Kreis Bergstraße

Gesamtabschlussrichtlinie

Inhalt

A. Aufgabe und Zweck der Gesamtabschlussrichtlinie 3
B. Grundlagen des kommunalen Gesamtabschlusses 3
I. Rechtliche Grundlagen 3
II. Geltungsbereich 3
III. Grundsätze für die Gesamtrechnungslegung 3
IV. Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten 4
V. Gesamtabschlussterminplan 4
VI. Saldenabstimmung 7
VII. Technische Unterstützung des Gesamtabschlusses 8
VIII. Festlegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises 8
I. Verbundene Unternehmen 11
II. Assoziierte Unternehmen 11
III. At-Cost-Beteiligungen 12
C. Vorbereitung der Jahres- bzw. Zwischenabschlüsse für die Konsolidierung (KB II) 12
I. Einheitliche Abschlussstichtage 12
II. Einheitliche Bilanzierungsstandards 12
III. Latente Steuern 13
D. Konsolidierung 13
I. Vollkonsolidierung 13
II. Kapitalkonsolidierung 13
III. At-Equity-Bewertung (Eigenkapitalspiegelbildmethode) 13
E. Kapitalflussrechnung 14
F. Anhang zum Gesamtabschluss 14
G. Anlagen zum Gesamtabschluss 15
I. Konsolidierungsbericht 15
H. Prüfung und Offenlegung des Gesamtabschlusses 15
I. Inkrafttreten 16

A. Aufgabe und Zweck der Gesamtabschlussrichtlinie

Mit der Gesamtabschlussrichtlinie werden verbindliche Regelungen zur Aufstellung des Gesamtabschlusses beim Kreis Bergstraße festgeschrieben.

Sie stellt den Handlungsrahmen und die konkrete Arbeitsanleitung für die Gesamtabschlusserstellung dar. Soweit die vorliegende Richtlinie keine konkreten Ausführungen enthält, gelten die Vorschriften der hessischen Gemeindeordnung (HGO) und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) inkl. der Verwaltungsvorschriften sowie die entsprechenden handelsrechtlichen Vorgaben (HGB).

B. Grundlagen des kommunalen Gesamtabschlusses

I. Rechtliche Grundlagen

§ 112 Abs. 5 HGO verpflichtet die Kommunen, einen Gesamtabschluss aufzustellen.

Der Gesamtabschluss ist erstmals auf den 31. Dezember 2015 aufzustellen. Die Kommune ist nicht gehindert, den Gesamtabschluss zu einem früheren Bilanzstichtag aufzustellen.

II. Geltungsbereich

Die Gesamtabschlussrichtlinie ist sowohl für die Mitarbeiter/innen der Kreisverwaltung, als auch für die Mitarbeiter/innen der verselbstständigten Aufgabenbereiche (Sh. Anlage 2) des Kreises in öffentlich- und privatrechtlicher Form bindend.

III. Grundsätze für die Gesamtrechnungslegung

Der Gesamtabschluss besteht gemäß § 53 GemHVO aus der zusammengefassten Ergebnisrechnung und der zusammengefassten Vermögensrechnung (Bilanz). Dem Gesamtabschluss ist ein Anhang beizufügen. Er ist ferner um eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen. In einem Bericht ist der Gesamtabschluss zu erläutern.

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

Im Gesamtabschluss ist die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften so darzustellen, als ob die in die Konsolidierung einbezogenen Aufgabenträger und der Kreis insgesamt ein Aufgabenträger wären (Einheitsfiktion).

Der Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden gilt entsprechend für die fortgesetzte Einbeziehung von Aufgabenträgern in den Gesamtabschluss.

Der Gesamtabschluss ist zum Stichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres aufzustellen. Liegt der Abschlussstichtag eines einbezogenen Aufgabenträgers mehr als fünf Monate vor oder nach dem Stichtag des Gesamtabschlusses, so ist für diesen Aufgabenträger ein Zwischenabschluss aufzustellen und dessen Werte in den Gesamtabschluss einzubeziehen. Der Zwischenabschluss muss nicht geprüft sein.

Bei der erstmaligen Aufstellung des Gesamtabschlusses kann auf Vorjahresangaben verzichtet werden.

IV. Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten

Die Aufstellung des Gesamtabschlusses obliegt dem Finanz- und Rechnungswesen des Landkreises. Die gesetzliche Verantwortung des Kreisausschusses bleibt hiervon unberührt.

Das Finanz- und Rechnungswesen erstellt die konzernweit einheitlichen Vorgaben in sachlicher und zeitlicher Hinsicht und führt die Konsolidierung auf Gesamtabschlussebene durch.

Die einbezogenen Aufgabenträger sind verantwortlich für die Erstellung der auf den Einzelabschlüssen und der Vorgaben dieser Richtlinie basierenden Meldedaten und dem dazu notwendigen Saldenabgleich.

Um eine zeitnahe Abstimmung im Rahmen der Erstellung des Gesamtabschlusses zu gewährleisten, wurden die in Anlage 1 aufgeführten Personen seitens der einbezogenen Aufgabenträger und der Konzernmutter als Ansprechpartner/in genannt.

V. Gesamtabschlussterminplan

Die in den Gesamtabschluss einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche sind verpflichtet, dem Kreis Bergstraße alle Aufklärungen und Nachweise zur Verfügung zu stellen, welche die Aufstellung des Gesamtabschlusses erfordern.

Der Terminplan regelt sämtliche Termine für die Fertigstellung des Gesamtabschlusses für alle Beteiligten verbindlich. Er soll gewährleisten, dass der Abschluss fristgerecht aufgestellt werden kann. Der Entwurf des Gesamtabschlusses ist gem. § 112 Abs. 9 HGO bis spätestens neun Monate nach Ablauf des Bilanzstichtages aufzustellen.

Erstmalig ist dies Pflicht zum Stichtag 31. Dezember 2015.

