

Empfehlungen zur Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses

Zur Vorbereitung des konsolidierten Gesamtabchlusses 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, mit Ausnahme von verbindlichen Regelungen, 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 Gesamtabchluss 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 Gesamtabchluss von der Vertretung beschließen zu lassen (z. B. hinsichtlich des Konsolidierungskreises oder der Entscheidung, ob oder wann die Aufgabenträger für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses von untergeordneter Bedeutung sind vgl. [Nr. 6.3](#))

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

Ziel der Dienstanweisung ist es, die Aufstellung des Gesamtabchlusses mit den spezifischen Festlegungen für die jeweilige Kommune zu regeln.

Die Dienstanweisung trifft organisatorische und fachliche Regelungen zur Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses für die Kernverwaltung sowie deren ausgegliederte Aufgabenträger. Sie legt verbindlich fest, welche Informationen zur Aufstellung des Gesamtabchlusses 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.....	4
2.	Maßgebende Grundlagen	4
2.1	Rechtsvorschriften	4
2.2	Aufstellungspflicht	5
2.3	Ausnahmen von der Aufstellungspflicht.....	5
2.4	Bestandteile des Gesamtabschlusses	5
2.5	Geltungsbereich	6
3.	Regelungen Vor-Ort.....	6
3.1	Verantwortlichkeiten	6
3.2	Gesamtabschlusszeitplan.....	6
3.3	Abstimmung innerhalb der Aufgabenträger	7
4.	Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabschlussrechnungslegung (GOG).....	7
5.	Übersicht über die Konsolidierungsschritte	9
6.	Konsolidierungskreis.....	10
6.1	Verbundene Aufgabenträger	11
6.2	Assoziierte Aufgabenträger	11
6.3	Sonstige Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung	12
6.4	Sonstige Aufgabenträger wegen geringer Beteiligungsquote.....	13
7.	Grundsätze der Vereinheitlichung.....	13
7.1	Einheitlicher Stichtag	13
7.2	Einheitlicher Ausweis.....	14
7.3	Einheitlicher Bilanzansatz.....	14
7.4	Einheitliche Bewertung	14
7.4.1	Bewertung	14
7.4.2	Nutzungsdauer	15
7.5	Einheitliche Währung.....	15
8.	Aufstellung der Gesamtbilanz	15
8.1	Vollkonsolidierung verbundener Aufgabenträger	15
8.1.1	Vorbereitende Maßnahmen zur Vollkonsolidierung.....	15
8.1.2	Kapitalkonsolidierung	15
8.1.3	Schuldenkonsolidierung	17
8.1.4	Zwischenergebniseliminierung	17
8.1.5	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	18
8.1.6	Anteile Anderer.....	18
8.2	Eigenkapitalmethode für assoziierte Aufgabenträger.....	18

8.3	Die sonstigen Aufgabenträger Die Bilanzierung der sonstigen Aufgabenträger im Gesamtabschluss erfolgt gem. § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) (vgl. Nr. 6.4).	20
9.	Gesamtkapitalflussrechnung	20
10.	Konsolidierung im mehrstufigen „Kommunalkonzern“	20
11.	Folgekonsolidierung	20
12.	Konsolidierungsbericht	21
12.1	Inhalte des Konsolidierungsberichts	21
12.2	Anlagen nach § 128 Abs. 6 Satz 1 NKomVG	22
12.2.1	Gesamtanlageübersicht	22
12.2.2	Gesamtschuldenübersicht	22
12.2.3	Gesamtrückstellungsübersicht	22
12.2.4	Gesamtforderungsübersicht	23
13.	Prüfung und Offenlegung des konsolidierten Gesamtabschlusses	23
	Anlage 1: Verzeichnis der Aufgabenträger	23
	Anlage 2: Verbundene Aufgabenträger	23
	Anlage 3: Assoziierte Aufgabenträger	23
	Anlage 4: Sonstige Aufgabenträger	23
	Anlage 5: Örtlicher Positionenplan	23
	Anlage 6: Ansatzvorschriften HGB und KomHKVO	24
	Anlage 7: Unterschiede in der Bewertung im kommunalen Rechnungswesen (NKomVG und KomHKVO) und HGB	26

Muster einer örtlichen Dienstanweisung

1. Einleitung

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR) führen spätestens seit dem 01.01.2012 alle Kommunen ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Rechnungsstil der doppelten Buchführung. Die Vorschriften zur kommunalen Haushaltswirtschaft beinhalten neben der Pflicht zur Aufstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses die Verpflichtung zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses.¹

In den letzten Jahrzehnten erfolgte eine fortschreitende Dezentralisierung durch die Ausgliederung von öffentlichen Aufgaben auf organisatorisch und überwiegend auch rechtlich selbständige Einheiten. Die Umsetzung einer Gesamtstrategie und –steuerung wird durch die dadurch hervorgerufene steigende Komplexität des Konzerns deutlich erschwert. Mit der Verpflichtung zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses wird das Ziel verfolgt, den Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen nach standardisierten Regeln zu erhalten.

Der konsolidierte Gesamtabchluss ist dabei nicht nur die Summe der Einzelabschlüsse sämtlicher rechtlich selbständigen und unselbständigen Aufgabenträger und der Kernverwaltung, sondern die Abbildung des Konzerns „Kommune“ als rechtliche und wirtschaftliche Einheit unter Konsolidierung aller konzerninternen Vermögens-, Schulden-, Kapital- und Ergebnisverbindungen. Mit ihm werden die wirtschaftliche Lage und das ökonomische Potential des kommunalen Konzerns in seiner Gesamtheit dargestellt.

Für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses gelten die Vorschriften des NKomVG und der KomHKVO. Die vorliegende Dienstanweisung enthält ergänzende Erläuterungen und Vorgaben.

2. Maßgebende Grundlagen

2.1 Rechtsvorschriften

Die Kommune ist gem. § 128 Abs. 4 NKomVG dazu verpflichtet, für jedes Haushaltsjahr zum Stichtag 31.12. einen konsolidierten Gesamtabchluss aufzustellen. Die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses soll gem. § 129 Abs. 1 NKomVG innerhalb von neun Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres erfolgen.

Die Hauptverwaltungsbeamtin oder der Hauptverwaltungsbeamte stellt die Vollständigkeit und Richtigkeit des konsolidierten Gesamtabchlusses 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 konsolidierten Gesamtabchluss bis spätestens zum 31.12. des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres.

