungsausgleich im abgelaufenen Wirtschaftsjahr zu erfassen.

Auf die Schuldenkonsolidierung kann gemäß § 303 Abs. 2 HGB verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

6.1.3 Zwischenergebniskonsolidierung

Bei der Zwischenergebniseliminierung werden etwaige entstandene Aufwendungen oder Erträge beim Verkauf oder bei der Übertragung von Vermögensgegenständen innerhalb des 'Konzerns Kreis Lippe' eliminiert. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden somit auf den ursprünglichen Betrag zurückgesetzt.

Zur Abstimmung der konzerninternen Zwischenergebnisse ist das Formular in Anlage 16 zu verwenden.

In Anlehnung an § 304 Abs. 2 HGB kann auf die Zwischenergebniskonsolidierung verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Konzerns Kreis Lippe nur von untergeordneter Bedeutung sind.

6.1.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung

In diesem Konsolidierungsschritt werden sämtliche Leistungsbeziehungen innerhalb des Konzernverbundes eliminiert, so dass die Gesamtergebnisrechnung nur die Aufwendungen und Erträge ausweist, die auf Leistungsbeziehungen mit Dritten beruhen. Erlöse sind hierbei grundsätzlich mit den korrespondierenden Aufwendungen zu verrechnen. Ausgelöst wird die Saldenabstimmung durch das Unternehmen, welches einen Erlös ausweist.

Für die Abstimmung ist das Formular in Anlage 17 zu verwenden.

In Anlehnung an § 305 Abs. 2 HGB kann auf die Aufwands- und Ertragskonsolidierung verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Konzerns Kreis Lippe nur von untergeordneter Bedeutung sind.

6.1.5 Latente Steuern

Infolge von Zwischenergebniseliminierungen und erfolgswirksamer Schuldenkonsolidierungen kann es zu Abweichungen zwischen der Summe der Einzelergebnisse und dem Ergebnis des Gesamtabschlusses kommen. Gemäß § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 306 HGB ist in diesen Fällen eine Steuerabgrenzung vorzunehmen.

Der Kreis Lippe wird auf die Angabe im Gesamtabschluss verzichten.³

Sollten bereits im Rahmen der Erstellung der Einzelabschlüsse passive latente Steuern entstanden sein, sind diese vollständig in die KB II zu übernehmen (Rückstellungen für passive latente Steuern). Aktive latente Steuern aus den Einzelabschlüssen sind dagegen in der KB II aufzulösen, da die GemHVO NRW keine Ansatzwahlrechte vorsieht.

³ Vgl. Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss: Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF Gesamtabschlusses, 4. Auflage, August 2009, S. 172 f.

6.2 Konsolidierung nach At-Equity bei assoziierten Unternehmen

Die assoziierten Unternehmen sind gemäß § 50 Abs. 3 GemHVO NRW entsprechend den §§ 311, 312 HGB zu konsolidieren. Nach dieser Methode sind keine einzelnen Bilanzpositionen in den Gesamtabchluss zu übernehmen. Grundsätzlich eröffnet § 312 Abs. 1 HGB dabei zwei Möglichkeiten des Wertansatzes. Sowohl DRS 8 als auch das BilMoG sehen allerdings eine Einschränkung auf die Buchwertmethode vor. Der Kreis Lippe nimmt aus diesem Grund die At-Equity-Konsolidierung nach der Buchwertmethode vor.

Bei der erstmaligen Anwendung wird der Buchwert der Beteiligung im Einzelabschluss als Beteiligung an assoziierten Unternehmen im Gesamtabchluss ausgewiesen. In einer Nebenrechnung wird der Beteiligungsansatz auf eventuell vorhandene stille Reserven untersucht. Zu diesem Zweck wird der Beteiligungsansatz dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens gegenübergestellt. Ein eventueller Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens ist bei erstmaliger Anwendung im Konzernanhang anzugeben (§ 312 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Ergebnisse aus der Fortschreibung der Wertansätze der assoziierten Unternehmen sind in der Gesamtergebnisrechnung unter gesonderten Posten als ‚Erträge aus assoziierten Unternehmen‘ bzw. als ‚Aufwendungen aus assoziierten Unternehmen‘ zu erfassen.

Der Kreis Lippe macht vom Wahlrecht des § 312 Abs. 5 Satz 1 HGB Gebrauch und wird keine Anpassung der Einzelabschlüsse der assoziierten Unternehmen an die konzerneinheitlichen Bewertungsmethoden vornehmen. Dies ist im Konzernanhang anzugeben. Eine Zwischenergebniseliminierung wird nur vorgenommen, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt und zugänglich sind.

Es ist jeweils der letzte Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen. Sollte ein assoziiertes Unternehmen des Kreises Lippe einen Konzernabschluss aufstellen, so ist von diesem auszugehen (§ 312 Abs. 6 HGB).

7 Gesamtanhang und Anlagen zum Gesamtabchluss

7.1 Gesamtanhang

Gemäß § 49 Abs. 1 GemHVO NRW besteht der Gesamtabchluss neben der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtbilanz aus dem Gesamtanhang. In diesem sind gemäß § 51 Abs. 2 GemHVO NRW zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. Ferner ist die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen im Einzelnen aufzuführen. Zudem ist gemäß § 116 Abs. 3 GO NRW abzubilden, welche verselbstständigten Aufgabenbereiche aufgrund ihrer untergeordneten Bedeutung nicht in dem Gesamtabchluss einbezogen werden.

