



# **Gesamtabschlussrichtlinie**

für den Kreis Unna

Entwurf | Stand: Dezember 2010

|          |                                                                       |           |
|----------|-----------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1</b> | <b>Einleitung .....</b>                                               | <b>3</b>  |
| 1.1      | Ziel des Gesamtabchlusses .....                                       | 3         |
| 1.2      | Aufgabe und Geltungsbereich der Gesamtabchlussrichtlinie .....        | 3         |
| <b>2</b> | <b>Grundlagen .....</b>                                               | <b>3</b>  |
| 2.1      | Aufstellungspflicht .....                                             | 3         |
| 2.2      | Bestandteile des Gesamtabchlusses .....                               | 3         |
| 2.3      | Formale Aufstellung des Gesamtabchlusses.....                         | 3         |
| 2.4      | Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtrechnungslegung.....                 | 4         |
| <b>3</b> | <b>Konsolidierungsvorbereitung.....</b>                               | <b>4</b>  |
| 3.1      | Bestimmung des Konsolidierungskreises .....                           | 4         |
| 3.2      | Erstellung des Summenabschlusses .....                                | 5         |
| 3.2.1    | Einheitlicher Stichtag, einheitliche Währung und Buchungsschluss..... | 6         |
| 3.2.2    | Einheitlicher Ausweis / Positionenplan.....                           | 6         |
| 3.2.3    | Einheitlicher Ansatz .....                                            | 7         |
| 3.2.4    | Einheitliche Bewertung.....                                           | 8         |
| <b>4</b> | <b>Konsolidierung.....</b>                                            | <b>9</b>  |
| 4.1      | Vollkonsolidierung .....                                              | 9         |
| 4.1.1    | Kapitalkonsolidierung .....                                           | 10        |
| 4.1.2    | Schuldenkonsolidierung .....                                          | 10        |
| 4.1.3    | Zwischenergebniseliminierung .....                                    | 12        |
| 4.1.4    | Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....                              | 12        |
| 4.2      | Equity-Konsolidierung .....                                           | 12        |
| 4.3      | Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten (at cost) .....      | 12        |
| <b>5</b> | <b>Gesamtanhang und Anlagen zum Gesamtabchluss .....</b>              | <b>12</b> |
| 5.1      | Gesamtanhang.....                                                     | 12        |
| 5.2      | Anlagen zum Gesamtabchluss .....                                      | 13        |
| 5.2.1    | Gesamtlagebericht .....                                               | 13        |
| 5.2.2    | Beteiligungsbericht .....                                             | 13        |
| <b>6</b> | <b>Aufstellungsverfahren .....</b>                                    | <b>13</b> |
| 6.1      | Unterjährige Saldenabstimmung.....                                    | 13        |
| 6.2      | Rahmenzeitplan .....                                                  | 14        |
| 6.3      | Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten .....                        | 14        |
| 6.4      | Reporting Package / Meldebögen und technische Abwicklung.....         | 14        |
| <b>7</b> | <b>Inkrafttreten .....</b>                                            | <b>14</b> |

# 1 Einleitung

## 1.1 Ziel des Gesamtabchlusses

Ziel des kommunalen Gesamtabchlusses ist es, einen Gesamtüberblick über die Lage des Kreises Unna zu verschaffen. Um seine Gesamtvermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage insgesamt darstellen zu können, müssen die aus dem Organisations- und Rechtsrahmen der Kernverwaltung ausgegliederten Tätigkeitsbereiche berücksichtigt werden. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) bedient sich dazu analog der Konzernrechnungslegung des Handelsrechts. Ziel des Gesamtabchlusses nach NKF ist es, unabhängig von Organisations- und Rechtsform sämtliche Tätigkeitsbereiche des Kreises Unna so darzustellen, als ob es sich um ein einheitliches »Unternehmen« handelt.

## 1.2 Aufgabe und Geltungsbereich der Gesamtabchlussrichtlinie

Mit der Gesamtabchlussrichtlinie werden verbindliche Regelungen zur Aufstellung des Gesamtabchlusses beim Kreis Unna festgeschrieben. Sie stellt den Handlungsrahmen und die konkrete Arbeitsanleitung für die Gesamtabchlusserstellung dar. Soweit die vorliegende Richtlinie keine konkreten Ausführungen enthält, gelten die Vorschriften der Gemeindeordnung (GO NRW) und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO NRW) sowie die entsprechenden handelsrechtlichen Vorgaben (HGB).

Die Gesamtabchlussrichtlinie ist sowohl für die Mitarbeiter/innen der Kreisverwaltung Unna als auch für die Mitarbeiter/innen der verselbstständigten Aufgabenbereiche des Kreises Unna in öffentlich- und privatrechtlicher Form bindend.

# 2 Grundlagen

## 2.1 Aufstellungspflicht

Der Kreis Unna hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschluss-Stichtag 31.12. einen Gesamtabchluss innerhalb der ersten neun Monate nach diesem Stichtag aufzustellen (§ 116 Abs. 1 und 5 GO NRW).

## 2.2 Bestandteile des Gesamtabchlusses

Der Gesamtabchluss besteht aus (§ 116 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 49 Abs. 1, 2 GemHVO NRW):

- Gesamtergebnisrechnung,
- Gesamtbilanz,
- Gesamtanhang

und ist um einen Gesamtlagebericht und Beteiligungsbericht zu ergänzen. Dem Gesamtanhang ist eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungs-Standards 2 (DRS 2) beizufügen (§ 51 Abs. 3 GemHVO NRW).

Sofern auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) verwiesen wird, finden diese in der Fassung vom 10. Mai 1987 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412) entsprechende Anwendung.

## 2.3 Formale Aufstellung des Gesamtabchlusses

Der Entwurf des Gesamtabchlusses wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Landrat zur Bestätigung vorgelegt. Der Landrat leitet den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Kreistag zur Bestätigung zu (§ 116 Abs. 5 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW).

