Referat 33
33.11-10002_Par100 NGO

Hannover, 15.12.2010
Groseck ☎ 4665

Empfehlungen zur Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses
Zur Vorbereitung des kommunalen Gesamtabschlusses sollte jede Kommune eigene Regelungen treffen. Das anliegende Muster soll Hilfestellungen für die in einer örtlichen Dienstanweisung möglicherweise zu treffenden Regelungen bieten.

Jede Kommune kann dieses Muster nach den eigenen Bedürfnissen individuell an die örtlichen Verhältnisse anpassen, ergänzen oder kürzen und so eine örtliche Dienstanweisung erstellen.

Es wird angeregt, diese Dienstanweisung der Vertretung zur Kenntnis zu geben, um die Grundlagen der Verwaltung für den konsolidierten Gesamtabschlusses bereits frühzeitig mit der Politik zu kommunizieren. Im Rahmen der in den einzelnen Kommunen geübten Praxis kann darüber hinaus erwogen werden ,einzelne Festlegungen für den konsolidierten Jahresabschluss von der Vertretung beschließen zu lassen (z. B. hinsichtlich des Konsolidierungskreises oder des Schwellenwertes für sonstige Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung vgl. Nr. 5.3.).

Die in dem Muster der Dienstanweisung angesprochenen Anlagen 1 bis 6 sind von den Kommunen für ihren konsolidierten Gesamtabschluss selbst zu erstellen.

Ziel der Dienstanweisung ist es, die Aufstellung des Gesamtabschlusses mit den spezifischen Festlegungen für die *Kommune XY* zu regeln.

Die Dienstanweisung trifft organisatorische und fachliche Regelungen zur Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses für die Kernverwaltung sowie deren ausgegliederten Aufgabenträger. Sie legt verbindlich fest, welche Informationen zur Aufstellung des Gesamtabschlusses von welchem Aufgabenträger an welchen Adressaten mit welcher Frist und in welcher Form zu liefern sind. Mit ihr wird die Grundlage für die einheitliche Bilanzierung und Bewertung innerhalb des „Gesamtkonzerns“ Kommune geschaffen.

Muster einer örtlichen Dienstanweisung:

1 Einleitung ... 3
2 Maßgebende Grundlagen ... 3
2.1 Rechtsvorschriften ... 3
2.2 Aufstellungspflicht ... 4
2.3 Bestandteile des Gesamtabschlusses ... 4
2.4 Geltungsbereich ... 4
3 Regelungen Vor-Ort ... 4
3.1 Verantwortlichkeiten ... 4
3.2 Gesamtabschlusszeitplan ... 5
(Vorschlag für einen Gesamtabschlusszeitplan, muss an die individuellen Gegebenheiten der jeweiligen Kommune angepasst werden:) ... 5
3.3 Abstimmung innerhalb der Aufgabenträger ... 5
4 Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabschlussrechnungslegung (GOG) ... 6
5 Übersicht über die Konsolidierungsschritte ... 7
6 Konsolidierungskreis ... 7
6.1 Verbundene Aufgabenträger ... 8
6.2 Assoziierte Aufgabenträger ... 9
6.3 Sonstige Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ... 9
6.4 Sonstige Aufgabenträger wegen geringer Beteiligungsquote ... 10
7 Grundsätze der Vereinheitlichung ... 10
7.1 Einheitlicher Stichtag ... 10
7.2 Einheitlicher Ausweis ... 11
7.3 Einheitlicher Bilanzansatz ... 11
7.4 Einheitliche Bewertung ... 12
7.4.1 Bewertung ... 12
7.4.2 Nutzungsdauer ... 12
7.5 Einheitliche Währung ... 12
8 Aufstellung der Gesamtbilanz ... 13
8.1 Vollkonsolidierung verbundener Aufgabenträger ... 13
8.1.1 Vorbereitende Maßnahmen zur Vollkonsolidierung. ... 13
8.1.2 Kapitalkonsolidierung ... 13
8.1.3 Schuldenkonsolidierung ... 14
8.1.4 Zwischenergebniseliminierung ... 14
8.1.5 Aufwands- und Ertragskonsolidierung oder -eliminierung ... 15
8.2 Eigenkapitalmethode für assoziierte Aufgabenträger ... 15
8.3 Die sonstigen Aufgabenträger ... 16
9 Gesamtkapitalflussrechnung ... 16
10 Konsolidierung im mehrstufigen „Kommunalkonzern“ ... 16
11 Folgekonsolidierung ... 17
12 Konsolidierungsbericht ... 17
12.1 Inhalte des Konsolidierungsberichts ... 17
12.2 Anlagen zum Konsolidierungsbericht (§ 100 Abs. 2, 6 NGO / § 128 Abs. 2, 6 NKomVG-Entwurf, § 56 GemHKVO) ... 18
12.2.1 Gesamtanlagenübersicht ... 18
12.2.2 Gesamtforderungsübersicht ... 18
12.2.3 Gesamtschuldenübersicht ... 19
13 Prüfung und Offenlegung des konsolidierten Gesamtabschlusses ... 19

1 Einleitung

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR) in Niedersachsen haben alle niedersächsischen Kommunen gem. Art. 6 Abs. 4 des Gesetzes zur Neuordnung des Gemeindehaushaltsrechts und zur Änderung gemeindewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 15.11.2005[1] (im folgenden Neuordnungsgesetz genannt) spätestens ab dem 01.01.2012 ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Rechnungsstil der doppelten Buchführung zu führen.
Neben dem kommunalen Einzelabschluss haben die Kommunen gem. Art. 6 Abs. 7 des Neuordnungsgesetzes einen konsolidierten Gesamtabschluss aufzustellen, erstmalig verpflichtend für das Haushaltsjahr 2012.

Mit der Verpflichtung zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabschlusses wird das Ziel verfolgt, den Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen zu verbessern. Gegenwärtig fehlt ein solcher Gesamtüberblick, auch weil teilweise viele kommunale Aufgaben von verselbständigten Aufgabenträgern wahrgenommen werden. Im Gesamtabschluss wird die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune so dargestellt, als ob es sich um eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit handeln würde.

Für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses gelten die Vorschriften der NGO / NKomVG-Entwurf und der GemHKVO. Die vorliegende Dienstanweisung enthält ergänzende Erläuterungen und Vorgaben.

2 Maßgebende Grundlagen

2.1 Rechtsvorschriften

Die Kommune ist gem. § 100 Abs. 4 NGO / § 128 Abs 4 NKomVG-Entwurf dazu verpflichtet, für jedes Haushaltsjahr zum Stichtag 31.12. einen Gesamtabschluss aufzustellen. Die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses soll gem. § 128 Abs 1 NKomVG-Entwurf innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres erfolgen.
Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister stellt die Vollständigkeit und Richtigkeit des Gesamtabschlusses fest und legt ihn unverzüglich mit dem jeweiligen Schlussbericht der Rechnungsprüfung und einer eigenen Stellungnahme zu diesem Bericht der Vertretung vor. Die Vertretung beschließt über den Gesamtabschluss und die Entlastung bis spätestens zum 31.12. des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres.

Die Beschlüsse der Vertretung zum Gesamtschluss sind der Kommunalaufsichtsbehörde unverzüglich mitzuteilen und öffentlich bekannt zu machen. Im Anschluss an die Bekanntmachung ist der konsolidierte Gesamtabschluss mit dem Konsolidierungsbericht an sieben Tagen öffentlich

[1] Nds. GVBl. 2005, S. 342.

auszulegen; in der Bekanntmachung ist auf die Auslegung hinzuweisen (§ 101 Abs. 2 NGO / § 129 Abs. 2 NKomVG-Entwurf.