Die Beschlüsse der Vertretung zum konsolidierten Gesamtabchluss sind der Kommunalaufsichtsbehörde unverzüglich mitzuteilen und öffentlich bekannt zu machen. Im Anschluss an die Bekanntmachung ist der konsolidierte Gesamtabchluss mit dem Konsolidierungsbericht an sieben Tagen öffentlich auszulegen; in der Bekanntmachung ist auf die Auslegung hinzuweisen (§ 129 Abs. 2 NKomVG).

¹ Zu den Erleichterungen bis 2020 vgl. unter 2.2.

2.2 Aufstellungspflicht

Der konsolidierte Gesamtabchluss war erstmalig verpflichtend im Jahr 2013 für das Haushaltsjahr 2012 und danach jährlich aufzustellen. Mit der Änderung des Niedersächsischen Kommunalverfassungsgesetzes (NKomVG) vom 13.10.2021 (Nds. GVBl. S. 700) wurden den Kommunen rückwirkend Erleichterungen bei der Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses gewährt. Die Kommune kann nach § 179 Abs. 1 NKomVG durch Beschluss der Vertretung nunmehr davon absehen, für die Haushaltsjahre bis einschließlich 2020 nach § 128 Abs. 4 einen konsolidierten Gesamtabchluss aufzustellen und für die Haushaltsjahre bis einschließlich 2021 nach § 128 Abs. 6 Satz 3 dem Konsolidierungsbericht eine Kapitalflussrechnung beizufügen. Der Beschluss über den Verzicht der Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses ist der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen.

2.3 Ausnahmen von der Aufstellungspflicht

Die Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses ist nicht erforderlich, wenn die Abschlüsse der Aufgabenträger für ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune in ihrer Gesamtheit nur von untergeordneter Bedeutung sind (§ 128 Abs. 4 S. 4 NKomVG).

Wann von einer untergeordneten Bedeutung ausgegangen werden kann, ist von jeder Kommune unter Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten zu definieren (siehe [Nr. 6.3](#)). Den Verzicht auf die Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses hat die Kommune für jedes Haushaltsjahr zu prüfen und von der Vertretung beschließen zu lassen. Der Beschluss ist der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen.

2.4 Bestandteile des Gesamtabchlusses

Der konsolidierte Gesamtabchluss besteht gemäß § 128 Abs. 6 NKomVG aus folgenden Bestandteilen:

- konsolidierte Ergebnisrechnung,
- Gesamtbilanz,
- konsolidierte Anlagen nach § 128 Abs. 3 Nrn. 2 bis 5 NKomVG.

Die konsolidierten Anlagen setzen sich zusammen aus:

- Gesamtanlagenübersicht,
- Gesamtschuldenübersicht,
- Gesamtrückstellungsübersicht,
- Gesamtforderungsübersicht.

Der konsolidierte Gesamtabchluss ist durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind eine Kapitalflussrechnung sowie Angaben zu den nicht konsolidierten Beteiligungen beizufügen (§ 128 Abs. 6 Satz 3 NKomVG) – siehe [Nr. 9](#) dieses Musters. § 59 Abs. 1 KomHKVO legt weitere inhaltliche Vorgaben für den Konsolidierungsbericht fest (siehe [Nr. 12](#)).

2.5 Geltungsbereich

Diese Dienstanweisung ist bei den zu konsolidierenden Aufgabenträgern nach § 128 Abs. 4 NKomVG sowie bei der Kernverwaltung der jeweiligen Kommune anzuwenden.

Der Konsolidierungskreis für die **Kommune** ergibt sich aus der [Anlage 1 \(Verzeichnis der Aufgabenträger\)](#).

3. Regelungen Vor-Ort

3.1 Verantwortlichkeiten

Die / der mit der Aufstellung des Gesamtabschlusses Beauftragte erstellt auf Basis der Einzelabschlüsse der jeweiligen **Kommune** 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.

Die Verantwortlichen bei den einzelnen Aufgabenträgern sind in der [Anlage 1 \(Verzeichnis der Aufgabenträger\)](#) aufgeführt.

3.2 Gesamtabschlusszeitplan

Der Vorschlag für einen Gesamtabschlusszeitplan muss an die **individuellen** Gegebenheiten der jeweiligen Kommune angepasst werden und stellt somit lediglich eine Möglichkeit der zeitlichen Planung für den Gesamtabschluss dar.

Bis zum jeweiligen 30.04. erfolgt die Übermittlung der Jahresabschlüsse der verbundenen Aufgabenträger sowie die zur Erstellung des Gesamtabschlusses weiteren notwendigen Informationen und Unterlagen an die/den Beauftragte/n der jeweiligen **Kommune**. 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.** (§ 129 Abs. 1 NKomVG).

² Hierbei handelt es sich um einen Terminvorschlag; im Hinblick auf die Unabhängigkeit der Rechnungsprüfungsämter (§ 154 NKomVG) kann dem Rechnungsprüfungsamt kein konkreter Termin vorgegeben werden; allerdings muss es seine Prüfung – ggf. unter Einschaltung Dritter (vgl. § 156 Abs. 2 Satz 3 NKomVG) so planen und vornehmen, dass ein Beschluss über den konsolidierten Gesamtabschluss bis zum 31.12. des Folgejahres möglich ist.

3.3 Abstimmung innerhalb der Aufgabenträger

Um Differenzen bei der Schulden-, Ertrags- und Aufwandskonsolidierung im Gesamtabchluss zu vermeiden, sind Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Aufgabenträgern regelmäßig abzustimmen. Grundsätzlich kann eine Abstimmung quartalsweise erfolgen. Die Saldenabstimmung von Buchungen, die die Kommune betreffen, sind von der Kommune zu veranlassen. Die Abstimmung der Aufgabenträger untereinander erfolgt selbständig. Das Ergebnis wird der Kommune mitgeteilt. Die Abstimmung unwesentlicher Forderungen und Verbindlichkeiten (ohne Kredite) und Erträge und Aufwendungen kann entfallen.

4. Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabchlussrechnungslegung (GOG)

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabchlussrechnungslegung ergeben sich aus den Anforderungen des NKomVG an den Gesamtabchluss, 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 Gesamtabchluss ist einheitlich nach den Rechnungslegungsvorschriften zu gestalten, welche dem NKomVG zugrunde liegen. Führend ist die Gliederung der Kommune.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Der Begriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Zwar regelt § 128 Abs. 1 NKomVG, dass alle Kommunen diese Grundsätze einzuhalten haben, jedoch ist weder dem NKomVG 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 des NKomVG und der KomHKVO auch für die Kommunen gelten.