Der ersten Gesamtbilanz liegt im Gegensatz zur ersten Einzelbilanz der Kommunen keine Gesamt-Eröffnungsbilanz zugrunde. Eine der Einzel-Eröffnungsbilanz vergleichbare Regelung für den gesamten Konsolidierungsbereich existiert nicht. Eine zusammengefasste Vermögensrechnung auf den Beginn des Haushaltsjahres, für das der erste Gesamtabschluss erstellt wird (Eröffnungsbilanz), wird demnach nicht aufgestellt (Vgl. Hinweise zur GemHVO zu § 53 Ziff. 1.8).

Die durch deren Fehlen eintretenden systembedingten Lücken beim ersten Gesamtabschluss können hingenommen werden.
Soweit haushaltsrechtlich geforderte Bestandteile des Gesamtabschlusses aufgrund der fehlenden Gesamt-Eröffnungsbilanz nicht erstellt werden können, wird es als ausreichend angesehen, diese mit dem für das nachfolgende Haushaltsjahr aufzustellenden Gesamtabschluss zu erarbeiten.

Der Termin für die letzten konzerninternen Fakturierungen (Buchungsstopp) und somit auch für die Abstimmungsvorgänge, vor allem Saldenabstimmungen der Forderungen und Verbindlichkeiten sowie korrespondierender Aufwands- und Ertragskonten, ist der 15. Februar des jeweiligen Folgejahres.
Abgabetermin der testierten Bilanzen der voll zu konsolidierenden Betriebe sowie der Formulare und Berichte ist der 30. Juni des jeweiligen Folgejahres. Die Durchführung der vorbereitenden Maßnahmen und die Konsolidierung sind bis zum 30. September des jeweiligen Jahres vorzunehmen.

Alle verselbstständigten Aufgabenbereiche, die gemäß Anlage 2 nach den Vorschriften der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen werden, sind für die rechtzeitige und richtige Erstellung und Weiterleitung der Kommunalbilanz I (KB I) sowie ergänzender Informationen zuständig.

Ferner haben die assoziierten Unternehmen (Anlage 2) ihre geprüften Einzelabschlüsse bei der für den Finanzbereich zuständigen Organisationseinheit des Kreises Bergstraße rechtzeitig (30.06. des Folgejahres) einzureichen.

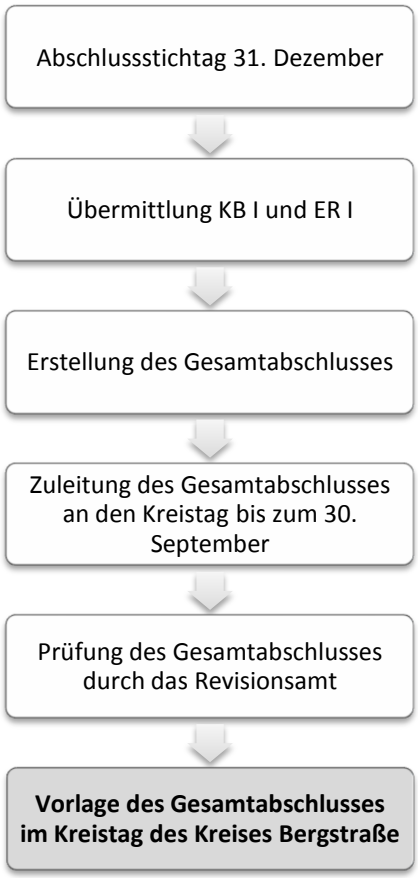
Die durch den Kreistag des Kreises Bergstraße in die Gremien der verselbstständigten Aufgabenbereiche entsandten bzw. gewählten Mandatsträger haben dafür Sorge zu tragen, dass die in den Gesamtabschluss einzubeziehenden Aufgabenbereiche die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlichen Daten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

Die Aufstellung der Kommunalbilanz II und III erfolgen durch das Finanz- und Rechnungswesen des Kreises. Zur Aufstellung benötigte Arbeitshilfen und Formulare werden durch das Finanz- und Rechnungswesen bereitgestellt. Bilanzierungs- und Bewertungsfragen werden mit dem Finanz- und Rechnungswesen abgestimmt. Die Durchführung der Konsolidierungsschritte sowie die Aufstellung des Gesamtabschlusses und des Gesamtlageberichts obliegen ebenfalls dem Finanz- und Rechnungswesen des Kreises.

Der Beteiligungsbericht wird durch das Beteiligungsmanagement aufgestellt.

Der vom Kreisausschuss bestätigte Entwurf des Gesamtabschlusses ist jährlich, gemäß § 112 Abs. 9 HGO, spätestens bis zum 30. September des Folgejahres dem Kreistag des Kreises Bergstraße 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 I sowie ergänzende Informationen bei dem Finanz- und Rechnungswesen des Kreises vollständig und rechtzeitig einzureichen.

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



-Die in den Gesamtabschluss des Kreises Bergstraße einbezogenen Unternehmen sowie der Kreis Bergstraße erstellen einen Abschluss zum 31. Dezember

-Übermittlung der testieren Jahresabschlüsse (KB I/ ER I) inkl. Anhangsangaben bis zum 30. Juni des Folgejahres an die für den Finanzbereich zuständige Organisationseinheit des Kreises Bergstraße.

-Durchführung der Konsolidierungsschritte (Kapital- und Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung, At Equity-Konsolidierung) und Erstellung des Gesamtberichts sowie des Beteiligungsberichts.

-Der Gesamtabschluss wird vom Kreisausschuss aufgestellt und dem Kreistag zur Unterrichtung vorgelegt.

-Prüfung des Gesamtabschlusses durch das Revisionsamt des Kreises Bergstraße.