2.2 Aufstellungspflicht

Der konsolidierte Gesamtabschluss ist erstmalig verpflichtend im Jahr 2013 für das Haushaltsjahr 2012 und danach jährlich aufzustellen.

2.3 Bestandteile des Gesamtabschlusses

Der konsolidierte Gesamtabschluss besteht gemäß § 100 Abs. 6 i. V. m. § 100 Abs. 2 und 3 NGO / §128 Abs. 6 i. V. m. § 128 Abs. 2 und 3 NKomVG-Entwurf aus folgenden Bestandteilen:

- Der Gesamtbilanz,
- der Gesamtergebnisrechnung sowie
- den konsolidierten Anlagen nach § 100 Abs. 6 S. 1 NGO / § 128 Abs. 6 S. 1 NKomVG-Entwurf.

Die konsolidierten Anlagen setzen sich zusammen aus:

- Der Gesamtanlagenübersicht,
- der Gesamtschuldenübersicht,
- der Gesamtforderungsübersicht.

Dem Gesamtabschluss ist weiterhin ein Konsolidierungsbericht beizufügen, der Erläuterungen zum konsolidierten Gesamtabschluss und Angaben zu den nicht konsolidierten Aufgabenträgern enthält. Der Konsolidierungsbericht wird um eine Gesamtkapitalflussrechung ergänzt (§ 128 Abs. 6 S. 3 NKomVG-Entwurf) – siehe Ziffer 9. § 58 Abs. 1 GemHKVO legt weitere inhaltliche Vorgaben für den Konsolidierungsbericht fest (siehe Ziffer 12 Konsolidierungsbericht).

2.4 Geltungsbereich

Die Dienstanweisung ist bei den zu konsolidierenden Aufgabenträgern nach § 100 Abs. 4 NGO / § 128 Abs. 4 NKomVG-Entwurf sowie bei der Kernverwaltung der *Kommune XY* anzuwenden.

Der Konsolidierungskreis für die *Kommune XY* ergibt sich aus der *Anlage 1: Verzeichnis der* Aufgabenträger).

3 Regelungen Vor-Ort

3.1 Verantwortlichkeiten

Die Verantwortung für die Aufstellung des Gesamtabschlusses obliegt der damit besonders beauftragten Person. Die / der Beauftragte erstellt auf Basis der Einzelabschlüsse der *Kommune XY* und der zu konsolidierenden Aufgabenträger den Gesamtabschluss. Zur Aufstellung benötigte Arbeitshilfen (örtlicher Positionenplan, Abstimmungslisten etc.) werden von der Kämmerei zur Verfügung gestellt.

Die verbundenen und assoziierten Aufgabenträger haben die nach den Anforderungen der Kernverwaltung notwendigen Informationen der / dem Beauftragten vorzulegen.

In der *Kommune XY* ist _____ mit der Aufstellung des Gesamtabschlusses beauftragt. Die Verantwortlichen in den einzelnen Aufgabenträgern sind in der *Anlage 1: Verzeichnis der Aufgabenträger)* aufgeführt.

3.2 Gesamtabschlusszeitplan

(Vorschlag für einen Gesamtabschlusszeitplan, muss an die individuellen Gegebenheiten der jeweiligen Kommune angepasst werden:)

Bis zum jeweiligen 30.04. erfolgt die Übermittlung der hinsichtlich Stichtag, Ansatz, Ausweis, Bewertung und Währung vereinheitlichten und angepassten Jahresabschlüsse der verbundenen Aufgabenträger sowie die zur Erstellung des Gesamtabschlusses weiteren notwendigen Informationen und Unterlagen an die/den Beauftragte/n der *Kommune XY*. Die assoziierten Aufgabenträger übermitteln bis zu diesem Zeitpunkt ihren Einzelabschluss und die zur Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses notwendigen Informationen und Unterlagen.

Bis zum jeweiligen 30.06. erfolgt durch die / den Beauftragte/n die eigentliche Konsolidierung (Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung) sowie die Erstellung der konsolidierten Anlagen und des Konsolidierungsberichts.
Zur Aufstellung des Gesamtabschlusses können die bereits vom Rechnungsprüfungsamt -bzw. von Wirtschaftsprüfern- geprüften, aber noch nicht festgestellten Jahresabschlüsse der Aufgabenträger herangezogen werden.

Die Prüfung des konsolidierten Gesamtabschlusses erfolgt **bis zum 31.10**.[2] durch das Rechnungsprüfungsamt.

Die Beschlussfassung der Vertretung über den konsolidierten Gesamtabschluss des Vorjahres erfolgt **bis zum 31.12.** (§101 NGO/§ 129 NKomVG-Entwurf).

3.3 Abstimmung innerhalb der Aufgabenträger

Um Differenzen bei der Schulden-, Ertrags- und Aufwandskonsolidierung im Gesamtabschluss zu vermeiden, sind Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Aufgabenträgern regelmäßig abzustimmen. Grundsätzlich soll eine Abstimmung quartalsweise erfolgen. Die Saldenabstimmung ist von dem Aufgabenträger zu veranlassen, der die jeweilige Forderung bzw. den Aufwand aufweist (Umgang mit sich evtl. ergebenden Differenzen siehe Ziff. 7). Die Abstimmung unwesentlicher Forderungen und Verbindlichkeiten (ohne Kredite) und Erträge und Aufwendungen kann entfallen.

---

[2] Hierbei handelt es sich um einen Terminvorschlag; wegen der Unabhängigkeit des RPA (§ 118 NGO/§ 153 NKomVG kann dem RPA kein konkreter Termin vorgegeben werden; allerdings muss es seine Prüfung so planen und vornehmen, dass ein Beschluss über den konsolidierten Gesamtabschluss bis zum 31.12. des Folgejahres möglich ist.

In der *Kommune XY* wird auf die Abstimmung der Forderungen und Verbindlichkeiten (ohne Kredite) unter_____*%* und der Erträge und Aufwendungen unter _____% aus Wesentlichkeitsgründen verzichtet.

4 Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabschlussrechnungslegung (GOG)

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabschlussrechnungslegung ergeben sich aus den Anforderungen der NGO / NKomVG-Entwurf an den Gesamtabschluss, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage so darzustellen, als ob die Kommune und die einzubeziehenden Aufgabenträger eine wirtschaftliche Einheit bilden. Folgende Grundsätze sind insbesondere zu berücksichtigen:

Grundsatz der Einheitlichkeit von Stichtag, Ausweis, Ansatz, Bewertung und Währung:
Der konsolidierte Gesamtabschluss ist einheitlich nach den Rechnungslegungsvorschriften zu gestalten, welche dem NKR zugrunde liegen.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Der Begriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Zwar regelt § 82 Abs. 3 NGO / § 128 Abs. 1 NKomVG-Entwurf, dass alle Kommunen diese Grundsätze einzuhalten haben. Jedoch ist weder der NGO / NKomVG-Entwurf noch dem kommunalen Rechnungswesen eine umfassende Definition des Begriffs zu entnehmen. Es sind die allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzuwenden, soweit sie nach den Vorschriften der NGO/des NKomVG-Entwurf und der GemHKVO auch für die Kommunen gelten.

Grundsatz der Vollständigkeit des Gesamtabschlusses
Gemäß des Grundsatzes der Vollständigkeit sind sämtliche Geschäftsvorfälle – d. h. alle eingetretenen positiven und negativen Vermögensänderungen, Erträge und Aufwendungen sowie Vermögens- und Schuldenumschichtungen – im Gesamtabschluss zu erfassen.

Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises
Alle verselbständigten Aufgabenträger nach § 100 Abs. 4 NGO / § 128 Abs. 4 NKomVG-Entwurf, die nicht unwesentlich für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune sind, müssen in den Konsolidierungskreis einbezogen sein.

Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung:

- **Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen:** Darstellung der Kommune mit allen Aufgabenträgern als wirtschaftliche Einheit.
- **Grundsatz der Stetigkeit** der Konsolidierungsmethoden und Abgrenzung des Konsolidierungskreises.
- **Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Konsolidierung:** Sind die Informationen von untergeordneter Bedeutung, so kann von den Vorschriften für den konsolidierten Gesamtabschluss abgewichen werden.

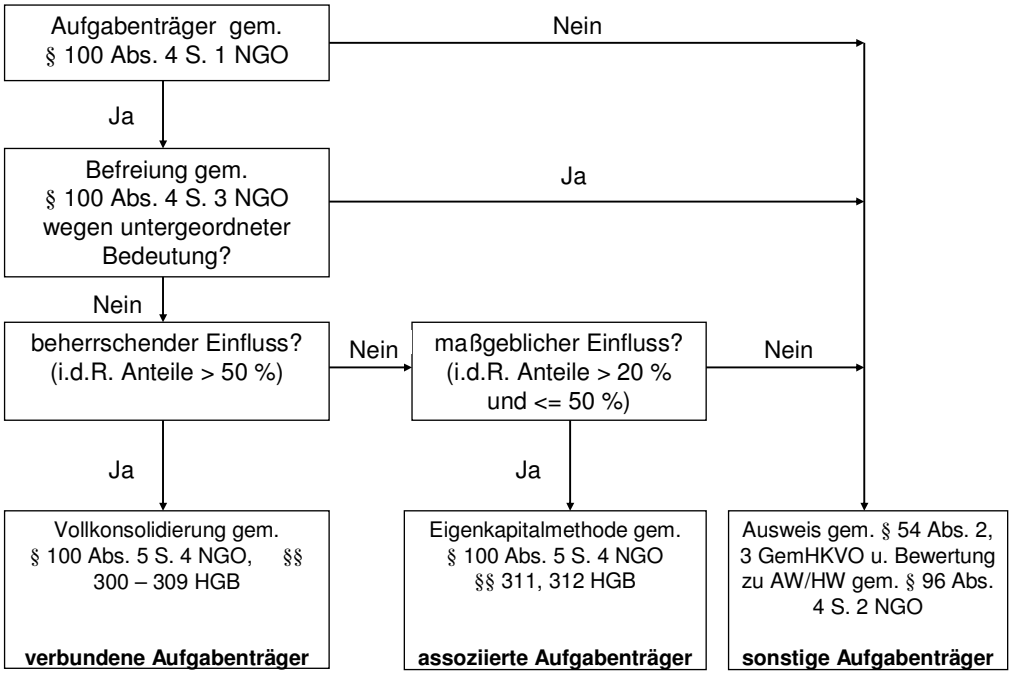
5 Übersicht über die Konsolidierungsschritte

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick über die notwendigen Konsolidierungsschritte zur Erstellung des Gesamtabschlusses.

Die notwendigen Vorbereitungen und einzelne Konsolidierungsschritte sind in den nachfolgenden Ziffern erläutert.

6 Konsolidierungskreis

Für die Beurteilung, welche kommunalen Aufgabenträger in den Konsolidierungskreis mit einbezogen werden, ist maßgeblich, ob ein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss der Kommune vorliegt. Die nachfolgende Grafik kann bei der Beurteilung als Hilfestellung herangezogen werden.



6.1 Verbundene Aufgabenträger

Der Kreis der verbundenen Aufgabenträger ist dadurch gekennzeichnet, dass die Kommune einen beherrschenden Einfluss (§ 100 NGO / § 128 NKomVG-Entwurf, entsprechend § 290 HGB) auf ihn ausübt.

Ein beherrschender Einfluss auf einen Aufgabenträger ist anzunehmen, wenn mindestens eines der drei folgenden Kriterien erfüllt ist:

- Die Kommune ist allein stimmberechtigt oder besitzt die Mehrheit der Stimmen in den Organen des Aufgabenträgers,
- der Kommune steht als Anteilseigner das Recht zu, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen,
- dieser Einfluss steht vertraglich der Kommune zu
    - auf Grund eines mit einem Leistungsbereich geschlossenen Beherrschungsvertrages oder
    - auf Grund eines Gewinnabführungsvertrages oder
    - auf Grund einer Satzungsbestimmung eines Leistungsbereichs.

I.d.R korrespondieren diese Kriterien mit einer Kapitalbeteiligung von über 50 %. Die Höhe der Kapitalbeteiligung stellt aber „nur“ eine Vermutungsregel dar, so dass ausnahmsweise eine andere Bewertung des Einflusses der Kommune auf ihren Aufgabenträger in Betracht kommen kann.

Es ist ausreichend, wenn der beherrschende Einfluss grundsätzlich möglich ist, tatsächlich ausgeübt werden muss er nicht. Eine Liste der verbundenen Aufgabenträger der *Kommune XY* enthält die *Anlage 2: Verbundene Aufgabenträger)*.

6.2 Assoziierte Aufgabenträger

Ein assoziierter Aufgabenträger ist ein Aufgabenträger, auf den die Kernverwaltung oder ein Aufgabenträger, auf den die Kommune einen beherrschenden Einfluss hat, einen maßgeblichen Einfluss ausübt. Der maßgebliche Einfluss muss nicht nur möglich sein, sondern tatsächlich ausgeübt werden.

Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn die Kommune bei einem Aufgabenträger mindestens 20 % (und weniger als 50 %) der Stimmrechte innehat. I. d. R. korrespondieren die Kriterien für den maßgeblichen Einfluss mit der jeweiligen Kapitalbeteiligung.

Folgende Indikatoren können in Anlehnung an DRS 8.3 als Indizien für das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses beispielsweise genannt werden:

- Zugehörigkeit eines Vertreters der Kommune in einem Verwaltungsorgan oder gleichartigem Leitungsgremium des Aufgabenträgers
- Mitwirkung an der Geschäftspolitik des Aufgabenträgers
- Austausch von Führungspersonal zwischen Kommune und dem verselbstständigten Aufgabenträger
- wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen der Kommune und dem Aufgabenträger
- Bereitstellung von wesentlichem technischen Know-how
- Beeinflussung der Entscheidung der Gewinnverwendung

Auch hier handelt es sich um eine Vermutungsregel, so dass ausnahmsweise eine andere Bewertung des Einflusses der Kommune auf ihren Aufgabenträger in Betracht kommen kann.

Eine Liste der assoziierten Aufgabenträger der *Kommune XY* enthält die *Anlage 3: Assoziierte Aufgabenträger)*.

6.3 Sonstige Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung

Verbundene oder assoziierte Aufgabenträger, die nur von untergeordneter Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune sind, brauchen in den konsolidierten Gesamtabschluss nicht einbezogen werden.

Wann von einer untergeordneten Bedeutung ausgegangen werden kann, ist von jeder Kommune unter Berücksichtigung ihrer individuellen Gegebenheiten zu definieren. Bei der Entscheidung, ob ein Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ist, muss auch die politische und strategische Bedeutung für die Kommune berücksichtigt werden.