Zu diesen Grundsätzen gehören:

- Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung;
- Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung;
- Grundsatz der Richtigkeit;
- Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit;
- Grundsatz der Nachprüfbarkeit;
- Beleggrundsatz;
- Grundsatz der Vergleichbarkeit (Stetigkeit);
- Vorsichtsprinzip;
- Verursachungsgrundsatz;
- Bruttoprinzip (Verrechnungsverbot);
- Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten;
- Grundsatz der Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein angemessenes internes Überwachungssystem und dessen schriftlicher Dokumentation;
- Grundsatz der Einhaltung der Aufbewahrungs- und der Aufstellungs- sowie der Fristen für die Information der Öffentlichkeit.³

³ Groseck, in KVR-NKomVG, Wiesbaden, Stand Dezember 2017, § 128 Rn. 3.

Grundsatz der Vollständigkeit des Gesamtabschlusses

Gemäß dem Grundsatz 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

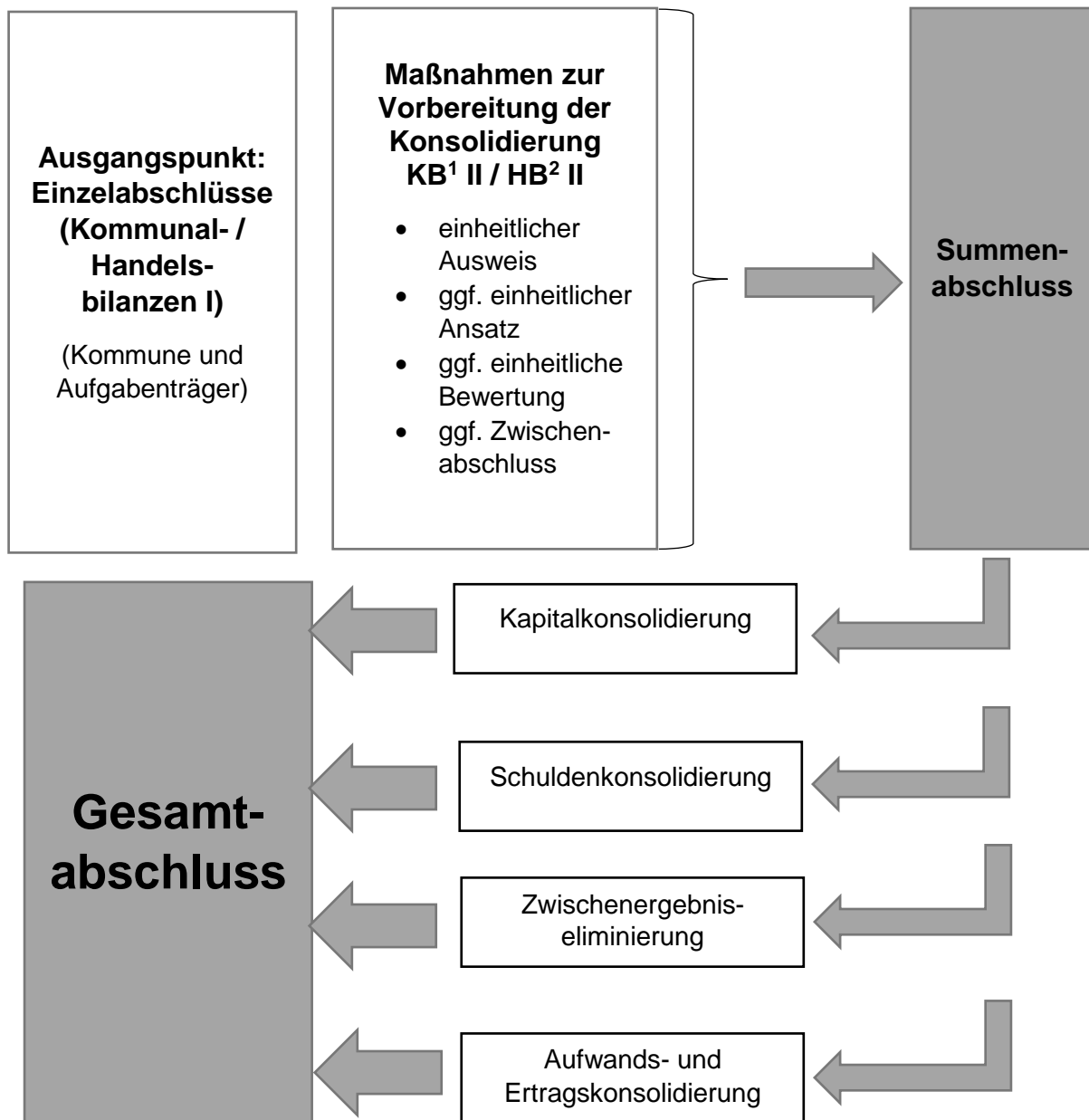
Alle Aufgabenträger nach § 128 Abs. 4 NKomVG, die nicht von untergeordneter Bedeutung für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune sind, müssen in den Konsolidierungskreis einbezogen sein.

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 Gesamtabchlusses.

