

B G P Dr. Breidenbach und Partner GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft

B K P Dr. Bergmann, Kauffmann und Partner GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft



NKF

Der Gesamtabschluss

NKF

Der Gesamtabschluss

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|---|
| Vorwort | 4 |
| Und weiter geht's – der Gesamtabschluss naht..... | 5 |
| Wegweiser – vom Erwerbstichtag zur Erstkonsolidierung | 6 |
| Festlegung von Konsolidierungskreis und -methode | 6 |
| Wer gehört dazu?..... | 6 |
| Welche Methoden gibt es? | 6 |
| Achtung Falle!..... | 7 |
| Erstellung der Kommunalen Bilanzen II | 7 |
| Erstellung des Summenabschlusses..... | 8 |
| Vornahme der Konsolidierungen..... | 8 |
| Folgerungen | 8 |
| – für die Prüfung des Gesamtabschlusses..... | 8 |
| – für den Haushaltsausgleich | 8 |
| Exkurs..... | 8 |
| Rating | 8 |

Vorwort

Nach unserer Broschüre „NKF/NKR“ hat die kommunale Welt die Mühen des Einzelabschlusses, aber auch die Erweiterung von Transparenz im Rahmen der Umstellung von Kameralistik auf doppische Buchhaltung kennengelernt.

Die Ihnen nun vorliegende Broschüre soll ein Einstimmen auf das eigentliche Ziel der Umstellung der hoheitlichen Rechnungslegung bewirken: Die Umstellung hat die strategische Ausrichtung der größeren Transparenz im Zusammenhang mit der Gesamtsteuerung einer Gebietskörperschaft.

Die Ursprünge wurden dazu in den Überlegungen zu den Neuen Steuerungsmodellen in den 90er-Jahren gelegt. Hierbei wurde rasch deutlich, dass die Kameralistik zur Erlangung eines „Gesamtüberblicks“ über die Kommune mit all ihren Betätigungen nicht ausreicht. So wurde recht schnell das Heil in der Doppik erkannt, um die konzernähnlichen Strukturen von Gebietskörperschaften abzubilden. Dabei sollten die ausgegliederten Einheiten „wieder eingefangen werden“. Dass dies leichter niedergeschrieben als umgesetzt ist, zeigt die Praxis an vielen Stellen. So verstehen sich ausgegliederte Einheiten oft-

mals nicht als Einheiten mit einem (negativ besetzten) Eigenleben, sondern mit einer (positiv besetzten) Eigendynamik.

Insofern war die Aufstellung von Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen nach den Grundsätzen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) in den Jahren 2005 bis 2009 nur der erste Schritt. Die Gesetzgeber hatten mit dem ersten Schritt jedoch auch das Ziel der Gesamtsteuerung der Kommunen im Sinne einer gesamtstädtischen Nutzenmehrung vorgegeben. Nun kommt mit dem Gesamtabschluss der zweite Schritt, mit dem das vorgegebene Ziel erreicht werden kann. Für die tatsächliche Erreichung wird sicher noch die zukünftige Routine erforderlich sein.

Wir freuen uns, Ihnen als Leser(in) dieser Broschüre einen Überblick über den Gesamtabschluss anbieten zu können, mit der Sie Ihre eigenen Beurteilungen dieses Bereiches machen können.

September 2009
Ihr Autorenteam

Und weiter geht's – der Gesamtabchluss naht

Der Einzelabschluss der Gemeinde stellt das Fundament für den Gesamtabchluss dar. Erst mit diesem Einzelabschluss können die Konsolidierungsarbeiten mit den in den Finanzanlagen aufgeführten Anteilen an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen beginnen. Im Anschluss ist mit der Festlegung des Konsolidierungskreises ein zielgerichtetes Arbeiten möglich.