-Feststellung des geprüften Gesamtabschlusses durch den Beschluss des Kreistages und Entlastung des Kreisausschusses.
-Anschließend wird der festgestellte Gesamtabschluss der Aufsichtsbehörde angezeigt sowie der Öffentlichkeit bekannt gemacht.

VI. Saldenabstimmung

Die Saldenabstimmung bildet die Grundlage für eine ordnungsgemäße Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung. Eine rechtzeitige und zuverlässige Abstimmung ist somit unumgänglich (Siehe Ziffer V.).

Zur Vermeidung von zeitlichen Buchungsunterschieden wird als Buchungsstopp für die Erfassung von Geschäftsvorfällen, die vollständig zu konsolidierende Unternehmen betreffen, der **15. Februar des Folgejahres** festgelegt. Buchungen nach dem Buchungsstopp dürfen nur nach vorheriger Abstimmung mit den beteiligten, vollständig zu konsolidierenden Unternehmen vorgenommen werden und sind dann möglichst korrespondierend bei den beteiligten Unternehmen zu erfassen. Die Saldenabstimmung findet zwischen dem **16. Februar** und **15. April des Folgejahres** statt.

Grundsätzlich leitet das Unternehmen unverzüglich die Intercompany-Abstimmung ein, das eine Forderung bzw. einen Ertrag gegenüber einem anderem vollständig zu konsolidierenden Unternehmen ausweist. Gegenüber der Konzernmutter ist allerdings immer das Saldenabstimmungsverfahren von der Tochtergesellschaft einzuleiten.

In einigen Fällen können keine Umgliederungen vorgenommen werden ohne die Bilanz und GuV zu verändern. Ein Beispiel dafür ist die Meldung eines Umsatzerlöses, dem bei der Partnergesellschaft kein korrespondierender Aufwand sondern eine Aktivierung im Anlagevermögen gegenübersteht. In diesem Fall verbleibt in der Aufwands- und Ertragskonsolidierung eine Differenz, die ggfs. im Anhang zu erläutern ist.

Die während der Abstimmung auftretenden Differenzen lassen sich wie folgt systematisieren:

- Unechte Differenzen
    - Sachliche Differenzen
        - Unterschiedliche Buchungs- und Abstimmungssystematik
        - Fehlbuchungen
    - Zeitliche Differenzen
    - Lange Durchlaufzeiten bei der Rechnungs- bzw. Zahlungsverarbeitung

- Echte Differenzen
    - Unterschiedliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften
    - Abweichende Währungskurse bei Umrechnungen (für den Konzern Kreis Bergstraße derzeit nicht relevant)

Unechte Intercompany Differenzen lassen sich in der Abstimmung identifizieren und für die Zukunft durch prozessuale Angleichungen untereinander reduzieren, wohingegen echte Differenzen nicht vermieden, sondern lediglich identifiziert und erklärt werden können. Ohne Einzelfallanalyse ist keine Erklärung möglich.

Endtermin für die Abstimmung und Differenzenklärung zwischen den vollständig zu konsolidierenden Unternehmen ist der **30. April des Folgejahres.**

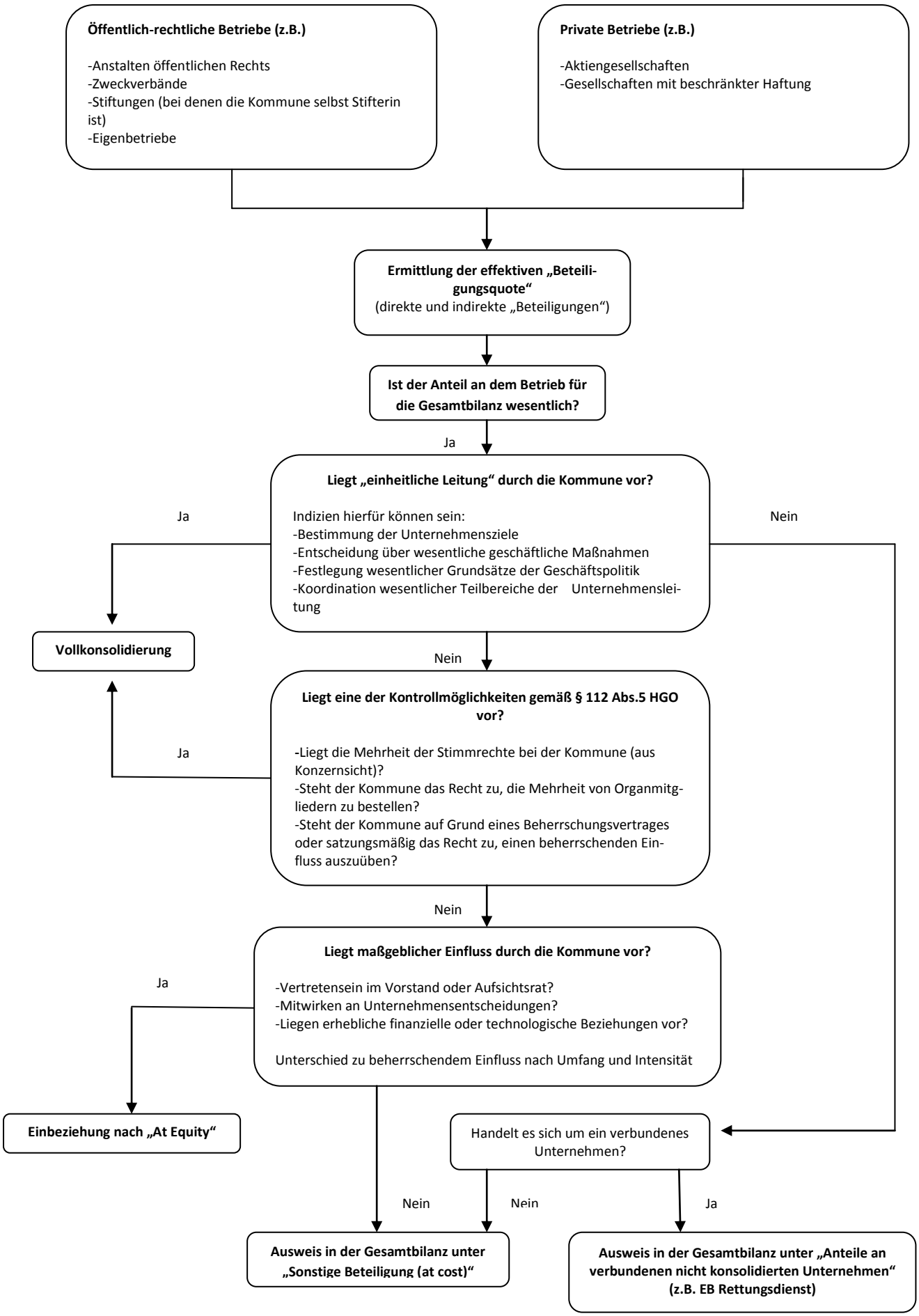
VII. Technische Unterstützung des Gesamtabschlusses