Von untergeordneter Bedeutung sind in der Kommune Aufgabenträger, bei denen die Positionen im Einzelabschluss unter 2-5 % der entsprechenden Positionen der summierten Einzelabschlüsse aller Aufgabenträger liegen.[3] Zur Bewertung der Vermögenslage sind die Positionen Sachvermögen ohne Vorräte, Nettoposition ohne Sonderposten und Bilanzsumme, zur Bewertung der Ertragslage die Positionen ordentliche Erträge, ordentliche Aufwendungen und Jahresergebnis, zur Bewertung

[3] Die Prozentzahl bezieht sich auf die summierten Einzelabschlüsse nach § 100 Abs. 4 S. 1 NGO.

der Finanzlage die Summe der Positionen zu den Schulden und Rückstellungen heranzuziehen. Die Unterschreitung des Prozentsatzes muss dabei sowohl für die Vermögenslage als auch die Finanzlage und Ertragslage gelten. Die Summen der Positionen der Einzelabschlüsse der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung darf 7% der entsprechenden Positionen der summierten Einzelabschlüsse nicht übersteigen. Die Unterschreitung des Prozentsatzes muss dabei jeweils sowohl für die Vermögenslage als auch die Finanzlage und Ertragslage gelten.

Die sonstigen Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung werden im Gesamtabschluss gem. § 96 Abs. 4 S. 2 NGO /§ 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG-Entwurf zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) ausgewiesen.

Für die Kommune XY sind Aufgabenträger i. d. R. von untergeordneter Bedeutung, bei denen die Positionen im Einzelabschluss unter ____ % der vergleichbaren Positionen der summierten Einzelabschlüsse aller Aufgabenträger liegen. Zur Bewertung der Vermögenslage sind die Positionen Sachvermögen ohne Vorräte, Nettoposition ohne Sonderposten und Bilanzsumme, zur Bewertung der Ertragslage die Positionen ordentliche Erträge, ordentliche Aufwendungen und Jahresergebnis, zur Bewertung der Finanzlage die Summe der Positionen zu den Schulden und Rückstellungen heranzuziehen. deren Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Die Unterschreitung des Prozentsatzes muss dabei sowohl für die Vermögenslage als auch die Finanzlage und Ertragslage gelten. Die Summen der Positionen der Einzelabschlüsse der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung darf ____% der vergleichbaren Positionen der summierten Einzelabschlüsse nicht übersteigen. Die Unterschreitung des Prozentsatzes muss dabei jeweils sowohl für die Vermögenslage als auch die Finanzlage und Ertragslage gelten.

Ergänzung für Mitgliedsgemeinden von Samtgemeinden
Bei Mitgliedsgemeinden von Samtgemeinden kann der o. g. Prozentsatz von 2-5% auf bis zu 7,5 % und der Prozentsatz von 7 % auf bis zu 10,5 % erhöht werden.

6.4 Sonstige Aufgabenträger wegen geringer Beteiligungsquote

Aufgabenträger der Kommune, bei denen kein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss vorliegt, werden gem. § 96 Abs. 4 S. 2 NGO / /§ 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG-Entwurf zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) ausgewiesen.

Die sonstigen Aufgabenträger der *Kommune XY* sind in der *Anlage 4: Sonstige Aufgabenträger)* nachgewiesen.

7 Grundsätze der Vereinheitlichung

7.1 Einheitlicher Stichtag

Maßgeblicher Stichtag für die Aufstellung des Gesamtabschlusses und der Gesamtergebnisrechnung ist der Stichtag für die Aufstellung des Einzelabschlusses der Kommune, mithin der 31.12. des jeweiligen Jahres (§ 84 Abs. 4 NGO / § 112 Abs. 4 NKomVG-Entwurf). Vom Grundsatz her sind die zu konsolidierenden Einzelabschlüsse der Aufgabenträger bei abweichenden Geschäftsjahren auf diesen Stichtag auszurichten, indem ein Zwischenabschluss erstellt wird.

Durch die Anwendung von Ausnahmeregelungen wird jedoch in den meisten Fällen auf die Erstellung eines Zwischenabschlusses verzichtet werden können.
Ein solcher Verzicht auf einen einheitlichen Stichtag ist bei voll zu konsolidierenden Aufgabenträgern möglich, sofern der Abschlussstichtag um weniger als drei Monate vor dem 31.12. liegt (entsprechend § 299 Abs. 2 HGB) oder im Falle gleichbleibender Geschäftsverläufe und in Abstimmung mit der Kommune, wenn der Abschlussstichtag mehr als drei Monate, aber nicht mehr als sechs Monate abweicht.

Bei assoziierten Aufgabenträgern ist unabhängig von einem abweichenden Abschlussstichtag jeweils der letzte Jahresabschluss zugrunde zu legen (§ 100 Abs. 5 S.4 NGO / 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG-Entwurf, § 312 Abs. 6 HGB).

7.2 Einheitlicher Ausweis

Die Gliederungen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung ergeben sich aus dem vom Innenministerium und dem LSKN herausgegebenen Positionenrahmen. Die Kommunen erstellen einen örtlichen Positionenplan. Dabei ist der Positionenrahmen des LSKN zu beachten; er kann aber unter Berücksichtigung individueller Gegebenheiten ergänzt werden.

Der örtliche Positionenplan der Kommune XY findet sich in der *Anlage 5: Örtlicher Positionenplan)*.

7.3 Einheitlicher Bilanzansatz

Vom Grundsatz her ergibt sich aus § 100 Abs. 5 S. 4 NGO / § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG-Entwurf i.V.m. § 300 Abs. 2 HGB die Notwendigkeit, die Ansatzvorschriften der verbundenen Aufgabenträger auf Grundlage des NKR zu vereinheitlichen. Demnach sind Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten im Gesamtabschluss vollständig zu übernehmen, soweit nach der NGO / NKomVG-Entwurf oder GemHKVO nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht.

Der Grundsatz der Vollständigkeit des Gesamtabschluss gebietet es, dass nur dann Bilanzposten eines Aufgabenträgers in die Gesamtbilanz übernommen werden können, wenn

- diese nach der NGO / NKomVG-Entwurf oder der GemHKVO der Kommune ansatzfähig / bilanzierungsfähig sind und
- die Eigenart des Gesamtabschlusses keine Abweichung bedingt.

Soweit Bilanzposten im NKR nicht ansatzfähig sind, können Sie in der Gesamtbilanz auch nicht ausgewiesen werden.

Auf eine Bereinigung von Ansätzen kann verzichtet werden, wenn sie von nachgeordneter Bedeutung sind. Unterschiede bei der Bilanzierung und der Ausübung der Bilanzierungswahlrechte sind zu dokumentieren. Anders als bei der Vereinheitlichung der Bewertung gem. § 308 Abs. 2 S. 3 und S. 4 HGB gibt es im § 300 HGB keine ausdrückliche Ausnahmevorschrift, diese leitet sich aber aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit ab.

Die Unterschiede in den Ansatzvorschriften nach dem NKR und dem HGB sind bei der *Kommune XY* den *Ansatzvorschriften NKR und HGB)* zu entnehmen.

7.4 Einheitliche Bewertung

7.4.1 Bewertung

Werden im Einzelabschluss eines Aufgabenträgers Bewertungsmethoden verwandt, die denen des NKR nicht entsprechen und die damit im Gesamtabschluss unzulässig sind, so ist gemäß § 308 Abs. 2 HGB i.V.m. § 100 Abs 5 NGO / § 128 Abs. 5 NKomVG-Entwurf grundsätzlich eine einheitliche Bewertung durchzuführen.