Dabei war auch schon die Aufstellung von Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen für den Einzelabschluss mit vielen Anstrengungen verbunden: Von den im seinerzeitigen Pilotverfahren Beteiligten (1999 - 2004) schaffte nur die Gemeinde Hiddenhausen die Aufstellung einer NKF-Eröffnungsbilanz im zeitlichen Rahmen des Verfahrens. Bei den Übrigen zog sich die Erstellung z.T. noch über Jahre hin. Trotz dieser Schwierigkeiten wurde das Verfahren als erfolgreich abgeschlossen bewertet und danach den nordrhein-westfälischen Gemeinden und Städten die Vorgabe gemacht, spätestens für den Abschlussstichtag 31.12.2010 einen Gesamtabchluss aufzustellen.

Vielfach wurde die Umstellung auf die Doppik als unnötige Verwaltungsbelastung gesehen. Tatsächlich ist die einfache Umstellung von einem Rechnungssystem auf ein anderes mit sehr viel Aufwand verbunden (Mitarbeiterschulungen, Umstellungen der IT-Systeme und vieles mehr). Dabei wird die mit der Doppik einhergehende Verbesserung der Transparenz nicht ausreichend gewürdigt. Erst durch die Umstellung ist der Ressourcenverbrauch insbesondere der öffentlichen Gebäude und Infrastruktur zu fassen.

Ferner konnte die Umstellung der Rechnungslegung auch genutzt werden zur „Output-Orientierung“ der öffentlichen Verwaltungen. Während sich zuvor die Kameralistik auf ein schlichtes Aufzeigen von Einnahmen und Ausgaben beschränkte, bietet das umgestellte Rechnungswesen eine sehr informative Plattform zur Erfassung des Ressourcenverbrauchs, der – mit Hilfe der der Kostenrechnung entnommenen Produktbereiche – verursachungsgerecht zugeordnet wird.

Vom Gesetzgeber wurde als nächstes Ziel die Aufstellung des Gesamtabchlusses vorgegeben. Dies ist insbesondere bei sehr umfangreichen Ausgliederungen in unterschied-

lichsten Rechtsformen sinnvoll, um die gesamtstädtische Transparenz und in Folge deren Steuerung zu erreichen.

Dazu zwei Beispiele:

Beispiel 1: Vorteil der Doppik

Eine Stadt verkauft zu Zeiten der Kameralistik ein Grundstück für 100.000 € an ihre Eigengesellschaft. Die Kameralistik zeigt eine Einnahme im Vermögenshaushalt, mit der Defizite des Verwaltungshaushaltes ausgeglichen werden konnten. Die Kameralistik zeigt also nur die Geldbewegung auf. Hierdurch konnte es zu Fehlbeurteilungen kommen, die unter dem Begriff „Verkauf von Tafelsilber“ bekannt wurden.

Beispiel 2: Vorteile des Gesamtabchlusses

Eine Stadt verkauft zu NKF-Zeiten ein Grundstück für 100.000 € an ihre Eigengesellschaft. Das Grundstück hat einen Buchwert von 30.000 €. In ihrem NKF-Jahresabschluss wird nun – als Vorteil gegenüber der Kameralistik – nicht nur die Einnahme von 100.000 € gezeigt, sondern auch als Saldo der betriebswirtschaftliche Erfolg mit 70.000 €. Im vorliegenden Fall verkauft die Kommune jedoch nur an ihre eigene Gesellschaft; wirtschaftlich ändert sich nichts. Der Gesamtabchluss eliminiert derartige Zwischengewinne. Die Kommune und ihre mehrheitlich beherrschten Gesellschaften werden im Gesamtabchluss zu einer Einheit zusammengefasst.

Der erste Gesamtabchluss ist gemäß § 2 NKFEG NRW bis zum 31.12.2010 aufzustellen. Dieses sehr ehrgeizige Ziel lässt auch den derzeitigen Piloten (Städte Düsseldorf, Dortmund, Essen, Solingen und Lippstadt sowie Kreis Unna) nicht viel Zeit, um Erfahrungen in diesem schwierigen Bereich zu sammeln. Zur Erinnerung: Die Piloten der NKF-Eröffnungsbilanz hatten von 1999 bis 2004 Zeit; die Piloten des Gesamtabchlusses sind demgegenüber in 2007 zusammengekommen und müssen bis 2009 fertig sein.