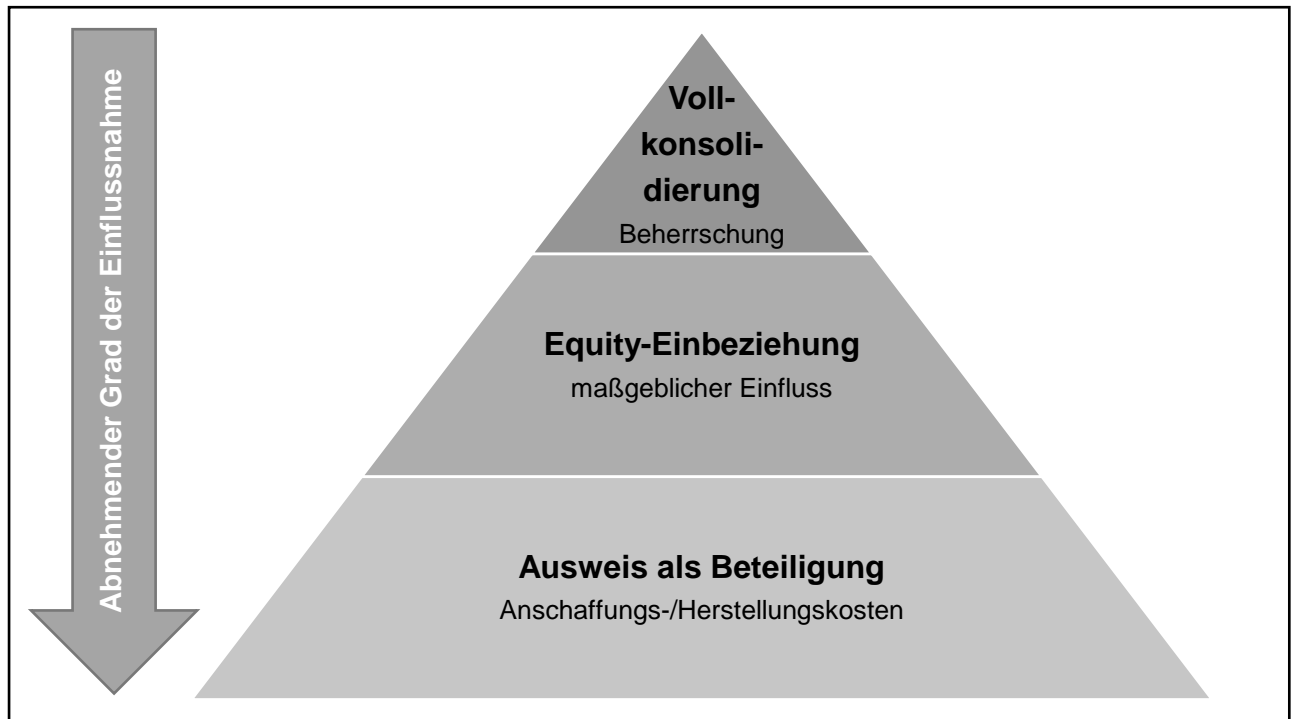
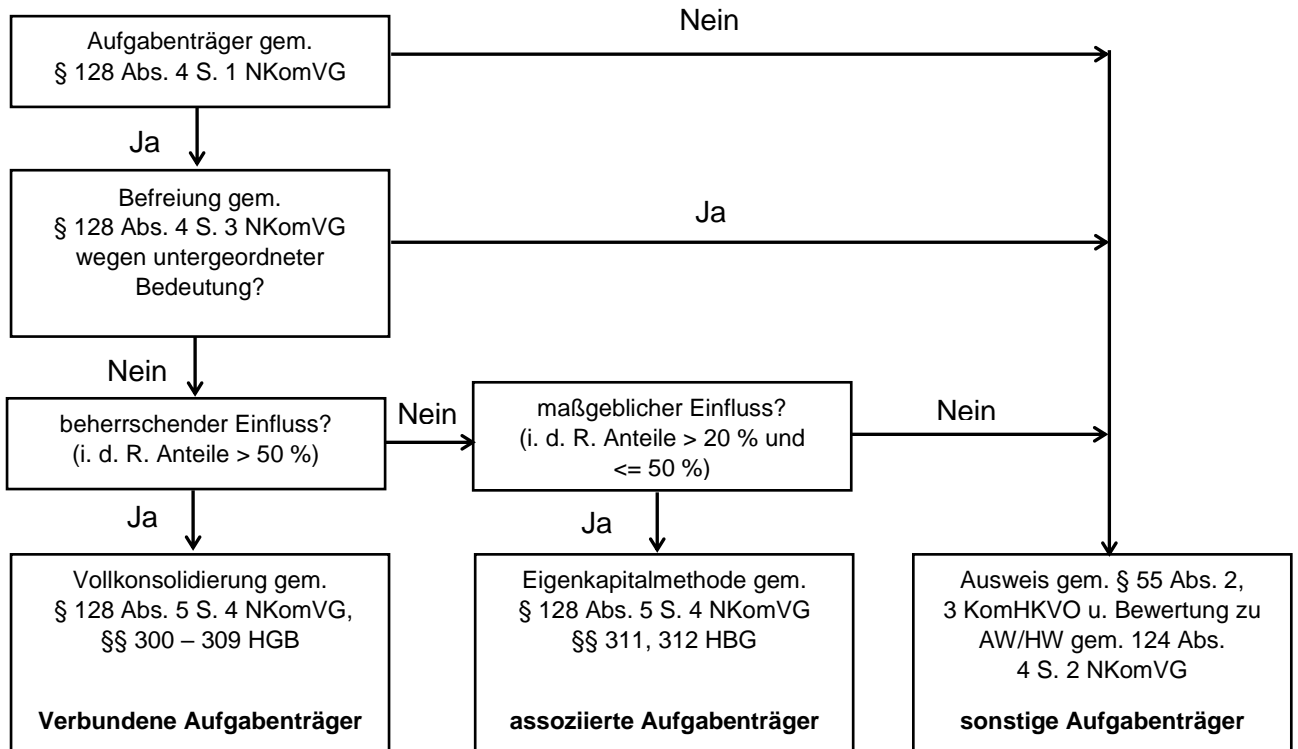


¹ Kommunalbilanz

² Handelsbilanz

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 (§ 128 NKomVG, entsprechend § 290 HGB) auf ihn ausübt.

Ein beherrschender Einfluss auf einen Aufgabenträger ist gemäß § 290 Abs. 2 HGB anzunehmen, wenn mindestens eines der vier 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 abzurufen.
- Dieser Einfluss steht der Kommune vertraglich zu
 - auf Grund eines geschlossenen Beherrschungsvertrages oder
 - auf Grund eines Gewinnabführungsvertrages oder
 - auf Grund einer Satzungsbestimmung.
- Die Kommune trägt bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Aufgabenträgers, der zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels der Kommune dient (Zweckgesellschaft).

I. d. R. korrespondieren diese Kriterien mit einer Kapitalbeteiligung von über 50 %. Die Höhe der Kapitalbeteiligung stellt aber „nur“ eine Regelvermutung dar, so dass ausnahmsweise auch 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. Als Rechte, die einem Mutterunternehmen nach § 290 Abs. 2 HGB zustehen, gelten auch indirekte Rechte. Bestimmte Rechte sind den Rechten, die das Mutterunternehmen unmittelbar hält, hinzuzurechnen, andere sind abzuziehen (§ 290 Abs. 3 Sätze 1 u. 2 HGB).

Eine Liste der verbundenen Aufgabenträger der jeweiligen **Kommune** enthält die [Anlage 2 \(Verbundene Aufgabenträger\)](#).