Der Gesamtabchluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Kreises Unna unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt (§ 116 Abs. 6 GO NRW).

Der Kreistag bestätigt bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 GO NRW).

Der vom Kreistag bestätigte Gesamtabschluss ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen und öffentlich bekannt zu machen (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW).

## **2.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtrechnungslegung**

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

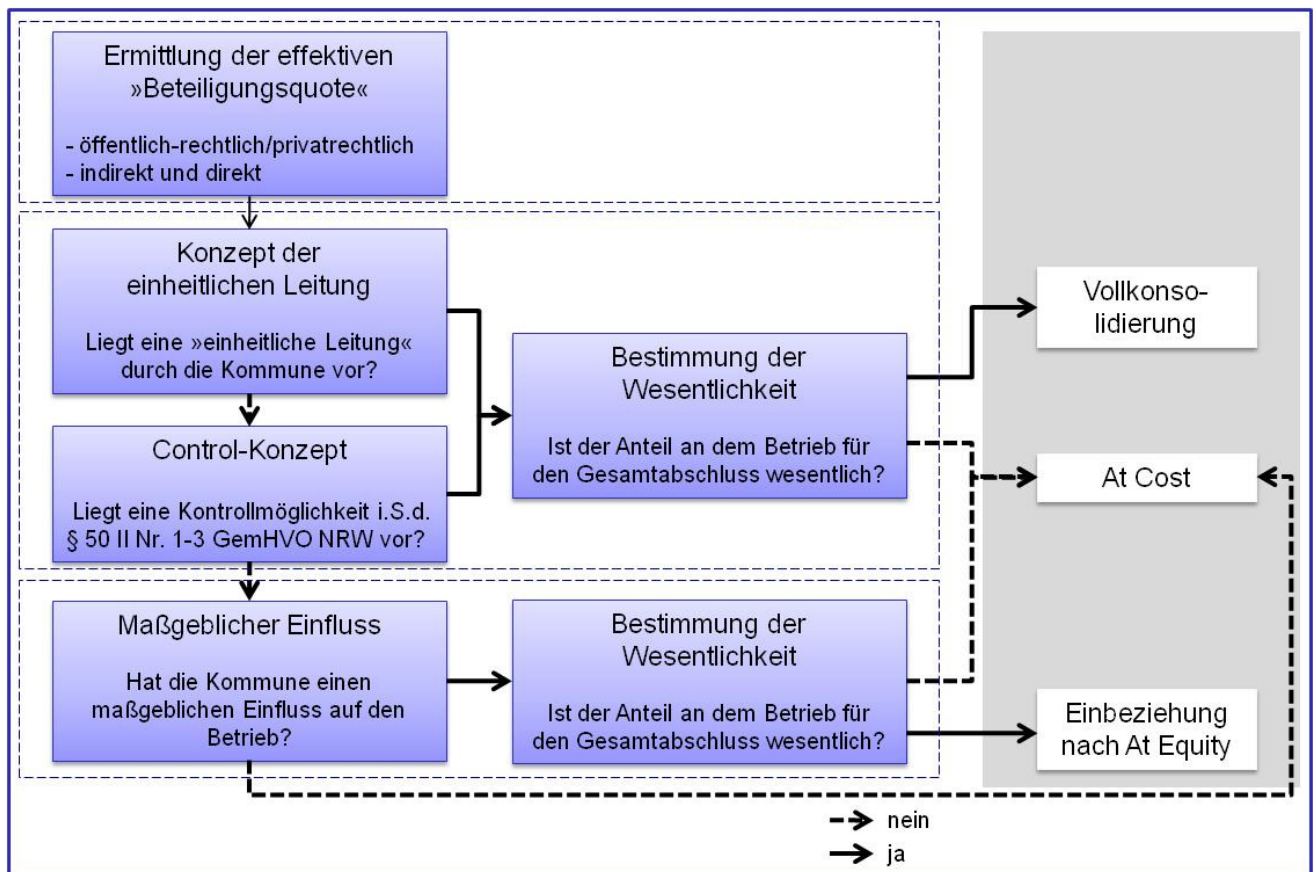
# **3 Konsolidierungsvorbereitung**

## **3.1 Bestimmung des Konsolidierungskreises**

Zur Bestimmung, welche Betriebe neben dem Einzelabschluss des Kreises Unna in den Gesamtabchluss einzubeziehen sind, regelt § 116 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 50 GemHVO NRW die Festsetzung des Konsolidierungskreises. 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 Unna auf die verselbstständigten Aufgabenbereiche von Bedeutung.

Die Bewertung und Einordnung der einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche des Kreises Unna wird durch den Steuerungsdienst in Abstimmung mit der Stabsstelle Rechnungsprüfungsangelegenheiten vorgenommen und dem Ausschuss für Finanzen und Beteiligungen sowie allen Betrieben zur Kenntnisnahme vorgelegt. Der Konsolidierungskreis wird jährlich fortgeschrieben und angepasst.