Die Vorgaben des Gesetzgebers mit den §§ 49 bis 52 GemHVO und §§ 116 bis 118 GO NRW sind sehr knapp. Es wurde daher, wie schon beim Einzelabschluss, auch für den Gesamtabchluss eine Handreichung erstellt, die unter dem Namen „Praxisleitfaden“ neben ggf. auch erscheinenden Kommentierungen dem Praktiker Hilfestellungen gibt.

Wegweiser

– vom Erwerbsstichtag zur Erstkonsolidierung

Der Weg im Überblick

Der einfachste Weg zur Erstellung des Gesamtabschlusses wäre wohl die direkte Übernahme aller Bilanzposten der zum „Konzern Kommune“ gehörenden Betriebe in die Bilanz der Kommune. Leider funktioniert dies nicht. Zum einen würde die Vorgehensweise keine Rücksicht darauf nehmen, dass auch Betriebe vorhanden sein können, welche von mehreren Kommunen gemeinsam geführt werden. Zum anderen käme es mindestens zu einer Doppelzählung, und zwar in Höhe der im Einzelabschluss der Kommune ausgewiesenen Finanzanlagen, wenn alle Vermögensgegenstände, Schulden usw. in der Bilanz der Kommune zusätzlich erscheinen würden.

Kurz: Die folgenden Schritte sind erforderlich, um ans Ziel zu gelangen:

- I Festlegung von Konsolidierungskreis und -methode
- I Erstellung der Kommunalen Bilanzen II
- I Erstellung des Summenabschlusses
- I Vornahme der Konsolidierungen

Festlegung von Konsolidierungskreis und -methode

Wer gehört dazu?

Grundsätzlich sind gem. § 116 Abs. 2 und 3 GO NRW alle Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche sowohl in öffentlich-rechtlicher als auch privatrechtlicher Form (gemeindliche Betriebe) in den Gesamtabschluss einzubeziehen, wenn sie für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune von Bedeutung sind. Oder anders formuliert sind alle Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche, die wirtschaftlich von der Kommune abhängig sind, einzubeziehen.

Aufgrund des unterschiedlichen Grades dieser Abhängigkeit können insoweit drei Gruppen gebildet werden:

Gruppe 1:

Zum einen sind Betriebe vorhanden, deren Geschäftspolitik und andere wichtige Bereiche von der Kommune bestimmt werden (Konzept der einheitlichen Leitung) oder bei denen die Kommune einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (Control-Konzept). In der Regel sind Betriebe dieser Gruppe zuordenbar, wenn die Kommune mehr als 50 % der Anteile in ihrem Besitz hat. Betriebe, die diese Kriterien erfüllen, sind in der Bilanz der Kommune den Positionen „Anteile an verbundenen Unternehmen“ und „Sondervermögen“ zugeordnet.

Gruppe 2:

Zum anderen sind Betriebe vorhanden, bei denen die Kommune maßgeblichen Einfluss ausübt. Im Zweifel ist ein Betrieb dieser Gruppe zuordenbar, wenn von der Kommune mindestens 20-50 % der Anteile gehalten werden. In der Bilanz der Kommune sind diese Anteile unter „Beteiligungen“ ausgewiesen.

Gruppe 3:

Die dritte Gruppe bilden schließlich die Anteile an Betrieben, welche von untergeordneter Bedeutung für die Kommunen sind. In der kommunalen Bilanz werden diese unter den Positionen „Wertpapiere des Anlagevermögens“ und „Ausleihungen“ erfasst.

Welche Methoden gibt es?

Entsprechend der Intensität der Verflechtungen (Gruppe 1 bis 3) lassen sich drei Stufen der Konsolidierung bzw. des Beteiligungsausweises unterscheiden:

- I Die erste Stufe ist die Vollkonsolidierung. Dabei werden alle Beziehungen zwischen der Kommune und den Betrieben vollständig neutralisiert. Sowohl die kapitalmäßigen als auch die leistungsmäßigen Beziehungen werden ausgeglichen. Die Vollkonsolidierung führt dazu, dass der Konzern eine wirtschaftliche Einheit bildet. Diese Methode findet Anwendung bei der ersten Gruppe.
- I Die zweite Stufe ist die Equity-Methode, bei der im Gesamtabschluss der aktuelle Wert des Anteils am Eigenkapital des Betriebes ausgewiesen wird. Es fin-

det keine Übernahme der Vermögensgegenstände und Schulden des Betriebes in den Gesamtabchluss statt. Angewandt wird dieses Verfahren bei der zweiten Gruppe.