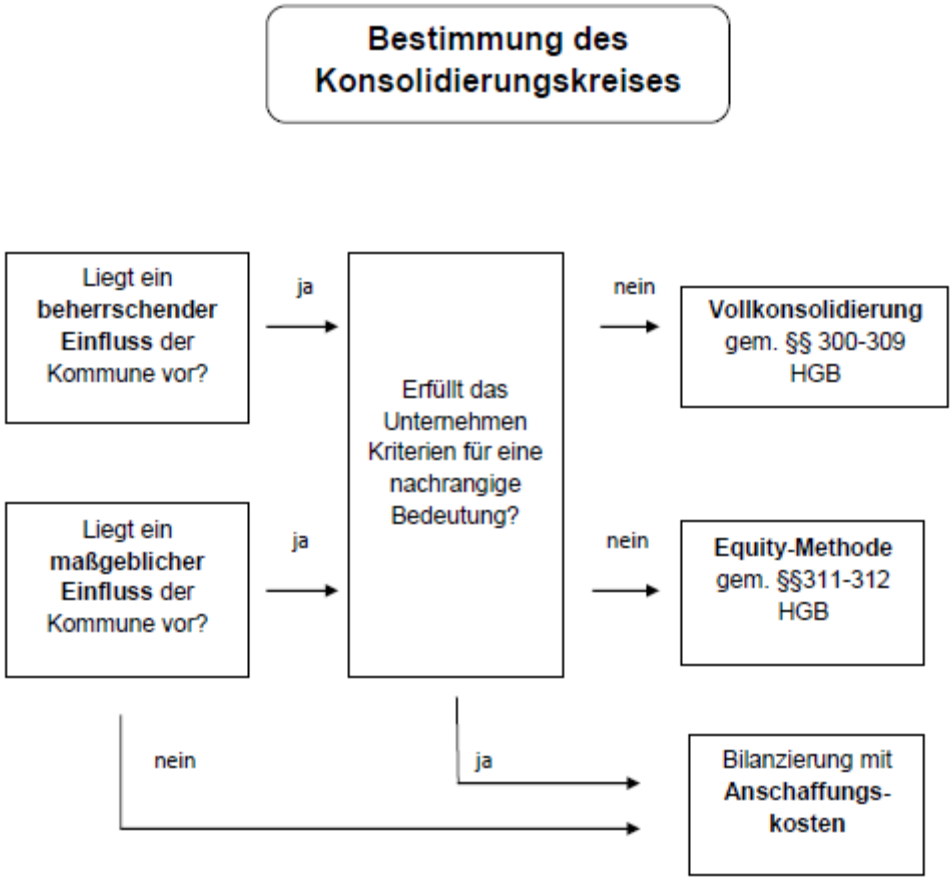
Die Erstellung des Konzernabschlusses erfolgt durch das Modul „Gesamtabschluss“ im Buchhaltungssystem NewSystem kommunal (nsk). Die Konsolidierung umfasst die Zusammenführung der Finanzauswertungen von zwei oder mehreren getrennten Unternehmen (Tochterunternehmen) in eine konsolidierte Finanzauswertung. In nsk wird jedes einzelne Unternehmen, das an einer Konsolidierung beteiligt ist, als Konzernmandant bezeichnet. Das zusammengeführte Unternehmen wird als Konsolidierungsmandant bezeichnet und wird gewöhnlich nur zu diesem Zweck eingerichtet, ohne normale Geschäftstransaktionen durchzuführen.

VIII. Festlegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises

Zur Bestimmung, welche Bereiche neben dem Einzelabschluss des Kreises in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, regelt § 112 Abs. 4 HGO i.V.m. § 53 GemHVO sowie den hierzu ergangenen Verwaltungsvorschriften, die Festsetzung des Konsolidierungskreises.
Grundsätzlich sind alle Aufgabenträger mit kaufmännischer Rechnungslegung gemäß § 112 Abs. 5 HGO einzubeziehen.

Aufgabenträger, die nach den Hinweisen Nrn. 2.2, 2.3, 2.6 und 2.7 zur GemHVO zum Konsolidierungskreis zählen, jedoch von nachrangiger Bedeutung für die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Kreises sind, müssen nicht in den Gesamtabschluss einbezogen werden (§ 112 Abs. 5 Satz 4 HGO i. V. m. § 112 Abs. 1 Satz 4 HGO).