§ 308 Abs. 2 S. 3 und 4 HGB eröffnen davon jedoch Befreiungsmöglichkeiten:

> *„Eine einheitliche Bewertung nach Satz 1 braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig; sie sind im Konsolidierungsbericht anzugeben und zu begründen.“*

Zum einen ist eine einheitliche Bewertung also nicht notwendig, wenn eine „untergeordnete Bedeutung“ im Sinne dieser Vorschrift festgestellt werden kann. Zum anderen kann von einer einheitlichen Bewertung abgesehen werden, wenn dies entsprechend dokumentiert und begründet wird. Auf Grundlage dieser Befreiungsmöglichkeiten können die niedersächsischen Kommunen auf eine Vereinheitlichung bei der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden verzichten.
Wird darauf verzichtet, ist im Konsolidierungsbericht darauf hinzuweisen und die Unterschiede in der Bewertungsmethodik sind darzustellen (vgl. Ziffer 12.1 „Inhalte des Konsolidierungsberichts“).

Die Unterschiede bei der Bewertungsmethodik nach den Vorschriften des HGB und des NKR bei der *Kommune XY* sind in der

Anlage 7: Unterschiede in der Bewertung NKR und **HGB***)* dargestellt.

7.4.2 Nutzungsdauer

In der Bewertung der Nutzungsdauer gibt es je nach Anwendung – NKR oder HGB– teils erhebliche Unterschiede. So können beispielsweise Immobilien nach NKR über einen viel längeren Zeitraum abgeschrieben werden als es nach Anwendung der HGB-Regelungen in etwa bei privaten Gesellschaften der Fall wäre. Wie bei der Bewertung (vgl. Ziffer 7.4.1) ist gemäß § 308 Abs. 2 HGB i.V.m. § 100 Abs. 5 NGO / § 128 Abs. 5 NKomVG-Entwurf auf Basis der Vorschriften des NKR grundsätzlich eine Vereinheitlichung vorzunehmen.

Auf eine entsprechende Vereinheitlichung können die Kommunen verzichten, wenn die Nutzungsdauer auf einer anderen Vorschrift als dem NKR basiert. Die Abweichung ist im Konsolidierungsbericht auszuweisen.

7.5 Einheitliche Währung

Der Gesamtabschluss und die erforderlichen Kommunalbilanzen werden in Euro (€) aufgestellt.

8 Aufstellung der Gesamtbilanz

Wie die Konsolidierung im Einzelnen vorgenommen wird, ist abhängig davon, ob es sich um verbundene, assoziierte oder sonstige Aufgabenträger handelt. Die Konsolidierungsschritte der verbundenen Aufgabenträger sind unter Ziffer 8.1 dargestellt. Für assoziierte Aufgabenträger sind sie unter Ziffer 8.2 und für sonstige Aufgabenträger unter Ziffer 8.3 zu finden.

8.1 Vollkonsolidierung verbundener Aufgabenträger

8.1.1 Vorbereitende Maßnahmen zur Vollkonsolidierung.

Die Werte aus den vereinheitlichen Einzelabschlüssen der verbundenen Aufgabenträger werden zum Summenabschluss addiert. Auf Grundlage des Summenabschlusses erfolgen die nachstehenden Konsolidierungsschritte.

8.1.2 Kapitalkonsolidierung

Bei der Kapitalkonsolidierung (§ 301 HGB, § 100 Abs. 5 NGO/ § 128 Abs. 5 NKomVG-Entwurf) werden vom Grundsatz her die bei der Kommune bilanzierten Anteile der verbundenen Aufgabenträger mit dem anteiligen Eigenkapital bzw. der Nettoposition[4] des verbundenen Aufgabenträgers verrechnet. Anstelle der Beteiligungsbuchwerte der Kernverwaltung treten damit die Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Sonderposten sowie Rechnungsabgrenzungsposten des jeweiligen Aufgabenträgers. In der Summenbilanz ist durch die Addition der Einzelbilanzen das Eigenkapital bzw. die Nettoposition der Aufgabenträger doppelt enthalten: Zum einen als Eigenkapital / Nettoposition des Aufgabenträgers und zum anderen in den Finanzanlagen der Kernverwaltung. Daher bedarf es einer Kapitalaufrechnung.
Im Unterschied zur Konzernrechnungslegung nach HGB kann gem. §128 Abs. 5 S. 5 NKomVG auf eine Neubewertung auf der Grundlage von Zeitwerten nach § 301 HGB verzichtet werden. Bei Inanspruchnahme des Verzichts der Bewertung zum Zeitwert (Neubewertung) nach § 301 Abs. 1 S. 2 HGB ist anschließend der Buchwert des jeweiligen Aufgabenträgers im Zuge der Kapitalaufrechnung gegen das in der vereinheitlichten Bilanz ermittelte Eigenkapital des Aufgabenträgers aufzurechnen. Bei Entstehen eines Unterschiedsbetrages sind keine stillen Reserven oder Lasten aufzudecken. Die Anteile kommunalfremder Anteilseigner an dem Aufgabenträger sind in der Gesamtbilanz als “Anteile in Fremdbesitz” auszuweisen. Mit der Aufrechnung verbunden ergibt sich in der Regel eine Aufrechnungsdifferenz (Unterschiedsbetrag), da sich der Beteiligungsbuchwert im Einzelabschluss der Kommune und das (anteilige) Eigenkapital / Reinvermögen des Aufgabenträgers zumeist nicht entsprechen. Ist der Unterschiedsbetrag aktivisch, ist er als „Geschäfts- oder Firmenwert“ auszuweisen. Ist er passivisch, ist er als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ auszuweisen. Der Ausweis dieser Unterschiedsbeträge erfolgt nach § 100 Abs. 5 Satz 4 NGO / § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG-Entwurf, §§ 301, 309 HGB. Bei der Erstkonsolidierung wird abweichend von §§ 301, HGB ein passiver Unterschiedsbetrag zwischen dem ausgewiesenen Finanzvermögen der Kommune und des (anteiligen) Eigenkapitals des jeweiligen Aufgabenträgern den Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses zugeordnet.“

[4] Als Eigenkapital i.S.d. § 301 Abs. 1 S 1 HGB ist im NKR die Nettoposition einschließlich der Bewertungsrücklage und der Sonderposten für den Bewertungsausgleich anzusehen, andere Sonderposten gehören nicht zum Eigenkapital“.

8.1.3 Schuldenkonsolidierung

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB, § 100 Abs. 5 NGO / § 128 Abs. 5 NKomVG-Entwurf) werden die zwischen den verbundenen Aufgabenträgern bestehenden Schulden gegenseitig aufgerechnet. In die Schuldenkonsolidierung sollen dabei alle Schuldenposten einbezogen werden, durch welche die Schuldverhältnisse zwischen den zu konsolidierenden Aufgabenträgern und der Kernverwaltung abgebildet werden, soweit diese nicht von untergeordneter Bedeutung sind.
Die Begriffe „Forderungen“ und „Schulden“ sind dabei weit auszulegen.
Sie umfassen auf der Aktivseite: Geleistete Anzahlungen, Ausleihungen an verbundene Unternehmen, öffentlich-rechtliche Forderungen, privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen, sonstige Vermögensgegenstände und Rechnungsabgrenzungsposten.
Auf der Passivseite umfassen sie: Rückstellungen, Anleihen, Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gegenüber verbundenen Unternehmen, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, sonstige Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten. Bei der Schuldenkonsolidierung sind ggf. auch Sonderposten zu berücksichtigen.