6.2 Assoziierte Aufgabenträger

Ein assoziierter Aufgabenträger ist ein Aufgabenträger, auf den die Kommune einen maßgeblichen Einfluss bezüglich der Geschäfts- und Finanzpolitik tatsächlich und dauerhaft ausübt. Die Konsolidierung erfolgt entsprechend den §§ 311 und 312 HGB.

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

Folgende Indikatoren können zusätzlich als Indizien für das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses beispielsweise genannt werden, wobei diese Aufzählung nicht abschließend ist:

- 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.

Eine Liste der assoziierten Aufgabenträger der jeweiligen Kommune 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 Gesamtabchluss nicht in der unter 6.1 und 6.2 beschriebenen Form einbezogen zu werden (§ 128 Abs. 4 S. 3 NKomVG). Sie werden im Gesamtabchluss gem. § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG lediglich zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) ausgewiesen.

Die Kommunen müssen ihren Beurteilungsspielraum nutzen und den Begriff der „untergeordneten Bedeutung“ nach ihren individuellen Gegebenheiten auslegen. Die im Ergebnis der eigenen Prüfung festgelegten Schwellenwerte zur Aufstellungspflicht können dabei sowohl unterhalb als auch oberhalb der folgenden Empfehlungen des MI liegen. 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 können nach Auffassung des MI in der Kommune Aufgabenträger sein, bei denen die Positionen im Einzelabschluss unter 30 % der entsprechenden Positionen der summierten Einzelabschlüsse aller Aufgabenträger liegen. Werden mehrere Aufgabenträger auf ihre untergeordnete Bedeutung geprüft, sollte die Summe der Positionen der Einzelabschlüsse der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung 35 % der entsprechenden Positionen der summierten Einzelabschlüsse nicht übersteigen.

Unter Berücksichtigung des § 128 Abs. 4 NKomVG ist bei der Entscheidung die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigen. Empfohlen wird, zur Bewertung der Vermögenslage die Bilanzsumme, zur Bewertung der Ertragslage das Jahresergebnis und zur Bewertung der Finanzlage die Summe der Schulden und Rückstellungen heranzuziehen. Soweit eine Kommune nach ihren individuellen Gegebenheiten weitere Positionen (z. B. bei der Ertragslage die ordentlichen Erträge und/oder ordentlichen Aufwendungen) für die Bewertung als notwendig erachtet, können diese ergänzt werden. Die Positionen beziehen sich immer auf die Summe aller Aufgabenträger nach § 128 Abs. 4 Satz 1 NKomVG einschließlich des Kernhaushaltes der jeweiligen Kommune.

Die Entscheidung, ob oder wann die Aufgabenträger für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses von untergeordneter Bedeutung sind, ist in einem verwaltungsinternen Vermerk zu dokumentieren, dabei ist das zuständige Rechnungsprüfungsamt zu beteiligen. Im Rahmen der in den einzelnen Kommunen geübten Praxis kann erwogen werden, die Festlegungen über die Auslegung der Wesentlichkeit von der Vertretung beschließen zu lassen.

Den Verzicht auf die Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses bei alleiniger Beteiligung sonstiger Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung nach § 128 Abs. 4 S. 4 hat die Kommune für jedes Haushaltsjahr zu prüfen und von der Vertretung beschließen zu lassen. Der Beschluss ist der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen.

Messgröße		ein Aufgabenträger		mehrere Aufgabenträger	
Vermögenslage	Bilanzsumme (BS)	BS (des Aufgabenträgers) / BS (Summe aller Aufgabenträger) ¹	z.B. jeweils < 30 %	BS (Summe der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung) / BS (Summe aller Aufgabenträger) ¹	z.B. jeweils < 35 %
Ertragslage	Jahresergebnis (JE)	JE (des Aufgabenträgers) / JE (Summe aller Aufgabenträger) ¹		JE (Summe der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung) / JE (Summe aller Aufgabenträger) ¹	
Finanzlage	Summe der Schulden und Rückstellungen (SuR)	SuR (des Aufgabenträgers) / SuR (Summe aller Aufgabenträger) ¹		SuR (Summe der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung) / SuR (Summe aller Aufgabenträger) ¹	

¹ einschließlich des Kernhaushaltes der jeweiligen Kommune

6.4 Sonstige Aufgabenträger wegen geringer Beteiligungsquote

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

Die sonstigen Aufgabenträger der jeweiligen Kommune sind in der [Anlage 4 \(Sonstige Aufgabenträger\)](#) nachgewiesen.

7. Grundsätze der Vereinheitlichung

7.1 Einheitlicher Stichtag

Maßgeblicher Stichtag für die Aufstellung des Gesamtabchlusses und der Gesamtergebnisrechnung ist der Stichtag für die Aufstellung des Einzelabschlusses der Kommune, mithin der 31.12. des jeweiligen Jahres (§ 112 Abs. 4 NKomVG). 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 (128 Abs. 5 S. 4 NKomVG, § 312 Abs. 6 HGB).

7.2 Einheitlicher Ausweis

Die Gliederungen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung ergeben sich aus dem vom Nds. Ministerium für Inneres und Sport und dem Landesamt für Statistik Niedersachsen (LSN) herausgegebenen Positionenrahmen. Die Kommunen erstellen einen örtlichen Positionenplan. Dabei ist der o.g. Positionenrahmen zu beachten; er kann aber unter Berücksichtigung individueller Gegebenheiten ergänzt werden.

Der örtliche Positionenplan der jeweiligen **Kommune** findet sich in der [Anlage 5 \(Örtlicher Positionenplan\)](#).

7.3 Einheitlicher Bilanzansatz

Grundsätzlich ergibt sich aus § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG i.V.m. § 300 Abs. 2 HGB die Notwendigkeit, die Ansatzvorschriften der verbundenen Aufgabenträger auf Grundlage des NKomVG zu vereinheitlichen. Demnach sind Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten im Gesamtabschluss vollständig zu übernehmen, soweit nach dem NKomVG oder der KomHKVO nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht.

Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit des Gesamtabschlusses können nur dann Bilanzposten eines Aufgabenträgers in die Gesamtbilanz übernommen werden, wenn

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

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

Auf eine Bereinigung von Ansätzen kann verzichtet werden. Auf die Unterschiede bei der Bilanzierung und der Ausübung der Bilanzierungswahlrechte ist hinzuweisen.