Öffentlich-rechtliche Betriebe (z.B.)
-Anstalten öffentlichen Rechts
-Zweckverbände
-Stiftungen (bei denen die Kommune selbst Stifterin ist)
-Eigenbetriebe
Private Betriebe (z.B.)
-Aktiengesellschaften
-Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Ermittlung der effektiven „Beteiligungsquote“
(direkte und indirekte „Beteiligungen“)
Ist der Anteil an dem Betrieb für die Gesamtbilanz wesentlich?
Ja
Liegt „einheitliche Leitung“ durch die Kommune vor?
Indizien hierfür können sein:
-Bestimmung der Unternehmensziele
-Entscheidung über wesentliche geschäftliche Maßnahmen
-Festlegung wesentlicher Grundsätze der Geschäftspolitik
-Koordination wesentlicher Teilbereiche der Unternehmensleitung
Ja
Nein
Vollkonsolidierung
Nein
Liegt eine der Kontrollmöglichkeiten gemäß § 112 Abs.5 HGO vor?
-Liegt die Mehrheit der Stimmrechte bei der Kommune (aus Konzernsicht)?
-Steht der Kommune das Recht zu, die Mehrheit von Organmitgliedern zu bestellen?
-Steht der Kommune auf Grund eines Beherrschungsvertrages oder satzungsmäßig das Recht zu, einen beherrschenden Einfluss auszuüben?
Ja
Nein
Liegt maßgeblicher Einfluss durch die Kommune vor?
-Vertretensein im Vorstand oder Aufsichtsrat?
-Mitwirken an Unternehmensentscheidungen?
-Liegen erhebliche finanzielle oder technologische Beziehungen vor?
Unterschied zu beherrschendem Einfluss nach Umfang und Intensität
Ja
Einbeziehung nach „At Equity“
Handelt es sich um ein verbundenes Unternehmen?
Nein
Nein
Ja
Ausweis in der Gesamtbilanz unter „Sonstige Beteiligung (at cost)“
Ausweis in der Gesamtbilanz unter „Anteile an verbundenen nicht konsolidierten Unternehmen“ (z.B. EB Rettungsdienst)



Besitzt der Kreis einen unmittelbaren Anteil an diesen Aufgabenträgern, sind in diesem Fall unabhängig von der Höhe des Beteiligungsanteils die fortgeführten Anschaffungskosten (At-Cost-Bewertung) aus dem Jahresabschluss des Kreises in den Gesamtabschluss einzubeziehen.

Eine nachrangige Bedeutung ist im Zweifel anzunehmen, wenn die ordentlichen Erträge und die Bilanzsumme dauerhaft maximal 5 v. H. der (nicht konsolidierten) Bilanzsumme und maximal 5 v. H. der Summe aller (nicht konsolidierten) ordentlichen Erträge der Aufgabenträger und des Kreises ausmachen. Weitere Posten der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) sowie der Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung) können zur Beurteilung herangezogen werden. Wenn die Betrachtung einzelner Indikatoren zu unterschiedlichen Ergebnissen führt, so ist anhand einer wertenden Gesamtbetrachtung zu entscheiden. Als dauerhaft kann ein Zeitraum von zwei aufeinanderfolgenden Jahren angesehen werden. Der Verzicht auf die Einbeziehung nach Satz 1 ist im Anhang zum Gesamtabschluss zu begründen.

In welcher Form und welchem Umfang die Einbeziehung erfolgt -Vollkonsolidierung oder als assoziiertes Unternehmen-, ist abhängig von der Intensität der Unternehmensanbindung. Neben der Unterscheidung öffentlich- oder privatrechtlicher Rechtsform ist das Ausmaß des Einflusses des Kreises auf die verselbstständigten Aufgabenbereiche von Bedeutung.

Die Bewertung und Einordnung der einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche des Kreises wird durch das Finanz- und Rechnungswesen in Abstimmung mit dem Revisionsamt vorgenommen und dem Kreisausschuss sowie allen betroffenen Bereichen zur Kenntnisnahme vorgelegt.

Der Konsolidierungskreis wird alle fünf Jahre fortgeschrieben und angepasst.

I. Verbundene Unternehmen

Ein verbundenes Unternehmen des Kreises zeichnet sich dadurch aus, dass dieses entweder unter der einheitlichen Leitung des Kreises steht oder dieser einen beherrschenden Einfluss ausübt (Hinweise zu § 53 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 nach Ziffer 2.3 der Hinweise zu § 53 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 (Sh. Ziffer B - VIII).

Eine Liste der voll zu konsolidierenden Unternehmen enthält Anlage 2.

II. Assoziierte Unternehmen

Ein assoziiertes Unternehmen liegt vor, wenn ein in den Gesamtabschluss 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.

Bei der Ermittlung der Stimmrechtsanteile sind die dem Kreis unmittelbar und mittelbar zustehenden Rechte an dem Aufgabenträger zu berücksichtigen. Bei der Zurechnung der mittelbaren Rechte sind auch die den unmittelbaren Beteiligungen des Kreises zustehende Rechte einzubeziehen.

Eine Einbeziehung in den Konsolidierungskreis 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 Bergstraße nach At-Equity enthält Anlage 2.

III. 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.

Eine Übersicht der At-Cost-Beteiligungen des Kreises ist der Anlage 2 zu entnehmen.

C. Vorbereitung der Jahres- bzw. Zwischenabschlüsse für die Konsolidierung (KB II)

I. Einheitliche Abschlussstichtage

Der Gesamtabschluss ist jeweils auf den 31. Dezember aufzustellen.
Diesem Grundsatz folgend sind die geprüften Jahresabschlüsse aller in den Gesamtabschluss einzubeziehenden verselbstständigten Aufgabenbereiche grundsätzlich auf diesen Stichtag aufzustellen.

II. Einheitliche Bilanzierungsstandards

Der Ansatz und die Bewertung der in den Gesamtabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der Aufgabenträger erfolgen grundsätzlich nach den für den Kreis geltenden Vorschriften für das Haushalts- und Rechnungswesen. Bestehen für die Jahres- bzw. Zwischenabschlüsse der einbezogenen Aufgabenträger und des Kreises abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, so ist keine Anpassung der Posten vorzunehmen, weil nach § 112 Abs. 7 HGO die jeweiligen Buchwerte der Abschlüsse zusammengefasst werden.