Das nachstehend abgebildete Prüfschema stellt dar, welche Schritte zur Bestimmung des Konsolidierungskreises erforderlich sind:



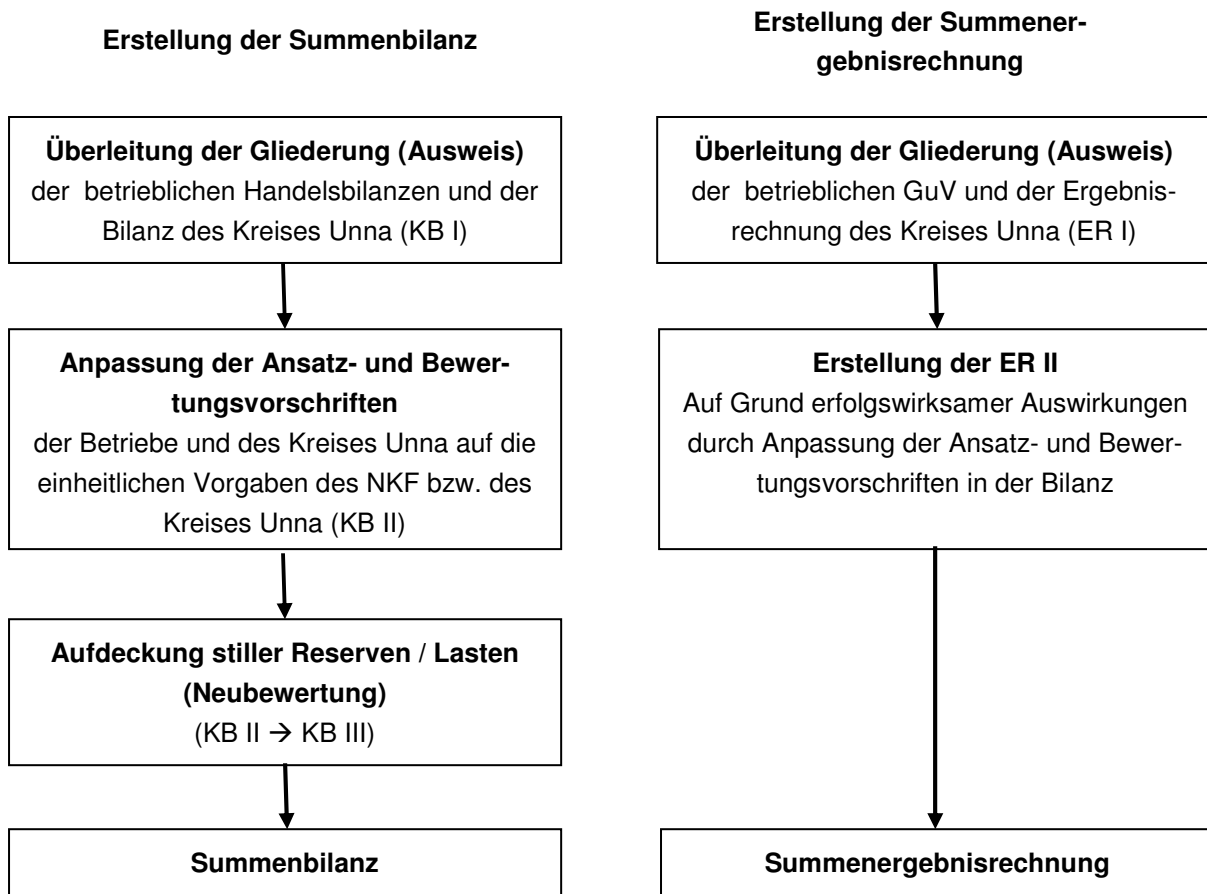
Sofern die Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft Kreis Unna mbH (VBU) nach handelsrechtlichen Voraussetzungen selbst einen Konzernabschluss vorzulegen hat, wird bei der Bestimmung des Konsolidierungskreises auf den Konzernabschluss der VBU aufgesetzt. Sofern die VBU hierzu nicht verpflichtet ist, hat sie für die Zwecke des Gesamtabchlusses einen »internen«, vergleichbaren handelsrechtlichen Konzernabschluss aufzustellen.

Aus dem handelsrechtlichen Konzernabschluss bzw. dem »internen« Konzernabschluss für Zwecke des Gesamtabchlusses müssen die Leistungsbeziehungen aller Betriebe zum Kreis Unna und zu weiteren voll zu konsolidierenden Betrieben ersichtlich sein.

### 3.2 Erstellung des Summenabschlusses

Zur Erstellung der Summenbilanz / Summenergebnisrechnung sind die nachfolgend dargestellten Arbeitsschritte durchzuführen. Grundlage sind die Einzelabschlüsse des Kreises Unna und der voll zu konsolidierenden Betriebe. Diese Abschlüsse sind durch Umgliederungen bzw. Aufteilungen an die Ausweisvorschriften des NKF anzupassen (Abschnitt 3.2.2). Im Anschluss erfolgt die Angleichung an die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des NKF (Abschnitte 3.2.3 und 3.2.4). Abschließend sind die stillen Reserven / Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden der Betriebe in der sogenannten Kommunalbilanz III (KB III) aufzudecken.

Das folgende Ablaufschema stellt die Vorgehensweise zusammenfassend dar:



Die einzelnen KB III / ER II des Vollkonsolidierungskreises werden zu einer Summenbilanz bzw. Summenergebnisrechnung addiert. Anschließend können die Konsolidierungsbuchungen vorgenommen werden (vgl. Abschnitt 4).

### 3.2.1 Einheitlicher Stichtag, einheitliche Währung und Buchungsschluss

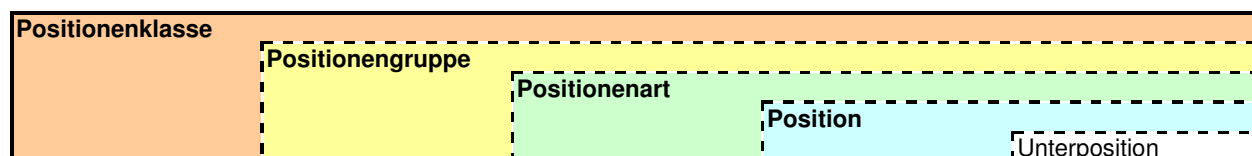
Der Gesamtabschluss wird jeweils auf den 31.12. und in Euro (€) aufgestellt.