Um Aufrechnungsdifferenzen zu reduzieren, sind regelmäßig Abstimmungen zwischen den Aufgabenträgern vorzunehmen (vgl. Ziffer 3.3 „Abstimmung innerhalb der Aufgabenträger“).

Soweit Forderungen des einen Aufgabenträgers den Schulden eines anderen Aufgabenträgers in gleicher Höhe gegenüberstehen, erfolgt eine erfolgsneutrale Schuldenkonsolidierung. Stehen sich Forderungen und Schulden in nicht gleicher Höhe gegenüber, so müssen diese über erfolgswirksame Verrechnungen in der Gesamtergebnisrechnung eliminiert werden. Um Aufrechnungsdifferenzen zu vermeiden, sollten die Ausleihungen, Verbindlichkeiten, Forderungen und Rechnungsabgrenzungsposten der Kernverwaltung und der zu konsolidierenden Aufgabenträgern möglichst in der gleichen Periode gebucht werden.

Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten müssen nicht in die Schuldenkonsolidierung einbezogen werden, wenn die wegzulassenden Posten für die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune nur von untergeordneter Bedeutung sind.

8.1.4 Zwischenergebniseliminierung

Da die Kommune als wirtschaftliche Einheit betrachtet wird, dürfen im Gesamtabschluss nur Gewinne bei einem Leistungsaustausch mit Dritten ausgewiesen werden. Sofern am Gesamtabschlussstichtag Vermögensgegenstände in den Einzelbilanzen der konsolidierten Aufgabenträger bilanziert sind, die aus internen Lieferungen im „Konzern Kommune“ stammen, müssen diese eliminiert werden.

Auf eine Zwischenergebniseliminierung gem. § 304 Abs. 1 HGB kann gem. § 304 Abs. 2 HGB verzichtet werden, wenn die Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

8.1.5 Aufwands- und Ertragskonsolidierung oder -eliminierung

Die aus internen Vorgängen bei den verbundenen Aufgabenträgern entstandenen Aufwendungen und Erträge sind miteinander zu verrechnen (§ 100 Abs. 5 Satz 4 NGO / § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG-Entwurf, § 305 Abs. 1 HGB). Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung bedeutet vor allem, dass Umsatzerlöse, die gegenüber einem anderen verbundenen Aufgabenträger erzielt worden sind, mit den auf sie entfallenen Aufwendungen und Erträgen zu verrechnen sind. Damit werden interne Umsatzgeschäfte für die Gesamtergebnisrechnung rückgängig gemacht. Auch andere Erträge aus internen Lieferungen und Leistungen, z.B. interne Zinserträge und -aufwendungen, sind in der Gesamtergebnisrechnung zu eliminieren.

Dies gilt auch für Steueraufwendungen und -erträge zwischen den verbundenen Aufgabenträgern und der Kommune.

Auf eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung kann nach §100 Abs. 5 Satz 4 NGO / § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG-Entwurf, § 305 Abs. 2 HGB verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

8.2 Eigenkapitalmethode für assoziierte Aufgabenträger

Die assoziierten Aufgabenträger sind gem. § 100 Abs. 5 S. 4 NGO / § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG-Entwurf i. V. m. §§ 311 und 312 HGB nach der Eigenkapitalmethode zu konsolidieren. Bei dieser Methode sind keine Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen, Sonderposten, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge und Aufwendungen in den Gesamtabschluss zu übernehmen, sondern die assoziierten Aufgabenträger sind mit dem Buchwert der Beteiligung zu dem Zeitpunkt des Anteilserwerbs in der Gesamtbilanz anzusetzen. Abweichend von § 312 Abs. 3 HGB kann für die Konsolidierung der Buchwert zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des assoziierten Aufgabenträgers in den konsolidierten Gesamtabschluss angesetzt werden. In den Folgejahren ist der Wertansatz der Beteiligung um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, entsprechend dem Anteil der Kommune an dem assoziierten Aufgabenträger, zu erhöhen oder zu vermindern. Auf die Beteiligung entfallende Gewinnausschüttungen sind abzusetzen.

Das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Ergebnis (Gewinn oder Verlust) wird in der Gesamtergebnisrechnung unter der Position Finanzerträge ausgewiesen.

Ein bei der erstmaligen Einbeziehung eines assoziierten Aufgabenträgers evtl. entstehender Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Aufgabenträgers ist im Konsolidierungsbericht anzugeben.

Die Behandlung des Unterschiedsbetrags bei der Eigenkapitalmethode ist vergleichbar mit seiner Behandlung im Rahmen der Vollkonsolidierung, er wird jedoch in einer Nebenrechnung geführt. Hierbei gelten die gleichen Regelungen wie bei der Vollkonsolidierung (siehe Ziffer 8.1). Eine Zwischenergebniseliminierung ist nur dann durchzuführen, wenn entsprechende Informationen vorliegen oder zugänglich sind. Abweichend von § 312 Abs. 2 S. 1 u. 2 HGB müssen keine stillen Reserven oder Lasten aufgedeckt oder fortgeschrieben werden.

In den Folgejahren ist der Beteiligungsbuchwert wie folgt fortzuschreiben:

	Beteiligungsbuchwert im Jahre t
Regelmäßige Fortschreibungen des Eigenkapitalwertes bei der Eigenkapitalmethode	+ Anteiliger Jahresüberschuss (- anteiliger Jahresfehlbetrag) des Beteiligungsunternehmens - Erhaltene Dividendenzahlungen vom Beteiligungsunternehmen (- Auflösung/Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven) (+ Auflösung/Verminderung der aufgedeckten stillen Lasten) - Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts + Auflösung eines passivischen Unterschiedsbetrags (+/- Ergebniswirkung der- möglichen - Neubewertung gemäß § 312 Abs. 5 HGB (Anwendung einheitlicher Bewertungsmethoden)) (-/+ Eliminierung von Zwischengewinnen / Zwischenverlusten)
Unregelmäßige Fortschreibungen des Eigenkapitalwertes bei der Eigenkapitalmethode	- Außerplanmäßige Abschreibungen + Zuschreibungen + Kapitaleinzahlungen/Zugänge - Kapitalrückzahlungen/Abgänge
	= Beteiligungsbuchwert im Jahre t +1

8.3 Die sonstigen Aufgabenträger

Die Bilanzierung der sonstigen Aufgabenträger im Gesamtabschluss erfolgt gem. § 96 Abs. 4 S. 2 NGO / § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG-Entwurf zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) (siehe Ziffer 6.4).

9 Gesamtkapitalflussrechnung

Die Gesamtkapitalflussrechnung erfolgt angelehnt an den Deutschen Rechnungslegungs-Standard Nr. 2 (DRS 2) “Kapitalflussrechnung“ vom 29. Oktober 1999 (BAnz. 2000, S. 10189), in der jeweils aktuellen Fassung. Die Gesamtkapitalflussrechung ist Bestandteil des Konsolidierungsberichts (§ 128 Abs. 6 NKomVG). Mit der Gesamtkapitalflussrechnung soll die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung um Informationen hinsichtlich der Herkunft und Verwendung der liquiden Mittel der Kommune ergänzt werden. Die Gesamtkapitalflussrechnung wird auf der Basis der Ergebnisse der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung ermittelt.

Die Gesamtkapitalflussrechnung ist unter der in DRS 2 enthaltenen Mindestgliederung (vgl. ***Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.***“) aufzustellen. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist erstmalig für den konsolidierten Gesamtabschluss für das Haushaltsjahr 2013 aufzustellen. Im Jahr der erstmaligen Aufstellung der Gesamtkapitalflussrechnung müssen keine Vorjahreszahlen angegeben werden. In den Folgejahren sind die Vergleichszahlen des Vorjahres beizufügen.