III. Latente Steuern

Latente Steuern werden auf Konzernebene nicht gebildet. Die Art der Korrektur (ergebniswirksam/ergebnisneutral) richtet sich nach der Entstehung im jeweiligen Teilkonzern-/Einzelabschluss.

D. Konsolidierung

I. Vollkonsolidierung

Bei der Vollkonsolidierung gehen die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der einbezogenen Aufgabenträger vollständig in den Gesamtabschluss ein. Grundsätzlich werden die Jahresabschlüsse der einbezogenen Aufgabenträger zu einem Abschluss aufsummiert (Summenabschluss). Anschließend werden Kapital-, Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung und die Zwischenergebniseliminierung durchgeführt.

II. Kapitalkonsolidierung

Die Kapitalkonsolidierung ist die Verrechnung des Bilanzansatzes für die Anteile eines einbezogenen Aufgabenträgers mit dem auf diese Anteile entfallenden Eigenkapital der einbezogenen Aufgabenträger.

Bei der Kapitalkonsolidierung für vollkonsolidierte Aufgabenträger ist die Buchwertmethode anzuwenden.

Ein auszuweisender Geschäfts- oder Firmenwert ist über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, höchstens über 15 Jahre, linear abzuschreiben oder ergebnisneutral mit den Rücklagen zu verrechnen.

Bei mehrstufiger Konzernorganisation können (Teil-)Konzernabschlüsse einzubeziehender Aufgabenträger als Konsolidierungsbasis verwendet werden.

III. At-Equity-Bewertung (Eigenkapitalspiegelbildmethode)

Die Beteiligung an einem assoziierten Aufgabenträger ist mit dem anteiligen Eigenkapital dieses Aufgabenträgers im Gesamtabschluss anzusetzen. Bei der At-Equity-Bewertung von Aufgabenträgern soll die Buchwertmethode angewendet werden. Dabei ist jeweils der letzte Jahresabschluss des assoziierten Aufgabenträgers zugrunde zu legen. Stellt dieser Aufgabenträger einen (Teil-)Konzernabschluss auf, so ist von diesem und nicht vom Jahresabschluss des Aufgabenträgers auszugehen.

Bei Gemeinschaftsunternehmen ist die At-Equity-Bewertung anzuwenden.

E. Kapitalflussrechnung

Der vom Deutschen Rechnungslegungs-Standards-Committee (DRSC) am 4. Februar 2014 verabschiedete Deutsche Rechnungslegungs-Standard Nr. 21 (DRS 21) „Kapitalflussrechnung“ wurde am 19. Februar 2014 als „near final Standard“ auf der Website des DRSC veröffentlicht und vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz am 02. April 2014 im Bundesanzeiger veröffentlicht.

Bei DRS 21 handelt es sich um eine Überarbeitung der bestehenden Deutschen Rechnungslegungs-Standards zur Kapitalflussrechnung (DRS 2, DRS 2-10 für Kreditinstitute, DRS 2-20 für Versicherungsunternehmen) und ihre Zusammenfassung in einem einzigen Standard.

Als Darstellungsform der Zahlungsströme wird die **direkte Finanzrechnung** gemäß GemHVO verwendet.

F. Anhang zum Gesamtabschluss

Dem Gesamtabschluss ist ein Anhang, mit Übersichten über das Anlagevermögen, die Forderungen und die Verbindlichkeiten beizufügen (§ 112 Abs. 5 Satz 3 HGO). Aufbau und Inhalt des Anhangs zum Gesamtabschluss sollen sich an den Vorgaben des § 50 GemHVO orientieren. In den Anhang soll eine Übersicht über alle Entwicklungen des Eigenkapitals (Anlage 7) aufgenommen werden.

Der Kreis kann die nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO geforderten Angaben und Erläuterungen statt im Konsolidierungsbericht im Anhang vornehmen. In diesem Fall ist Nr. 12.3 der Hinweise zu § 53 GemHVO zu beachten.

Im Anhang sind die Abgrenzung des Konsolidierungskreises, die angewandten Konsolidierungsmethoden, insbesondere der Zeitpunkt der Verrechnung der Anteile und die verrechneten Unterschiedsbeträge der Kapitalkonsolidierung und der At-Equity-Bewertung, die wesentlichen Posten der zusammengefassten Vermögensrechnung (Bilanz), der zusammengefassten Gesamtergebnisrechnung und der Kapitalflussrechnung und die Zusammensetzung wesentlicher Jahresabschlusspositionen zu erläutern.

Außerdem soll der Anhang folgende Angaben enthalten:

- die Beschreibung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; wird auf einheitliche Bilanzierungsstandards verzichtet, sind die unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die Zusammensetzung der wesentlichen Posten darzustellen;
- Abweichungen von den bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit einer Begründung; die sich dadurch ergebenden Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind gesondert darzustellen;
- Haftungsverhältnisse, die nicht in der Vermögensrechnung (Bilanz) auszuweisen sind;
- Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben können;

- die durchschnittliche Zahl der Beamten und Arbeitnehmer, die während des Haushaltsjahres zum Kreis und den einbezogenen Aufgabenträgern in einem Dienst- oder Arbeitsverhältnis standen;
- die Familiennamen mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen der Mitglieder des Kreistages und des Kreisausschusses; gehörten Personen diesen Organen nicht über das gesamte Haushaltsjahr an, ist neben deren Namen der Zeitraum der Zugehörigkeit anzugeben.

G. Anlagen zum Gesamtabschluss

I. Konsolidierungsbericht

Gemäß § 53 GemHVO ist der Gesamtabschluss um einen Konsolidierungsbericht zu ergänzen. Im Konsolidierungsbericht soll die Lage der Kommune unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben so dargestellt werden, dass die tatsächlichen Verhältnisse der zusammengefassten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden.
Der Konsolidierungsbericht soll sich in Aufbau und Inhalt am Rechenschaftsbericht (§ 51 GemHVO) orientieren. Diesbezüglich sind der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabschlusses und die Gesamtlage darzustellen.