Periodenbezogener Buchungsschluss für alle »konzerninternen« Leistungsbeziehungen und Rechnungen ist jeweils der 28. Februar des auf das abzuschließende Haushaltsjahr folgenden Jahres. Forderungen und Verbindlichkeiten innerhalb des »Konzerns« Kreis Unna für die abzuschließende Periode sind bis zum Buchungsschluss in die Bücher der jeweiligen Einzelabschlüsse zu übernehmen.

### 3.2.2 Einheitlicher Ausweis / Positionenplan

Die Gliederungen der Gesamtbilanz (→ [Anlage 1](#)) und der Gesamtergebnisrechnung (→ [Anlage 2](#)) ergeben sich aus den kommunalen Gliederungsvorschriften (§ 49 Abs. 3 i.V.m. §§ 38, 41 GemHVO NRW), die an die Besonderheiten des Gesamtabchlusses angepasst wurden (mit Runderlass des Innenministeriums vom 5. Juli 2010 – 34-48.01.04/03-227/10).

Die voll zu konsolidierende Betriebe müssen ihre Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen einheitlich an diese Gliederung anpassen. Hierfür gilt der vom Kreis Unna entwickelte örtliche Positionenplan (→ [Anlage 3](#)). Für die einzelnen Positionen sind einheitliche verbindliche fünfstellige Positionennummern vorgegeben, die sich wie folgt gliedern:



Beispiel:

|                  |       |                                                   |
|------------------|-------|---------------------------------------------------|
| Positionenklasse | 1     | Finanzanlagen und Umlaufvermögen                  |
| Positionengruppe | 13    | Forderungen und sonstige Verbindlichkeiten        |
| Positionenart    | 131   | Forderungen                                       |
| Position         | 1312  | Sonstige Forderungen                              |
| Unterposition    | 13121 | Sonstige Forderungen vom Vollkonsolidierungskreis |

Der Positionenplan legt auf Kontenebene fest, in welche Positionen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung die Bilanz- und Ergebnisposten bzw. GuV-Posten aus den Einzelabschlüssen eingehen sollen.

Die Zuordnung einzelner Konten der betrieblichen Kontenpläne und des Kontenplanes des Kreises Unna zu den einzelnen Positionen des Positionenplanes (speziell »Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen« und »sonstige ordentliche Aufwendungen«) erfolgt ausschließlich entsprechend der Zuordnungsvorschriften zum kommunalen haushaltsrechtlichen Kontenrahmen (Kommunaler Kontierungsplan), die im Rahmen des kommunalen Einzelabschlusses durch die verbindliche Anlage 17 (Muster zu den §§ 3, 4 und 41 GemHVO NRW) vorgegeben wurden. Weitere Grundlage sind die Kontierungsvorschriften des Kreises Unna für seinen Einzelabschluss, die ebenfalls auf den o.g. Zuordnungsvorschriften sowie den finanzstatistischen Erhebungsmerkmalen beruhen. Die örtlichen Zuordnungsvorschriften zum Positionenplan des Kreises Unna können Anlage 4 entnommen werden.

Die Daten der jeweiligen Einzelabschlüsse sind von den voll zu konsolidierenden Betrieben und vom Kreis Unna in eigener Verantwortung in die einheitliche Struktur des Positionenplanes überzuleiten.

Vorab erfolgt eigenverantwortlich die Aufteilung bestimmter Bilanzposten aus den Einzelabschlüssen auf die tiefer gegliederten Posten der NKF-Gesamtbilanz. Speziell ist eine Unterscheidung zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken vorzunehmen. Ebenso sind Verfüllrechte auf Grundstücken aus den entsprechenden Grundstückswerten herauszulösen, vom Grund und Boden getrennt auszuweisen und in die immateriellen Vermögensgegenstände zu überführen.

Investive Zuwendungen sind für ab dem 01.01.2010 angeschaffte Vermögensgegenstände nicht mehr bei den Anschaffungs-/Herstellungskosten abzusetzen, sondern brutto in einer gesonderten Passivposition »Sonderposten« zu bilanzieren.

Aus dem in den einheitlichen Positionenplan übergeleiteten Datenmaterial wird durch den Steuerungsdienst die Summenbilanz und die Summenergebnisrechnung erstellt.

Auf einen separaten Ausweis der handelsrechtlichen Gliederung der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung der vollkonsolidierten Betriebe und der Gliederung des Einzelabschlusses des Kreises Unna wird im Rahmen der Gesamtabchlussaufstellung verzichtet.

### **3.2.3 Einheitlicher Ansatz**

Den in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Betrieben stehen für ihre Einzelabschlüsse, die sie in der Regel nach den Vorschriften des HGB erstellen, eine Reihe von Wahlrechten bei der Bewertung und dem Ansatz von bilanziellen Sachverhalten zu.

§§ 32 ff GemHVO NRW regeln die Vermögenserfassung und -bewertung für die jährlich aufzustellende Bilanz der Kommunen. Im Sinne eines einheitlichen Bilanzansatzes sind diese auch von den in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Betrieben anzuwenden.

Für folgende Sachverhalte kann von einem Bilanzierungsverbot im Rahmen der Erstellung des NKF-Gesamtabchlusses ausgegangen werden, da sie in der GemHVO NRW nicht explizit erwähnt werden:

- Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs,

- Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert,
- Aktive latente Steuern im Einzelabschluss,
- Sonderposten mit Rücklageanteil,
- Sonstige Aufwandsrückstellungen.

Entsprechende Posten sind im Rahmen der Erstellung des Gesamtabchlusses aufzulösen und ggf. Folgewirkungen (z.B. Abschreibungen) zu korrigieren.

Ein Ansatzwahlrecht besteht nach § 42 Abs. 2 GemHVO NRW für das Disagio. Von diesem Ansatzwahlrecht macht der Kreis Unna keinen Gebrauch.

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bis einschließlich 60 Euro ohne Umsatzsteuer, werden gemäß § 33 Abs. 4 Satz 2 GemHVO NRW unmittelbar als Aufwand gebucht.