10 Konsolidierung im mehrstufigen „Kommunalkonzern“

Bei der Konsolidierung im mehrstufigen „Kommunalkonzern“ gibt es die Möglichkeit der Ketten- oder Simultankonsolidierung. Die Kommunen sollen sich unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse für eine Methode entscheiden.

11 Folgekonsolidierung

Für jedes Haushaltsjahr ist ein Gesamtabschluss aufzustellen. Auf dem ersten Gesamtabschluss basieren die folgenden Gesamtabschlüsse. Für die nachfolgenden Gesamtabschlüsse (Folgekonsolidierungen) sind jeweils zwei Konsolidierungsschritte notwendig. Zunächst erfolgt die Wiederholung der Buchungen aus der Erstkonsolidierung sowie der bereits vorgenommenen Folgekonsolidierung aus Vorperioden. In den auf die Erstkonsolidierung folgenden Gesamtabschlüssen sind die zugeordneten stillen Reserven und Lasten sowie die aktivischen oder passivischen Unterschiedsbeträge ihrem Charakter entsprechend buchmäßig fortzuschreiben.

Die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven und stillen Lasten sind dabei abzuschreiben oder aufzulösen. Soweit stille Lasten und stille Reserven einzeln aufgedeckt wurden, sind sie analog zur Einzelerfassung fortzuschreiben. Es können aber auch pauschale Fortschreibungsverfahren (z.B. durchschnittliche Abschreibungsquote je Bilanzposten, die in den Folgenjahren konstant bleiben) auf Ebenen der Anlagegruppen oder der Bilanzposten vorgenommen werden. Auf diese Weise führen die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven in den Folgebilanzen zu zusätzlichen Aufwendungen, stille Lasten bei Auflösung zu zusätzlichen Erträgen.

Ein aktiver Unterschiedsbetrag (Geschäfts- oder Firmenwert), der im Rahmen der Erstkonsolidierung in der Gesamtbilanz aufgenommen wurde, muss nach § 309 HGB über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.
Ein passiver Unterschiedsbetrag aus der Erstkonsolidierung kann aufgelöst werden, wenn am Abschlussstichtag feststeht, dass nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine Realisierung der Gewinne angenommen werden kann.

12 Konsolidierungsbericht

12.1 Inhalte des Konsolidierungsberichts

Der konsolidierte Gesamtabschluss ist gem. § 100 Abs. 6 S. 2 NGO / § 128 Abs. 6 S. 2 NKomVG-Entwurf durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind Angaben zu den nicht konsolidierten Aufgabenträgern beizufügen. Er ersetzt den Beteiligungsbericht nach § 116a NGO / NKomVG-Entwurf, wenn er die dortigen Anforderungen erfüllt.

Die Inhalte des Konsolidierungsberichtes ergeben sich aus § 58 Abs. 1 GemHKVO. Er soll u.a. einen Gesamtüberblick über die wirtschaftliche und finanzielle Gesamtlage der Kommune geben, sowie darüber hinaus Angaben enthalten über

- den Gegenstand des Aufgabenträgers, die Besetzung der Organe und die von dem Unternehmen, der Einrichtung oder Anstalt gehaltenen Beteiligungen,
- den Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch den Aufgabenträger,
- die Grundzüge des Geschäftsverlaufs, die finanzielle Lage des Aufgabenträgers, die Kapitalzuführungen und -entnahmen durch die Gemeinde und die Auswirkungen auf die Haushalts- und Finanzwirtschaft,

- das Vorliegen der Voraussetzungen des § 108 Abs. 1 NGO / § 136 Abs. 1 NKomVG-Entwurf (Anmerkung, dies gilt allerdings nur für Unternehmen und nicht für Einrichtungen) für den Aufgabenträgers sowie
- die Gesamtkapitalflussrechnung.

Außerdem erläutert der Konsolidierungsbericht die Entscheidungen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden, zu den einzelnen Positionen, Nebenrechnungen und er macht Einzelangaben zur Zusammensetzung wesentlicher Gesamtabschlusspositionen.

Darüber hinaus gibt der Konsolidierungsbericht einen Ausblick auf die künftige Entwicklung und geht dabei insbesondere auf die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken ein. Insbesondere macht er Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind. Zudem stellt er die zu erwartende Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen dar.

Bei der Aufstellung des Konsolidierungsberichts ist zu beachten, dass die vom Konsolidierungskreis nach § 100 Abs. 4 NGO / § 128 Abs. 4 NKomVG-Entwurf umfassten Aufgabenträger weiter gefasst sind, als die Institutionen, die im Beteiligungsbericht behandelt werden.
Soll der Beteiligungsbericht durch den konsolidierten Gesamtabschluss nach § 100 Abs. 5 S. 4 NGO / § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG-Entwurf ergänzt werden, sind auch Angaben über Eigenbetriebe, Zweckverbände etc. zu machen

12.2 Anlagen zum Konsolidierungsbericht (§ 100 Abs. 2, 6 NGO / § 128 Abs. 2, 6 NKomVG-Entwurf, § 56 GemHKVO)

12.2.1 Gesamtanlagenübersicht

In der Gesamtanlagenübersicht wird das Anlagevermögen der Kommune einschließlich aller Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dargestellt. Es werden ausgewiesen: Der Stand des immateriellen Vermögens, des Sachvermögens ohne Vorräte und geringwertige Vermögensgegenstände sowie des Finanzvermögens ohne Forderungen jeweils zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres, die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen darzustellen. Die Gliederung der Gesamtanlagenübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.

12.2.2 Gesamtforderungsübersicht

In der Gesamtforderungsübersicht werden die Forderungen der Kommune einschließlich aller Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dargestellt. Es wird jeweils der Gesamtbetrag am Abschlusstag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von über einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlusstag angegeben. Die Gliederung der Forderungsübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.
In der Gesamtforderungsübersicht sind nur die Forderungen darzustellen, die nach der Schuldenkonsolidierung noch als Forderungen bestehen bleiben.

12.2.3 Gesamtschuldenübersicht

In der Gesamtschuldenübersicht werden die Verbindlichkeiten der Kommune einschließlich aller Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dargestellt. Es wird der Gesamtbetrag zu Beginn und am Ende des Haushaltsjahres angegeben. Dabei ist in Betragsangaben mit Restlaufzeiten von bis zu einem Jahr, von über einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren, zu gliedern. Die Gliederung der Schuldenübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.

In der Gesamtschuldenübersicht sind nur die Schulden darzustellen, die nach der Schuldenkonsolidierung noch als Forderungen bestehen bleiben.

13 Prüfung und Offenlegung des konsolidierten Gesamtabschlusses

Der konsolidierte Gesamtabschluss soll bis spätestens sechs Monate nach Ende des Haushaltsjahres aufgestellt werden. Vollständigkeit und Richtigkeit des konsolidierten Gesamtabschlusses werden vom Hauptverwaltungsbeamten der Kommune festgestellt. Er legt den Abschluss unverzüglich mit dem Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsamtes und einer eigenen Stellungnahme der Vertretung vor. Dieser beschließt bis spätestens zum 31.12 des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres über die Entlastung des Bürgermeisters / Landrats (§ 101 Abs. 1 S. 2 und 3 NGO / § 129 Abs. 1 S. 2 und 3 NKomVG-Entwurf).