Weiterhin hat der Konsolidierungsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der kommunalen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft des Kreises unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu enthalten.
Auf Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung des Kreises ist einzugehen.

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

H. Prüfung und Offenlegung des Gesamtabschlusses

Der Kreisausschuss leitet den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Kreistag zu, um über die wesentlichen Ergebnisse der Abschlüsse zu unterrichten (§ 112 Abs. 9 HGO).
Der Gesamtabschluss ist vom Revisionsamt dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Kreises unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt (§ 128 HGO).

Der Kreistag bestätigt bis spätestens 31. Dezember des zweiten auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Revisionsamt geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss und entscheidet zugleich über die Entlastung des Kreisausschusses (§ 114 Abs. 1 HGO).

Der vom Kreistag bestätigte Gesamtabschluss ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen und öffentlich bekannt zu machen (§ 114 Abs. 2 HGO).

I. Inkrafttreten

Begriffsbestimmungen

Assoziierter Aufgabenträger / assoziiertes Unternehmen

Aufgabenträger bzw. Unternehmen, die in einem Beteiligungsverhältnis zum Kreis stehen und bei denen der Kreis einen maßgeblichen Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik ausübt. Ein maßgeblicher Einfluss wird mit Blick auf § 311 HGB vermutet, wenn dem Kreis mindestens 20 v.H. der Stimmrechte zustehen. Der Jahresabschluss eines assoziierten Aufgabenträgers bzw. assoziierten Unternehmens ist mit dem anteiligen Eigenkapital im Gesamtabschluss anzusetzen (At-Equity-Bewertung)**.**

At-Equity-Bewertung

Eine vereinfachte Form der Kapitalkonsolidierung, die für assoziierte Aufgabenträger bzw. assoziierte Unternehmen anzuwenden ist. Bei der At-Equity-Bewertung wird der Beteiligungsbuchwert in der zusammengefassten Vermögensrechnung des Kreises spiegelbildlich zur Entwicklung des anteiligen Eigenkapitals des konsolidierten Aufgabenträgers weiterentwickelt und im zusammengefassten Jahresabschluss ausgewiesen.

Aufgabenträger

Eine wirtschaftlich und organisatorisch selbstständige Organisationseinheit im Sinne § 112 Abs. 5 HGO, die in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Form errichtet wurde, die auch rechtlich unselbstständig sein kann und wirtschaftliche, nicht-wirtschaftliche oder hoheitliche Aufgaben des Kreises erfüllt. Grundsätzlich umfasst der Begriff „Aufgabenträger“ auch die handelsrechtlichen Begriffe „Unternehmen“ und „Tochterunternehmen“.

Aufrechnungsdifferenz

Eine Aufrechnungsdifferenz kann insbesondere in den folgenden Fällen entstehen:

- bei der Kapitalkonsolidierung mittels Buchwertmethode im Zuge der Verrechnung der Wertansätze des im Jahresabschluss des Kreises ausgewiesenen Beteiligungsbuchwertes eines Aufgabenträgers mit dem anteiligen Eigenkapital der in der Kommunalbilanz II für diesen Aufgabenträger anzusetzende Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten. Hierbei kann es zu einem positiven oder negativen Unterschiedsbetrag kommen;

- bei der Schuldenkonsolidierung. Zu unterscheiden sind unechte Aufrechnungsdifferenzen durch Fehlbuchungen und zeitliche Buchungsunterschiede von echten Aufrechnungsdifferenzen durch unterschiedliche Bilanzierung und Bewertung der zu konsolidierenden Forderungen und Verbindlichkeiten sowie durch nach den für den Kreis geltenden Vorschriften nicht zulässige Rückstellungen.

Beteiligung

Der Anteil des Kreises an einem Aufgabenträger, der bestimmt ist, dem öffentlichen Zweck des Kreises durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht und ob der Aufgabenträger in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form besteht. Als Beteiligung gelten Anteile an

einem Aufgabenträger, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieses Aufgabenträgers überschreiten. Die Mitgliedschaft in einer Genossenschaft ist keine Beteiligung.

Buchwertmethode

Ein Verfahren der Kapitalkonsolidierung, bei dem zunächst der Beteiligungswert des Kreises an dem Aufgabenträger gegen dessen anteiliges Eigenkapital aufgerechnet und die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten des Aufgabenträgers in die zusammengefasste Vermögensrechnung übernommen werden. Das Eigenkapital umfasst hierbei das bilanzielle Eigenkapital des einbezogenen Aufgabenträgers, wobei auf den Buchwert in der Kommunalbilanz II abzustellen ist. Anschließend wird ein sich hieraus eventuell ergebender Unterschiedsbetrag auf die anteiligen stillen Reserven und Lasten aufgeteilt. Ein noch verbleibender Rest wird je nach Art (aktivisch oder passivisch) als Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert oder als Unterschiedsbetrag auf der Passivseite der zusammengefassten Vermögensrechnung ausgewiesen.

Deutscher Rechnungslegungsstandard (DRS)

Vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) entwickelte Empfehlungen zur Anwendung der Prinzipien über die Konzernrechnungslegung. Soweit die Empfehlungen vom Bundesministerium der Justiz bekannt gemacht werden, ist ihre Anerkennung als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu vermuten.

Ergebnisrechnung II (ER II)

Die unter Beachtung des Haushaltsrechts des Kreises und der Gesamtabschlussrichtlinie aufbereitete Gewinn- und Verlustrechnung II der vollkonsolidierten Aufgabenträger.