Ansatzpflichten nach der GemHVO NRW bestehen für:

- Sonderposten für Investitionen,
- Pensionsrückstellungen für Altzusagen nach beamtenrechtlichen Bestimmungen innerhalb der Kernverwaltung sowie Altzusagen außerhalb der Kernverwaltung, wenn der Arbeitgeber keine entsprechenden Rückstellungen bildet, und
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung.

### **3.2.4 Einheitliche Bewertung**

Die in den Gesamtabchluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der voll zu konsolidierenden Betriebe sind nach den auf den Jahresabschluss der Kommune anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Nach dem Recht der Kommune zulässige Bewertungswahlrechte können im Gesamtabchluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Einzelabschlüssen ausgeübt werden.

Die Wertfindung bei gleichen Sachverhalten muss nach den gleichen Bewertungsmethoden erfolgen. Gleiche Sachverhalte liegen vor, wenn art- oder funktionsgleiche Vermögensgegenstände oder Schulden vorliegen und gleichzeitig die gleichen wertbestimmenden Bedingungen im Sinne von wertbeeinflussenden standort-, branchen- und betriebsspezifischen Faktoren gegeben sind.

Folgende Bewertungswahlrechte, die nach dem HGB bei der Erstellung des betrieblichen Einzelabschlusses gelten, müssen bei der Erstellung des NKF-Gesamtabchlusses angepasst werden, da sie in der GemHVO NRW nicht explizit erwähnt werden:

- Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren,
- Abschreibung auf Grund steuerlicher Vorschriften,
- Abschreibungen auf das Umlaufvermögen auf Grund künftiger Wertschwankungen,
- Wertbeibehaltung auf Grund steuerlicher Vorschriften.

Eine einheitliche Bewertung kann unterbleiben, wenn ihre Auswirkung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des »Konzerns« nur von untergeordneter Bedeutung sind (§ 308 Abs. 2 HGB).

In der Anlage 5 sind die Bewertungs- und Ansatzunterschiede zwischen dem HGB und der GemHVO NRW tabellarisch zusammengefasst.

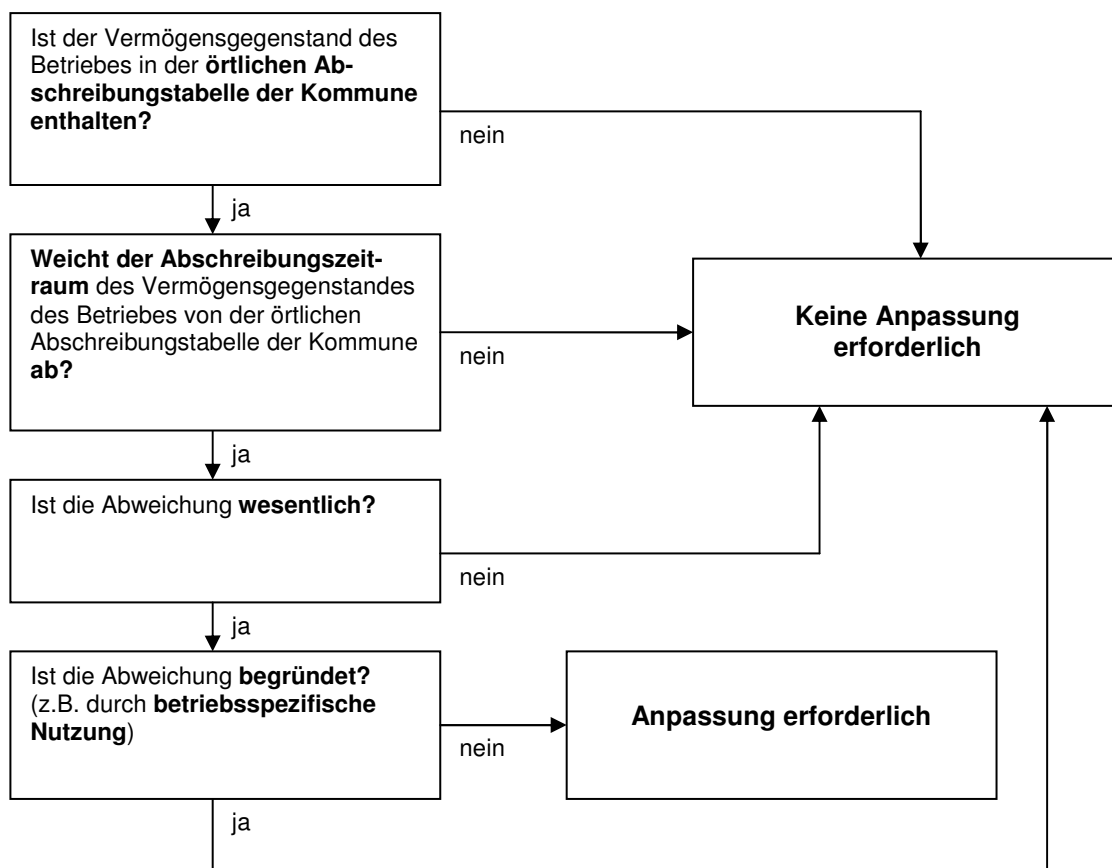
In folgenden Fällen ist davon auszugehen, dass die Auswirkungen auf den Gesamtabchluss unwesentlich sind:

- Verzicht auf die Anpassung der Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG),
- Verzicht auf die Anpassung der Bestandteile der Herstellungskosten,
- Verzicht auf die Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren,
- Verzicht auf die Anpassung von Festwertbildungen,
- Verzicht auf die Anpassung von Gruppenbewertungen.



Sofern im Einzelabschluss der voll zu konsolidierenden Betriebe im Vergleich zum Einzelabschluss des Kreises Unna unterschiedliche Vermögenswerte nach verschiedenen Methoden abgeschrieben werden, 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.