Anlage 1: Verzeichnis der Aufgabenträger

Anlage 2: Verbundene Aufgabenträger

Anlage 3: Assoziierte Aufgabenträger

Anlage 4: Sonstige Aufgabenträger

Anlage 5: Örtlicher Positionenplan

Anlage 6: Ansatzvorschriften NKR und HGB

Anlage 7: Unterschiede in der Bewertung NKR und HGB

Anlage 8: Gesamtkapitalflussrechnung

Anlage 6 : Ansatzvorschriften NKR und HGB

Vorschrift HGB	**Inhalt**	**Regelung in NGO / NKOMVG-ENTWURF und GemHKVO**
Keine Regelung im HGB	Geleistete Investitionszuwendungen (Sonderposten) werden bei zeitbezogenen Vorhalteleistungen z. T. als aktiver RAP ausgewiesen, vgl. Ziffer 311. IDW HFA 2/1996	Gem. § 42 Abs. 4 GemHKVO Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand und planmäßige Abschreibung
Keine Regelung im HGB	Empfangene Investitionszuweisungen und –zuschüsse werden als Sonderposten ausgewiesen und aufgelöst, Regelung der GemHKVO ist HGB-konform (allerdings kein a. o. Ertrag bei nicht abnutzbar, sondern o. E.), Wahlweise können aber auch die Anschaffungskosten gemindert werden	Gem. § 42 Abs. 5 GemHKVO Passivierung als Sonderposten und Auflösung über Nutzungsdauer wenn abnutzbar, Zuordnung zum Reinvermögen, wenn nicht abnutzbar
§ 246 Abs. 1 S. 3	Pflicht zur Aktivierung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes	nicht zulässig
§ 246 Abs. 2 S. 2	Verrechnung von VG, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbar dienen, mit den Schulden	Nicht zulässig aufgrund Saldierungsverbot § 42 Abs. 2 GemHKVO
§ 248 Abs. 2	Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	nicht zulässig
§ 249 Abs. 1 S. 3	Passivierung von Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungen für	Passivierungspflicht gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GemHKVO von Rückstellungen für unterlassene

	Aufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden	Instandhaltungen, soweit sie innerhalb von drei Jahren nach Ende des Haushaltsjahres nachgeholt werden
§ 249 Abs. 1, Art. 28 EGHGB	Wahlrecht zur Passivierung von Rückstellungen für unmittelbare Pensionszusagen, die vor dem 01.01.1987 erteilt wurden, und Rückstellungen für mittelbare Pensionszusagen und für ähnliche Verpflichtungen	Passivierungspflicht gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GemHKVO für alle unmittelbaren Pensionszusagen (z. B. an Beamte) und unmittelbaren ähnlichen Verpflichtungen (Beihilfen an Pensionäre) unabhängig vom Zeitpunkt der Zusage, ebenso Passivierungspflicht für mittelbare Pensionszusagen und mittelbare ähnliche Verpflichtungen in Höhe der Deckungslücke bei der Versorgungseinrichtung zum Bilanzstichtag für die der Aufgabenträger einzustehen hat
§ 250 Abs. 1 S. 2	Nicht zulässig, durch BilMoG aufgehoben	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten für als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen gem. § 49 Abs. 1 S. 2 GemHKVO
§ 250 Abs. 3	Wahlrecht: Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten für Unterschiedsbetrag bei Verbindlichkeiten (Disagio), zusätzliches Wahlrecht bei Abschreibungszeitraum für Disagio	Pflicht zur Bildung eines Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten für den Unterschiedsbetrag bei Verbindlichkeiten (Disagio) gem. § 49 Abs. 3 GemHKVO, zusätzliches Wahlrecht bei Abschreibungszeitraum für Disagio
§ 254	Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten für VG, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen mit Finanzierungsinstrumenten zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen	Nicht zulässig aufgrund Saldierungsverbot § 42 Abs. 2 GemHKVO

§ 274 Abs. 2	Aktivierung (Wahlrecht) oder Passivierung (Passivierung) von latenten Steuern aus der Differenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Bewertung	nicht zulässig

Anlage 7: Unterschiede in der Bewertung NKR und HGB

Vorschrift HGB	**Inhalt**	**Regelung in NGO / NKOMVG-ENTWURF und GemHKVO**
§ 253 Abs. 1 S. 3	Bewertung von nach § 246 Abs. 2 S. 2 verrechnete VG mit beizulegendem Zeitwert	Nicht zulässig über Anschaffungswert gem. § 96 Abs. 4 S. 2 NGO / § 124 Abs. 4 S. 2 NKOMVG-ENTWURF
§ 253 Abs. 1 S. 4	Bewertung der Rückstellungen vom beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere bei Altersvorsorgeverpflichtungen, die sich ausschließlich nach diesem Zeitwert bestimmen	Gem. § 43 Abs. 2 GemHKVO zulässig
§ 253 Abs. 2 S. 1	Rückstellungen mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichem Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen	Gem. § 43 Abs. 2 S. 2 GemHKVO dürfen Rückstellungen nur insoweit abgezinst werden, als die ihnen zu Grunde liegenden Verpflichtungen einen Zinsanteil enthalten, also i. d. R. nicht
§ 253 Abs. 2 S. 2	Rückstellungen für Altersversorgung oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen können wahlweise zu § 253 Abs. 2 S. 1 HGB pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.	Gem. § 43 Abs. 3 GemHKVO Barwert nach Teilwertverfahren mit Zinssatz 5 %
§ 253 Abs. 3 S. 1, 2	Methoden der planmäßigen Abschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens, Wahlrecht zwischen linearer, degressiver Abschreibung, Leistungsabschreibung, digitaler und progressiver Abschreibung soweit handelsrechtlich begründbar	Gem. § 47 Abs. 1 S. 1 GemHKVO Pflicht zur linearen Abschreibung, aber degressive Abschreibung und Leistungsabschreibung ggf. über §§ 6, 7 EStG in BgAs anwendbar

§ 253 Abs. 3 S. 1, 2	Festlegung der Nutzungsdauer von Gegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens nach der tatsächlichen Nutzungsdauer	Pflicht zur Anwendung der Abschreibungstabelle des MI gem. § 47 Abs. 3 GemHKVO, Abweichungen sind mit Begründungen im Anhang möglich, Begründung bei Abweichung i. d. R. vorhanden, da Festlegungen gem. § 253 Abs. 3 HGB aufgrund der tatsächlichen Nutzungsdauer erfolgen
§ 253 Abs. 3 S. 4	Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibungen auf Finanzanlagen bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung	Abschreibungspflicht gem. § 47 Abs. 5 GemHKVO bei Finanzvermögen auf den Börsen- der Marktpreis oder niedrigeren Wert nur bei vorübergehender Wertminderung
§ 255 Abs. 2, 3	Bemessung der Herstellungskosten, Wahlrecht zur Einbeziehung von angemessenen Teilen der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	nicht zulässig
§ 256	Bewertung nur nach Lifo- und Fifo-Methode zulässig	Gem. § 46 Abs. 3 GemHKVO alle Verbrauchs- und Veräußerungsfolge zulässig
§ 256a	Bewertung der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit von nicht mehr als 1 Jahr in Fremdwährung zum Devisenkassamittelkurs auch über Anschaffungskosten oder unter ursprünglichem Erfüllungsbetrag	nicht zulässig über Anschaffungswert gem. § 96 Abs. 4 S. 2 NGO / § 124 Abs. 4 S. 2 NKOMVG-ENTWURF und unter Rückzahlungsbetrag gem. § 96 Abs. 4 S. 6 NGO / § 124 Abs. 4 S. 2 NKOMVG-ENTWURF