Im Einzelnen werden dargestellt:

- der Konsolidierungskreis und seine Veränderungen,
- die angewandten Konsolidierungsmethoden,
- die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- Erläuterungen zu Positionen der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung,
- Erläuterungen zum Verbindlichkeitspiegel und
- die angewandten Vereinfachungsregelungen.

Für die Erstellung des Gesamtanhangs ist durch die voll zu konsolidierenden Unternehmen das entsprechende Formular im KFS in Anlage 1 auszufüllen.

Der Gesamtanhang ist gemäß § 51 Abs. 3 GemHVO NRW durch eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des DRS 2 zu ergänzen (Struktur und Ableitung siehe Anlage 18). Für die Erstellung der Kapitalflussrechnung werden zusätzlich zu den Jahresabschlüssen der Unternehmen weitere Daten benötigt. Deshalb ist für Zwecke der Gesamtkapitalflussrechnung zusätzlich das entsprechende Formular im KFS in Anlage 1 auszufüllen.

Weiterhin ist im Gesamtanhang gemäß § 49 Abs. 3 i.V.m. § 47 GemHVO NRW ein Verbindlichkeitspiegel darzustellen. Die voll zu konsolidierenden Unternehmen müssen daher nach der Vorgabe des § 47 GemHVO NRW einen Verbindlichkeitspiegel zur Verfügung stellen. Eine Vorlage wird im KFS in Anlage 1 zur Verfügung gestellt.

7.2 Anlagen zum Gesamtabchluss

7.2.1 Gesamtlagebericht

Gemäß § 116 Abs. 1 GO NRW ist der Gesamtabchluss um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Der Gesamtlagebericht muss mit dem Gesamtabchluss im Einklang stehen. Dieser hat gemäß § 51 Abs. 1 GemHVO NRW das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kreises Lippe einschließlich der verselbstständigten Aufgaben zu erläutern. Diesbezüglich sind der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage darzustellen.

Weiterhin hat der Gesamtlagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der kommunalen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft des Kreises Lippe unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu enthalten. In diese Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Kreises Lippe bedeutsam sind, einbezogen und erläutert werden.

Auf Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung des Kreises ist einzugehen.

Der Gesamtlagebericht ist am Schluss um Angaben seitens der Mitglieder des Verwaltungsvorstandes gemäß § 70 GO NRW, soweit dieser nicht zu bilden ist, für den Landrat und den Kämmerer, sowie der Kreistagsmitglieder, auch wenn diese im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, zu ergänzen. Die Auflistung muss mindestens die Angaben gemäß § 116 Abs. 4 GO NRW enthalten.

Der Gesamtlagebericht wird auf Grundlage der Lageberichte der Einzelberichte erstellt und um weitere aus Gesamtsicht maßgebliche Sachverhalte ergänzt.

7.2.2 Beteiligungsbericht

Gemäß § 117 Abs. 1 GO NRW und § 49 Abs. 2 GemHVO NRW hat der Kreis Lippe einen Beteiligungsbericht zu erstellen. In diesem ist seine wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob die verselbstständigten Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabchlusses angehören, aufzuführen und darzustellen. Der Beteiligungsbericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabchluss beizufügen.

Dieser hat neben den vorgenannten allgemeinen Anforderungen mindestens die Angaben gemäß § 52 GemHVO NRW zu enthalten.

Der Beteiligungsbericht ist dem Kreistag und den Einwohnern des Kreises Lippe zu Kenntnis zu bringen (§ 117 Abs. 2 GO NRW). Zu diesem Zweck hält der Kreis Lippe den Beteiligungsbericht im BürgerService zur Einsichtnahme verfügbar und weist auf diese Möglichkeit in geeigneter Weise öffentlich hin.

Der Beteiligungsbericht wird durch das Beteiligungsmanagement des Kreises Lippe in Zusammenarbeit mit den Beteiligungsgesellschaften erstellt.

8 Prüfung und Offenlegung des Gesamtabchlusses

Der Entwurf des Gesamtabchlusses wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Landrat zur Bestätigung vorgelegt. Dieser leitet den Entwurf innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Kreistag zur Feststellung zu.

Der Gesamtabchluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergibt (vgl. § 116 Abs. 6 GO NRW). Die Prüfung beinhaltet weiter, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sich ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Die Prüfung des Gesamtlageberichtes erstreckt sich darauf, ob er mit dem Gesamtabchluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune erwecken.

Gemäß § 116 Abs. 7 GO müssen in die Prüfung die Jahresabschlüsse der verselbstständigen Aufgabenbereiche nicht einbezogen werden, wenn diese nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind.

Die Feststellung erfolgt spätestens bis zum 31.12. des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres nachdem die Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss abgeschlossen ist (§ 116 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW).

Der vom Kreistag festgestellte Gesamtabchluss ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Der Gesamtabchluss ist über das Kreisblatt des Kreises Lippe öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme in den Räumlichkeiten des BürgerServices verfügbar zu halten (§ 116 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 96 GO NRW).

9 Inkrafttreten

Diese Gesamtabschlussrichtlinie tritt mit sofortiger Wirkung in Kraft. Sie ist für den Kreis Lippe und seine verselbstständigten Aufgabenbereiche verpflichtend anzuwenden.

Die Richtlinie wurde vom Kreistag des Kreises Lippe in seiner Sitzung vom 28.03.2011 beschlossen.

Heuwinkel

Landrat