Folgendes Prüfschema ist als Entscheidungsgrundlage für eine Anpassung der Abschreibungszeiträume heranzuziehen:



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 Betriebe und des Kreises Unna werden in einer »Nutzungsdauertabelle für den Gesamtabchluss des Kreises Unna« (→ Anlage 6) zusammengefasst. Diese Tabelle ist die verbindliche Grundlage für die Gesamtabchlusserstellung.

## 4 Konsolidierung

### 4.1 Vollkonsolidierung

Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sowie Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts, die unter der einheitlichen Leitung des Kreises Unna stehen, sind gemäß § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB voll zu konsolidieren.

Bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses des Kreises Unna ist auf Grund des gültigen Einheitsgrundsatzes der »Konzern« Kreis Unna so zu betrachten, als sei er ein einziges wirtschaftlich und rechtlich selbstständiges Unternehmen. Da Beziehungen zu Tochterunternehmen wie Beziehungen zu Nicht-»Konzern«-Unternehmen behandelt werden, würde eine bloße Summation der Einzelabschlüsse zu Fehlinterpretationen führen. Aus diesem Grund müssen Leistungsbeziehungen zwischen der »Mutter« und einzelnen Tochterunternehmen eliminiert werden.

Folgende Konsolidierungsschritte sind bei der Vollkonsolidierung vorzunehmen:

- Kapitalkonsolidierung,
- Schuldenkonsolidierung,
- Zwischenergebniseliminierung und
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

#### **4.1.1 Kapitalkonsolidierung**

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung werden die Kapitalverflechtungen der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden voll zu konsolidierenden Betriebe eliminiert. Dabei wird der Beteiligungsbuchwert des jeweiligen Betriebs aus den Einzelabschlüssen mit dem auf die Beteiligung entfallenden anteiligem Eigenkapital verrechnet.

Die Kapitalkonsolidierung erfolgt beim Kreis Unna unter Anwendung der Neubewertungsmethode (§ 301 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB): Im ersten Schritt sind die Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens neu zu bewerten (»beizulegender Wert«). Diese Neubewertung erfolgt gemäß § 301 Abs. 2 HGB auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des (fiktiven) Erwerbs (Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Kreises Unna = Zeitpunkt der erstmaligen Vermögens- und Schuldenübersicht → 01.01.2007). Dieses Verfahren führt grundsätzlich zur Aufdeckung aller stiller Reserven/Lasten. Danach erfolgt die Verrechnung des anteiligen Eigenkapitals mit dem beim Kreis Unna ausgewiesenen Beteiligungsbuchwert.

Aus der Verrechnung des neu bewerteten Eigenkapitals mit dem Beteiligungsbuchwert kann ein Unterschiedsbetrag entstehen. Dieser ist zunächst den Vermögensgegenständen oder Schulden zuzuordnen. Ein verbleibender Rest-Unterschiedsbetrag ist in der Gesamtbilanz entweder als »Geschäfts- oder Firmenwert« (aktivischer Unterschiedsbetrag) oder als »Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung« (passivischer Unterschiedsbetrag) auszuweisen.

Unterschiedsbeträge der Aktivseite können mit solchen der Passivseite verrechnet werden (§ 301 Abs. 3 HGB). Ein Geschäfts- oder Firmenwert ist in jedem Haushaltsjahr zu einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen. Ein passivischer Unterschiedsbetrag darf nur unter den Voraussetzungen des § 309 Abs. 2 HGB aufgelöst werden.

In der Gesamtbilanz muss außerdem ein »Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter« gebildet werden, wenn Konzernaußenstehende am Eigenkapital eines voll zu konsolidierenden Betriebs beteiligt sind. Der Ausgleichsposten ist für den Teil am Eigenkapital zu bilden, der auf die Anteile entfällt, die nicht von den in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Betrieben gehalten werden. In den Ausgleichsposten sind auch die Beträge einzubeziehen, die bei Anwendung der Neubewertungsmethode dem anteiligen Eigenkapital des Konzernaußenstehenden entsprechen (stille Reserven und Lasten, § 307 Abs. 1 HGB).

Zur Durchführung der Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen »Konzern« findet zur Erfassung der mittelbaren Beteiligungen beim Kreis Unna das Ketten-/ Simultankonsolidierungsverfahren Anwendung.

#### **4.1.2 Schuldenkonsolidierung**

Bei der Schuldenkonsolidierung sind sämtliche Schuldbeziehungen der voll zu konsolidierenden Betriebe untereinander und zwischen ihnen und dem Kreis Unna zu eliminieren (§ 303 Abs. 1 HGB). Lediglich die gegenüber Dritten bzw. nicht einbezogenen Betriebe bestehende Schuldverhältnisse sind abzubilden.

Es sind alle Bilanzposten heraus zu rechnen, durch die Schuldverhältnisse zwischen den einbezogenen Betrieben untereinander sowie ihnen und dem Kreis Unna abgebildet werden. Darüber hinaus sind zusätzlich die Angaben zu Haftungsverhältnissen und sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 47 GemHVO NRW) auf eliminierungspflichtige Sachverhalte zu untersuchen (z.B. Bürgschaftsverhältnisse). Die folgende Übersicht gibt einen beispielhaften Überblick über die Jahresabschlussposten, die auf »konzerninterne« Schuldbeziehungen zu untersuchen sind:

- Aktivseite
  - Ausstehende (eingeforderte) Einlagen auf das Eigenkapital
  - Geleistete Anzahlungen
  - Ausleihungen an verbundene Unternehmen
  - Wertpapiere des Anlagevermögens
  - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
  - Forderungen gegen verbundene Unternehmen
  - Sonstige Vermögensgegenstände
  - Sonstige Wertpapiere
  - Schecks und Guthaben bei Kreditinstituten
  - Rechnungsabgrenzungsposten
- Passivseite
  - Sonderposten
  - Sonstige Rückstellungen
  - Anleihen
  - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
  - Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
  - Erhaltene Anzahlungen (auf Bestellungen)
  - Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  - Rechnungsabgrenzungsposten
- Posten unterhalb der Bilanz oder im Anhang
  - Bürgschaften
  - Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen
  - Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten
  - Sonstige Haftungsverhältnisse