Anders als bei der Vereinheitlichung der Bewertung gem. § 308 Abs. 2 S. 3 und S. 4 HGB gibt es im § 300 HGB keine ausdrückliche Ausnahmenvorschrift, diese leitet sich aber aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit ab.

Die Unterschiede in den Ansatzvorschriften nach dem NKomVG und dem HGB sind bei der jeweiligen **Kommune** der [Anlage 6 \(Ansatzvorschriften KomHKVO und HGB\)](#) zu entnehmen.

7.4 Einheitliche Bewertung

7.4.1 Bewertung

Werden im Einzelabschluss eines Aufgabenträgers Bewertungsmethoden verwandt, die denen des kommunalen Rechnungswesens nicht entsprechen und die damit im Gesamtabschluss unzulässig sind, so wäre gemäß § 308 Abs. 2 HGB i.V.m. § 128 Abs. 5 NKomVG grundsätzlich eine einheitliche Bewertung durchzuführen.

Aufgrund der durch § 308 Abs. 2 S. 3 und S. 4 HGB eröffneten Befreiungsmöglichkeit ist eine einheitliche Bewertung nicht notwendig, wenn eine „untergeordnete Bedeutung“ im Sinne dieser Vorschrift festgestellt werden kann. Zum anderen kann in Ausnahmefällen von einer einheitlichen Bewertung abgewichen werden, wenn dies entsprechend dokumentiert und begründet wird.

Den niedersächsischen Kommunen wird auf Grundlage dieser Befreiungsmöglichkeiten empfohlen, aus Vereinfachungsgründen auf eine Vereinheitlichung bei der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden zu verzichten.

Wird der Empfehlung gefolgt, ist im Konsolidierungsbericht darauf hinzuweisen (vgl. [Nr. 12.1](#)).

Die Unterschiede bei der Bewertungsmethodik nach den Vorschriften des HGB und des NKomVG bei der jeweiligen **Kommune** sind in der [Anlage 7 \(Unterschiede in der Bewertung im kommunalen Rechnungswesen \(NKomVG und KomHKVO\) und HGB\)](#) dargestellt.

7.4.2 Nutzungsdauer

In der Bewertung der Nutzungsdauer gibt es je nach Anwendung des NKomVG oder des HGB teils erhebliche Unterschiede. Wie bei der Bewertung (vgl. Nr. 7.4.1) ist gemäß § 308 Abs. 2 HGB i.V.m. § 128 Abs. 5 NKomVG auf Basis der Vorschriften des NKomVG grundsätzlich eine Vereinheitlichung vorzunehmen.

Auf eine Vereinheitlichung kann verzichtet werden, wenn die Nutzungsdauer auf einer anderen Vorschrift als dem NKomVG und der KomHKVO basiert.

Die Abweichung ist im Konsolidierungsbericht darzustellen.

7.5 Einheitliche Währung

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

8. Aufstellung der Gesamtbilanz

8.1 Vollkonsolidierung verbundener Aufgabenträger

8.1.1 Vorbereitende Maßnahmen zur Vollkonsolidierung

Die Werte aus den vereinheitlichten 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, § 128 Abs. 5 NKomVG) werden vom Grundsatz her die bei der Kommune bilanzierten Anteile der verbundenen Aufgabenträger mit dem anteiligen Eigenkapital bzw. der Nettoposition des verbundenen Aufgabenträgers verrechnet.

Die Summierung der Einzelabschlüsse führt zu einer Verdoppelung sowohl der Aktiva als auch der Passiva, denn in ihr sind sowohl die Beteiligung der Kommune am verbundenen Aufgabenträger als auch das Eigenkapital des Aufgabenträgers enthalten. Eine Summierung ohne Konsolidierung führt zu einer Aufblähung beider Bilanzseiten und somit zu keiner korrekten Darstellung der Vermögens-, Schulden- und Finanzlage des Konzerns Kommune. 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 § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG, §§ 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 Aufgabenträgers den Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses zugeordnet.

Konsolidierungstechnik

1. Schritt: Kommunalbilanz II / Handelsbilanz II

Es erfolgt ein einheitlicher Ausweis aller einbezogener Abschlüsse. Zudem sind ggf. die Einheitlichkeit von Ansatz und Bewertung herzustellen, soweit nicht von Erleichterungen (siehe 7.3 und 7.4.) gebrauch gemacht wurde. Ggf. ist ein Zwischenabschluss zu erstellen.

2. Schritt: Konsolidierung

Erstkonsolidierung: Die Erstkonsolidierung bezeichnet den Vorgang, bei dem erstmalig, also anlässlich der ersten Einbeziehung eines Aufgabenträgers in den Gesamtabchluss, die in der kommunalen Bilanz ausgewiesenen Anteile an diesem Aufgabenträger gegen sein (anteiliges) Eigenkapital aufgerechnet werden. Hierdurch wird eine Doppelerfassung im Gesamtabchluss vermieden.

Der Erstkonsolidierungszeitpunkt richtet sich grundsätzlich nach § 301 Abs. 2 HGB. Demnach ist die Konsolidierung grundsätzlich zum Erwerbszeitpunkt durchzuführen. Die Erstkonsolidierung kann jedoch auch zum Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung eines Gesamtabchlusses oder der erstmaligen Einbeziehung eines Aufgabenträgers (vorher aufgrund untergeordneter Bedeutung keine Einbeziehung) im Gesamtabchluss erfolgen.

Folgekonsolidierung: Die Konsolidierung in den Folgejahren basiert auf den Buchungen der Erstkonsolidierung, berücksichtigt aber unter anderem den wirtschaftlichen Erfolg der Aufgabenträger aus den Folgejahren durch dessen Ausweis in der Bilanzposition (Gesamt)Jahresergebnis.

Endkonsolidierung: Verlässt ein Aufgabenträger den Konzernkreis, erfolgt die Endkonsolidierung zum Zeitpunkt des Abgangs. Der

Abgang von Vermögensgegenständen und Schulden aus dem Konzernkreis werden abgebildet.

8.1.3 Schuldenkonsolidierung

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB, § 128 Abs. 5 NKomVG) 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 und Eventualverbindlichkeiten. Bei der Schuldenkonsolidierung sind ggf. auch Sonderposten zu berücksichtigen

Um Aufrechnungsdifferenzen zu reduzieren, sind regelmäßig Abstimmungen zwischen den Aufgabenträgern vorzunehmen (vgl. [Nr. 3.3](#)).

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 Aufgabenträger möglichst in der gleichen Periode gebucht werden.