Erwerbsmethode

Die Erwerbsmethode geht davon aus, dass die Vermögensgegenstände, Sonderposten, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten des erstmalig in den Gesamtabschluss einbezogenen Aufgabenträgers einzeln erworben und übernommen werden (Einzelerwerbsfiktion). Die zum Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Übernahme der Anteile des Aufgabenträgers (Erwerbszeitpunkt) oder dessen erstmaligen Einbezugs in den Gesamtabschluss durchgeführte Bewertung der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten hat nach der Buchwertmethode oder Neubewertungsmethode zu erfolgen.

Gemeinschaftsunternehmen

Ein Aufgabenträger, den der Kreis gemeinsam mit einem anderen (nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen) Unternehmen führt.

Gewinn- und Verlustrechnung II

Die in der betriebswirtschaftlichen Literatur im Rahmen der Handelsbilanz II verwendete Bezeichnung GuV II wird im Rahmen des Gesamtabschlusses als "Ergebnisrechnung II (ER II)" bezeichnet.

Handelsbilanz II

Siehe Kommunalbilanz II

Kapitalkonsolidierung

Ein Verfahren, durch das die Kapitalverflechtungen zwischen dem Kreis und einbezogenem Aufgabenträger ausgesondert werden. Dabei wird der in der Summenbilanz zunächst erfasste Beteiligungswert des Kreises mit dem auf diese Anteile entfallenden (anteiligen) Eigenkapital des Aufgabenträgers verrechnet. In der zusammengefassten Vermögensrechnung des Gesamtabschlusses sind weder das Eigenkapital der einbezogenen Aufgabenträger noch der zugehörige Beteiligungswert des Kreises enthalten.

Kommunalbilanz II

Die Kommunalbilanz II umfasst neben der Bilanz auch die Ergebnisrechnung II sowie den Anhang II. Sie hat keine Außenwirkung, sondern bildet die Grundlage für die Vollkonsolidierung. Grundlage sind die einheitlich bewerteten Posten des Jahresabschlusses eines in den Vollkonsolidierungskreis einbezogenen Aufgabenträgers nach Vorgaben der Gesamtabschlussrichtlinie (Nr. 11.4 der Hinweise zu § 53 GemHVO).

Konzernabschluss

Der handelsrechtliche Begriff „Konzernabschluss“ wird durch den Begriff „zusammengefasster Jahresabschluss bzw. Gesamtabschluss“ ersetzt.

Konzernlagebericht

Im kommunalen Gesamtabschluss tritt der Konsolidierungsbericht (§ 55 GemHVO) an die Stelle des handelsrechtlichen Konzernlageberichts.

Latente Steuern

Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Jahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung, als passive latente Steuer zu bilanzieren. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuer bilanziert werden.

Mutterunternehmen

Ein Aufgabenträger, der zu einem oder mehreren anderen Aufgabenträgern oder Tochterunternehmen in einem Überordnungsverhältnis steht und aufgrund dieses hierarchischen Verhältnisses zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Das Mutterunternehmen kann seinerseits wieder Tochterunternehmen eines anderen Mutterunternehmens sein. Im kommunalen Gesamtabschluss ist der Kreis das oberste Mutterunternehmen.

Saldenabstimmung

Eine stichtagbezogene Abstimmung zwischen dem Kreis und den in den Konsolidierungskreis einzubeziehenden Aufgabenträgern und wechselseitig zwischen diesen Aufgabenträgern. Durch Saldenabstimmung werden vorrangig Vollständigkeit und Richtigkeit der im Jahresabschluss des Kreises und eines Aufgabenträgers ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten wechselseitig bestätigt. In Folge der Saldenabstimmung können eventuelle Differenzen schon im (zeitlichen) Vorfeld der Konsolidierung erkannt und geklärt werden. Übliche Formen der Saldenabstimmung sind die Saldenbestätigung und die Saldenmitteilung, die sich durch den verschieden weitreichenden Grad der Mitwirkung der Aufgabenträger unterscheiden. Form und Verfahren der Saldenabstimmung sollten in der Gesamtabschlussrichtlinie geregelt werden.

Saldenbestätigung

Mit der Saldenbestätigung wird der Aufgabenträger gebeten, Forderungen und Verbindlichkeiten sowie sonstige Daten (z. B. Sicherheiten) zu einem bestimmten Stichtag schriftlich zu bestätigen.

Saldenmitteilung

Die Saldenmitteilung beschränkt sich auf die schriftliche Mitteilung von Forderungen, Verbindlichkeiten und ggf. anderen Daten an den Aufgabenträger mit der Bitte, deren Richtigkeit zu prüfen und den Kreis über Unstimmigkeiten innerhalb einer bestimmten Frist zu informieren.

Summenbilanz

Die Addition aller Bilanzposten der in den Gesamtabschluss einbezogenen Aufgabenträger sowie dem Kreis. An die Aufstellung der Summenbilanz schließt sich die Kapitalkonsolidierung an.

Unternehmen

Der handelsrechtliche Begriff „Unternehmen“ wird durch den Begriff „Aufgabenträger“ ersetzt. Ein vollkonsolidierter Aufgabenträger entspricht dem handelsrechtlichen Begriff des Tochterunternehmens.

Unterschiedsbetrag

Ein bei der Kapitalkonsolidierung verbleibender Unterschiedsbetrag ist, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten "Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung" auszuweisen.

Zusammengefasste Gesamtergebnisrechnung

Der Begriff ersetzt den handelsrechtlichen Begriff "Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung".

Zusammengefasster Jahresabschluss

Der zusammengefasste Jahresabschluss besteht nach § 53 Satz 1 GemHVO aus der zusammengefassten Gesamtergebnisrechnung und der zusammengefassten Vermögensrechnung (Bilanz). Er ist nach § 112 Abs. 8 HGO um eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen (vgl. auch § 54 GemHVO).

Zusammengefasste Vermögensrechnung (Bilanz)

Dieser Begriff ersetzt den handelsrechtlichen Begriff „Konzernbilanz“.