Sofern sich Ansprüche und Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstehen, werden diese ohne Konsolidierungsdifferenz eliminiert. Stehen sich diese in unterschiedlicher Höhe gegenüber, entstehen sogenannte Aufrechnungsdifferenzen, welche verschiedene Ursachen haben und dann abhängig von ihren Entstehungsgründen unterschiedlich zu behandeln sind:

- Unechte Aufrechnungsdifferenzen sind auf buchungstechnische Unzulänglichkeiten (z.B. Fehlbuchungen, verspätete Buchungen, zeitliche Buchungsunterschiede) zurückzuführen. Diese sind durch Abstimmung der voll zu konsolidierenden Organisationen bereits im Rahmen der Erstellung der Einzelabschlüsse zu vermeiden. Die forderungsausweisende Organisation veranlasst eine Saldenabstimmung.
- Stichtags bedingte Differenzen entstehen, wenn sich »konzerninterne« Ansprüche und Verpflichtungen wegen abweichender Bilanzstichtage der einbezogenen Organisationen in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen (bei Nichterstellung eines Zwischenabschlusses).
- Echte Aufrechnungsdifferenzen ergeben sich, wenn sich »konzerninterne« Ansprüche und Verpflichtungen auf Grund von Ansatz- und Bewertungsvorschriften in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen und diese sich selbst bei Anwendung »konzernerneinheitlicher« Bewertungsmethoden nach § 308 HGB nicht vermeiden lassen. Mögliche Gründe können z.B. Rückstellungen, denen keine Forderung gegenübersteht oder Niederstwertvorschriften für Forderungen und das Höchstwertprinzip für Verbindlichkeiten sein. Sind die Differenzen im gleichen Geschäftsjahr entstanden, sind sie bei der Konsolidierung erfolgswirksam zu neutralisieren. Aufrechnungsdifferenzen in Folgejahren, die nicht in der

Abrechnungsperiode, sondern bereits in Vorperioden entstanden sind, sind erfolgsunwirksam zu eliminieren (über den Ergebnisvortrag bzw. über die Gewinnrücklagen).

Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit wird darauf verzichtet, einzelne unwesentliche Aufrechnungsdifferenzen fortzuführen. Solche Differenzen werden erfolgsneutral mit dem Eigenkapital verrechnet.

#### **4.1.3 Zwischenergebniseliminierung**

Bei der Zwischenergebniseliminierung werden etwaige entstandene Aufwendungen oder Erträge beim Verkauf oder bei der Übertragung von Vermögensgegenständen innerhalb des »Konzernverbundes« eliminiert. Die Anschaffungs- / Herstellungskosten werden somit auf den ursprünglichen Betrag zurückgesetzt.

#### **4.1.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

Bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung sind sämtliche Leistungsbeziehungen, die zu Aufwendungen bzw. Erträgen innerhalb des »Konzernverbundes« (mit Ausnahme der Ergebnisse aus der Zwischenergebniseliminierung) führen, zu eliminieren.

Die Mehrwertsteuer (Umsatz- und Vorsteuer) ist für den Betrachtungszeitraum in Summe, aber differenziert nach Steuersätzen (zurzeit 7% bzw. 19%), auszuweisen. Aufrechnungsdifferenzen auf Grund der Mehrwertsteuer werden in der Gesamtergebnisrechnung in die Position »sonstige ordentliche Aufwendungen« umgebucht und werden nicht eliminiert, da die Mehrwertsteuer Aufwand ggü. einem Dritten darstellt.

#### **4.2 Equity-Konsolidierung**

Die assoziierten Unternehmen sind im Gesamtabchluss nach der Equity-Methode zu berücksichtigen (§§ 311, 312 HGB). Nach dieser Methode sind keine einzelnen Bilanzpositionen in den Gesamtabchluss zu übernehmen. Neben der Kapitalkonsolidierung kommt bei dieser Methode evtl. noch die Zwischenergebniseliminierung zur Anwendung.

Die Kapitalkonsolidierung wird beim Kreis Unna nach der Buchwertmethode vorgenommen. Ermittelt werden die Unterschiedsbeträge zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens. In den Folgejahren erfolgt die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes im Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der Abschreibungen der den Vermögenspositionen zugeordneten stillen Reserven/Lasten sowie die Fortschreibung des Geschäftswertes unter Berücksichtigung der Abschreibungen.

#### **4.3 Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten (at cost)**

Anteile an Betrieben von untergeordneter Bedeutung werden im Gesamtabchluss des Kreises Unna zu fortgeführten Anschaffungskosten berücksichtigt.

### **5 Gesamtanhang und Anlagen zum Gesamtabchluss**

#### **5.1 Gesamtanhang**

Im Gesamtanhang werden die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung angegeben und erläutert (§ 51 Abs. 2 GemHVO NRW). Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen, Abweichungen vom Grundsatz der einheitlichen Bewertung und Schätzungen sind im Gesamtanhang anzugeben und zu begründen.

Die verselbstständigten Aufgabenbereiche, welche infolge der Einstufung als »von untergeordneter Bedeutung« nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden (§ 116 Abs. 3 GO NRW), sind im Gesamtanhang darzustellen.

Im Einzelnen werden dargestellt:

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

Dem Gesamtanhang wird nach § 51 Abs. 3 GemHVO NRW eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des DRS 2 beigelegt (Struktur und Ableitung → Anlage 7). Die hierfür erforderlichen und von den voll zu konsolidierenden Betrieben an den Kreis Unna zu meldenden Angaben sind ebenfalls der Anlage 7 zu entnehmen.