Verzicht auf die Schuldenkonsolidierung

Nach § 303 Abs. 2 HGB müssen Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten 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. In der Summe müssen hierfür alle konsolidierten Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung sein. Alle für sich allein genommenen Konsolidierungsmaßnahmen dürfen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht wesentlich beeinträchtigen.

8.1.4 Zwischenergebniseliminierung

Da die Kommune als wirtschaftliche Einheit betrachtet wird, dürfen im Gesamtabchluss nur Gewinne bei einem Leistungsaustausch mit Dritten ausgewiesen werden. Sofern am Gesamtabchlussstichtag 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

Die aus internen Vorgängen bei den verbundenen Aufgabenträgern entstandenen Aufwendungen und Erträge sind miteinander zu verrechnen (§ 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG, § 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.

Entwicklung der Gesamtergebnisrechnung:

- a) Vereinheitlichen der originären Einzelergebnisrechnung zu einer nach konzerneinheitlichen Maßstäben erstellten Ergebnisrechnung,
- b) Addition der Ergebnisrechnungen zu einer Summen-Ergebnisrechnung,
- c) Konsolidierung der Aufwendungen und Erträge

Ziel der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist es gem. § 305 HGB, in der Konzernergebnisrechnung nur die Aufwendungen und Erträge zu erfassen, die aus Beziehungen mit Konzernfremden resultieren und sie ist so darzustellen, als sei der Konzern eine Einheit.

Auf eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung kann nach § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG, § 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.

8.1.6 Anteile Anderer

In dem konsolidierten Gesamtabchluss ist für die nicht der Kommune gehörenden Anteile an in den Gesamtabchluss einbezogenen Aufgabenträgern ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Eigentümer in Höhe ihres Anteils an dem Eigenkapital unter der Position „nicht beherrschende Anteile“ innerhalb der Nettoposition gesondert auszuweisen (§ 307 Abs. 1 HGB).

In der Gesamtergebnisrechnung ist der im Jahresergebnis enthaltenen, anderen Eigentümern zustehende Gewinn/Jahresüberschuss bzw. der auf sie entfallende Verlust/Jahresfehlbetrag nach der Position „Jahresergebnis“ unter dem Posten „nicht beherrschende Anteile“ gesondert auszuweisen (§ 307 Abs. 2 HGB).

8.2 Eigenkapitalmethode für assoziierte Aufgabenträger

Die assoziierten Aufgabenträger sind gem. § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG 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 Gesamtabchluss 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 Gesamtabchluss 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.

Die auf assoziierte Beteiligungen entfallenden Erträge und Aufwendungen werden in der Gesamtergebnisrechnung unter den Positionen Erträge bzw. Aufwendungen aus assoziierten Aufgabenträgern 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 (vgl. [Nr. 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 Gesamtabchluss erfolgt gem. § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) (vgl. [Nr. 6.4](#)).

9. Gesamtkapitalflussrechnung

Die Gesamtkapitalflussrechnung erfolgt in der aktuell vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Fassung (Deutschen Rechnungslegungs Standards - Kapitalflussrechnung).

Die Gesamtkapitalflussrechnung 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 Kommune kann durch Beschluss der Vertretung nach § 179 Abs. 1 Nr. 2 NKomVG davon absehen für die Haushaltsjahre bis einschließlich 2021 nach § 128 Abs. 6 Satz 3 dem Konsolidierungsbericht eine Kapitalflussrechnung beizufügen. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist somit erstmalig verpflichtend für den konsolidierten Gesamtabchluss für das Haushaltsjahr 2022 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“

Ein „mehrstufiger Kommunalkonzern“ liegt vor, wenn ein oder mehrere Aufgabenträger Anteile an anderen Unternehmen halten, auf die sie einen beherrschenden Einfluss ausüben können und die daher mittelbar auch vom Konzern „Kommune“ beherrscht werden (siehe Nr. 6). 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.

Die Simultankonsolidierung stellt eine Methode der Erstellung des Konzernabschlusses für einen mehrstufigen Konzern dar, bei der keine Teilkonzernabschlüsse erstellt werden. Der Gesamtkonzernabschluss wird in einem Schritt erstellt.

Die Kettenkonsolidierung dient der Erstellung des Konzernabschlusses für einen mehrstufigen Konzern, bei der anders als bei der Simultankonsolidierung für jeden Teilkonzern innerhalb des Gesamtkonzerns ein Teilkonzernabschluss erstellt wird, der der Konsolidierung auf der nächsthöheren Stufe zugrunde gelegt wird.

11. Folgekonsolidierung

Für jedes Haushaltsjahr ist ein Gesamtabchluss aufzustellen. Auf dem ersten Gesamtabchluss basieren die folgenden Gesamtabchlüsse (Folgekonsolidierungen). Hierfür erfolgt die Wiederholung der Buchungen aus der Erstkonsolidierung sowie der bereits vorgenommenen Folgekonsolidierung aus Vorperioden.

Wurde im Rahmen der Erstkonsolidierung von dem Wahlrecht zum Verzicht auf die Ermittlung und den Ansatz von Zeitwerten im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung nach § 128 Abs. 5 Satz 5 NKomVG keinen Gebrauch gemacht und wurden bei den Aufgabenträgern vorhandene stille Reserven/Lasten aufgedeckt, sind diese in den der Erstkonsolidierung folgenden Gesamtabzschlüssen fortzuschreiben. Ebenso sind die aktiven oder passiven Unterschiedsbeträge 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 Folgejahren 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. § 128 Abs. 6 S. 2 NKomVG durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind Angaben zu den nicht konsolidierten Aufgabenträgern beizufügen. Er ersetzt den Beteiligungsbericht nach § 151 NKomVG, wenn er die dortigen Anforderungen erfüllt.

Die Inhalte des Konsolidierungsberichts ergeben sich aus § 59 Abs. 1 KomHKVO.

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 Kommune und die Auswirkungen auf die Haushalts- und Finanzwirtschaft,
- das Vorliegen der Voraussetzungen des § 136 Abs. 1 NKomVG (dies gilt allerdings nur für Unternehmen und nicht für Einrichtungen) für den Aufgabenträger 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 enthält Einzelangaben zur Zusammensetzung wesentlicher Gesamtabchlusspositionen.

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 § 128 Abs. 4 NKomVG umfassten Aufgabenträger weiter gefasst sind als die Institutionen, die im Beteiligungsbericht behandelt werden.