## **5.2 Anlagen zum Gesamtabchluss**

### **5.2.1 Gesamtlagebericht**

Durch den Gesamtlagebericht wird das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage des Kreises erläutert (§ 51 Abs. 1 GemHVO NRW). Dargestellt werden

- in einem Überblick der Geschäftsverlauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses,
- die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen,
- eine ausgewogene, umfassende Analyse der Haushaltswirtschaft des Kreises unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage anhand der für den Kreis bedeutenden produktorientierten Ziele und Kennzahlen gemäß § 12 GemHVO NRW,
- Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung des Kreises Unna,
- Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstandes gemäß § 116 Abs. 4 GO NRW.

Der Gesamtlagebericht wird aus den Einzelabschlüssen der voll konsolidierten Aufgabenbereiche generiert und um weitere aus Gesamtsicht maßgebliche Sachverhalte ergänzt.

### **5.2.2 Beteiligungsbericht**

Der Beteiligungsbericht wird entsprechend § 117 GO NRW mit den Inhalten aus § 52 GemHVO NRW erstellt. Er wird jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortgeschrieben und dem Gesamtabchluss beigelegt.

Neben den Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen dem Kreis Unna und den im Gesamtabchluss vollkonsolidierten Unternehmensbereichen werden vor allem die Beziehungen zu den sonstigen -nicht vollkonsolidierten und assoziierten- Unternehmen sowie Beteiligungen dargestellt.

## **6 Aufstellungsverfahren**

### **6.1 Unterjährige Saldenabstimmung**

Um Differenzen bei der Schuldenkonsolidierung sowie der Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Gesamtabschluss zu vermeiden, sind die debitorischen/kreditorischen Salden sowie Geschäftsfälle (summarisch; Aufwendungen und Erträge) zwischen den voll zu konsolidierenden Betrieben und zwischen ihnen und dem Kreis Unna regelmäßig unterjährig abzustimmen. Grundsätzlich soll eine Abstimmung quartalsweise erfolgen. Die Saldenabstimmung ist von der Organisation zu veranlassen, die eine Forderung ausweist.

## **6.2 Rahmenzeitplan**

Der Kreis Unna erstellt erstmals zum Stichtag 31.12.2010 einen Gesamtabschluss entsprechend der gesetzlichen Vorgaben. Stichtag für die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist im Weiteren der 31.12. eines jeden Jahres.

Der vom Landrat bestätigte Entwurf des Gesamtabchlusses ist jährlich spätestens bis zum 30.09. dem Kreistag zur Bestätigung vorzulegen. Um die fristgerechte Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses zu gewährleisten, sind durch den Abschlussprüfer der voll zu konsolidierenden Betriebe bestätigte KB I und KB II / ER I und ER II sowie ergänzende Informationen (»Reporting Package«) regelmäßig bis zum 31.05. des Folgejahres beim Steuerungsdienst einzureichen.

Für den ersten Gesamtabschluss gilt der Zeitplan gemäß Anlage 8. Dieser Zeitplan wird durch den Steuerungsdienst jährlich fortgeschrieben und angepasst und den Betrieben zur Verfügung gestellt.

## **6.3 Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten**

Die jeweils für die einzelnen Entwicklungsschritte zuständigen Stellen beim Kreis Unna und den Betrieben wirken bei der Erstellung des Gesamtabchlusses zusammen.

Beim Kreis Unna ist die Gesamtrechnungslegung beim Steuerungsdienst angesiedelt. Der Steuerungsdienst nimmt die Konsolidierung vor und stellt den Gesamtabschluss samt Anlagen mit Hilfe erweiterter Informationen aus den Betrieben auf. Der Gesamtanhang wird ebenfalls durch den Steuerungsdienst erstellt. Die für die Gesamtbetrachtung relevanten Informationen über die Einzelunternehmen werden aus den testierten Jahresabschlüssen entnommen bzw. gezielt durch den Steuerungsdienst erfragt.

Die Daten der jeweiligen Einzelabschlüsse sind von den voll zu konsolidierenden Betrieben in eigener Verantwortung entsprechend der Einheitlichkeit des Ausweises, des Ansatzes und der Bewertung überzuleiten (Erstellung der KB I / ER I und KB II / ER II, vgl. Abschnitt 3).

Die einbezogenen Betriebe sind verpflichtet, dem Kreis Unna alle Aufklärungen und Nachweise zur Verfügung zu stellen, die die Aufstellung des Gesamtabchlusses erfordert. Von allen verselbstständigten Aufgabenbereichen werden die zur Fortschreibung des Beteiligungsberichtes erforderlichen Unterlagen (Geschäfts- und Prüfberichte) und Informationen dem Steuerungsdienst zur Verfügung gestellt.

Die Zuständigkeiten und Ansprechpartner im Einzelnen sind der Anlage 8 zu entnehmen.

## **6.4 Reporting Package / Meldebögen und technische Abwicklung**

Der Gesamtabschluss wird mit Hilfe einer Konsolidierungssoftware erstellt. Die hieraus abgeleiteten »Reporting Packages« bzw. Meldebögen sowie ergänzende Fragestellungen werden den voll zu konsolidierenden Betrieben durch den Steuerungsdienst zur Verfügung gestellt.

Die relevanten Daten sind – testiert – sowohl in schriftlicher als auch in elektronischer Form dem Kreis Unna zur Verfügung zu stellen. Der Einzelabschluss des Kreises Unna wird ebenfalls über das »Reporting Package« zu Zwecken der Gesamtabchlusserrstellung gemeldet.

# **7 Inkrafttreten**

Die Gesamtabchlussrichtlinie tritt rückwirkend zum 01.01.2010 in Kraft.

Michael Makiolla

Landrat