Soll der Beteiligungsbericht durch den konsolidierten Gesamtabchluss nach § 128 Abs. 6 S. 4 NKomVG ersetzt werden, sind auch Angaben über Eigenbetriebe, Zweckverbände etc. zu machen.

12.2 Anlagen nach § 128 Abs. 6 Satz 1 NKomVG

12.2.1 Gesamtanlageübersicht

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.

Die Gliederung der Gesamtanlagenübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.

12.2.2 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 Schulden bestehen bleiben.

12.2.3 Gesamtrückstellungsübersicht

In der Gesamtrückstellungsübersicht werden die Rückstellungen der Kommune einschließlich aller Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dargestellt. Es wird jeweils der Gesamtbestand am Abschlusstag, der Gesamtbetrag der Zuführungen, der Inanspruchnahmen und Herabsetzungen, der Auflösung sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlusstag angegeben. Die Gliederung der Rückstellungsübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.

12.2.4 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.

13. Prüfung und Offenlegung des konsolidierten Gesamtabschlusses

Der konsolidierte Gesamtabschluss soll innerhalb von neun Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufgestellt werden. Die Hauptverwaltungsbeamtin oder der Hauptverwaltungsbeamte stellt die Vollständigkeit und Richtigkeit des konsolidierten Gesamtabschlusses fest und legt sie der Vertretung unverzüglich mit dem jeweiligen Schlussbericht der Rechnungsprüfung und mit einer eigenen Stellungnahme zu diesem Bericht vor. Die Vertretung beschließt über den konsolidierten Gesamtabschluss bis spätestens zum 31.12 des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres (§ 129 Abs. 1 S. 2 und 3 NKomVG).

Anlage 1: Verzeichnis der Aufgabenträger

Anlage 2: Verbundene Aufgabenträger

Anlage 3: Assoziierte Aufgabenträger

Anlage 4: Sonstige Aufgabenträger

Anlage 5: Örtlicher Positionenplan

Anlage 6: Ansatzvorschriften HGB und KomHKVO

Vorschrift HGB	Inhalt	Regelung KomHKVO
Keine Regelung im HGB	Geleistete Investitionszuwendungen (Sonderposten) werden bei zeitbezogenen Vorhalteleistungen z. T. als aktiver RAP ⁴ ausgewiesen, vgl. Ziffer 311. IDW HFA ⁵ 2/1996	Gem. § 44 Abs. 4 KomHKVO Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand und planmäßige Abschreibung
Keine Regelung im HGB	Empfangene Investitionszuweisungen und -zuschüsse werden als Sonderposten ausgewiesen und aufgelöst, Regelung der KomHKVO ist HGB-konform (allerdings kein außerordentlicher Ertrag bei nicht abnutzbar, sondern ordentliche Erträge), Wahlweise können aber auch die Anschaffungskosten gemindert werden	Gem. § 44 Abs. 5 KomHKVO Passivierung als Sonderposten und Auflösung über Nutzungsdauer, wenn abnutzbar, Zuordnung zum Reinvermögen, wenn nicht abnutzbar
§ 246 Abs. 1 S. 4	Pflicht zur Aktivierung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes	nicht zulässig
§ 246 Abs. 2 S. 2	Verrechnung von Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, mit den Schulden	Nicht zulässig aufgrund Saldierungsverbot § 44 Abs. 2 KomHKVO
§ 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. 2	Passivierung von Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene	Passivierungspflicht gem. § 45 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KomHKVO von

⁴ Rechnungsabgrenzungsposten

⁵ Institut der Wirtschaftsprüfer Hauptfachausschuss

	Aufwendungen für Instandhaltungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden	Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, soweit sie innerhalb von drei Jahren nach Ende des Haushaltsjahres nachgeholt werden
§ 249 Abs. 1 i.V.m. 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. § 45 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KomHKVO für alle unmittelbaren Pensionszusagen (z. B. an Beamtinnen und Beamte) und unmittelbaren ähnlichen Verpflichtungen (Beihilfen an Versorgungsempfängerinnen und Versorgungsempfänger) 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	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	Hinweis auf § 51 Abs. 1 Satz 2 zur Behandlung der Umsatzsteuer
§ 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. § 51 Abs. 2 KomHKVO, zusätzliches Wahlrecht bei Abschreibungszeitraum für Disagio
§ 254	Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten für Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen mit Finanzierungsinstrumenten zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen	Nicht zulässig aufgrund Saldierungsverbot § 44 Abs. 2 KomHKVO
§ 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 im kommunalen Rechnungswesen (NKomVG und KomHKVO) und HGB

Vorschrift HGB	Inhalt	Regelung im NKomVG und KomHKVO
§ 253 Abs. 1 S. 4	Bewertung von nach § 246 Abs. 2 S. 2 verrechneten Vermögensgegenständen mit beizulegendem Zeitwert	Nicht zulässig über Anschaffungswert gem. § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG
§ 253 Abs. 1 S. 3	Bewertung der Rückstellungen vom beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere bei Altersvorsorgeverpflichtungen, die sich ausschließlich nach diesem Zeitwert bestimmen	Gem. § 45 Abs. 2 KomHKVO 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. § 45 Abs. 2 S. 2 KomHKVO 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 abweichend 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. § 45 Abs. 3 KomHKVO 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. § 49 Abs. 1 KomHKVO 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 planmäßigen Abschreibung von Gegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer	Pflicht zur Anwendung der Abschreibungstabelle des MI gem. § 49 Abs. 2 KomHKVO, Abweichungen sind mit Begründungen im Anhang möglich, Begründung bei Abweichung i. d. R. vorhanden, da Festlegungen gem. § 253 Abs. 3 HGB aufgrund der voraussichtlichen Nutzungsdauer erfolgen
§ 253 Abs. 3 S. 6	Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung auf Finanzanlagen	Abschreibungspflicht gem. § 49 Abs. 5 KomHKVO bei Finanzvermögen auf den Börsen- oder Marktpreis oder

	bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung	niedrigeren Wert bei nicht nur vorübergehender Wertminderung
§ 255 Abs. 2 S. 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 nach Lifo- ⁶ oder Fifo-Methode ⁷ zulässig	Gem. § 48 Abs. 3 KomHKVO jede Verbrauchs- oder 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. § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG und unter Rückzahlungsbetrag gem. § 124 Abs. 4 S. 6 NKomVG

⁶ Last-in-first-out-Methode

⁷ First-in-first-out-Methode