- In der dritten Stufe werden die Anteile an sonstigen Betrieben zu Anschaffungskosten (at-cost) im Gesamtabchluss ausgewiesen.

Die Methoden der Konsolidierung bzw. des Ausweises lassen sich mit der Darstellung der folgenden Tabelle zusammenfassen:

| | Vollkonsolidierung | Equity-Methode | at-cost |
|--|---|--|---|
| Regelungen im HGB | §§ 300-309 | §§ 311-312 | § 271 Abs. 1 |
| Bilanzausweis Kommune | Anteile an verbundenen Unternehmen, Sondervermögen | Beteiligungen | Wertpapier des AV, Ausleihungen |
| Bezeichnung im Rahmen des Gesamtabchlusses | Vollkonsolidierter verselbstständigter Aufgabenbereich | Assoziierter verselbstständigter Aufgabenbereich | |
| Charakterisierung | Beherrschender Einfluss durch einheitliche Leitung oder Control-Konzept (i. d. R. > 50 %) | Maßgeblicher Einfluss (i. d. R. ab 20 %) | Herstellung einer dauernden wirtschaftlichen Verbindung |
| Konsolidierung bzw. Bewertung | Übernahme aller Bilanz-/GuV-Positionen | Aktualisierte Beteiligungs-bewertung | Anschaffungskostenprinzip |

Achtung Falle!

Steuerrechtliche Betriebsformen, wie z. B. Betriebe gewerblicher Art (BgA), sowie Regiebetriebe, besitzen keine eigene Rechtspersönlichkeit und gehören deshalb nicht in den Konsolidierungskreis. Die vorgenannten Betriebe finden bereits Berücksichtigung, da sie in dem Abschluss der Kommune enthalten sind. Ferner ist die Beteiligung an einer Sparkasse nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen. Auch ist jedes Jahr zu überprüfen, ob der Kreis sich verändert hat und ggf. anzupassen ist.

Erstellung der Kommunalen Bilanzen II

Ausgangspunkt für die Erstellung eines Gesamtabchlusses ist zunächst, dass die in diesen Abschluss durch Vollkonsolidierung einzubeziehenden Einzelabschlüsse (Kommunale Bilanzen I) vergleichbar sind. Die jeweiligen Abschlüsse werden im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten nach den Zielen der Geschäftsleitung gestaltet worden sein. Durch die Ausübung dieser bilanzpolitischen Maßnahmen können sich sowohl Unterschiede im Ansatz als auch in der Bewertung ergeben, wie z. B.:

- Einbeziehung von Verwaltungskosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten im Abschluss des Eigenbetriebs, nicht jedoch in der Kommune
- Abschreibung bei Kommune linear und im Eigenbetrieb degressiv

Die Umbewertung bzw. Anpassung der Jahresabschlüsse führt zu der Kommunalen Bilanz II.

Gemäß § 308 Abs. 1 Satz 1 HGB ist nach den im Jahresabschluss der Kommune anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Ferner muss eine Neubewertung gem. § 308 Abs. 2 Satz 1 HGB vorgenommen werden, wenn die im Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände oder Schulden abweichend bewertet wurden. Außerdem muss unter bestimmten Umständen eine Verteilung stiller Reserven oder stiller Lasten auf das Vermögen der einbezogenen Unternehmen vorgenommen werden (so genannte Unterschiedsbeträge aus Kapitalkonsolidierung).

Erstellung des Summenabschlusses

Indem die Aktiv- und Passivposten der Kommunalen Bilanzen II addiert werden, führt dies zur Summenbilanz. Die Zusammenfassung der Ertrags- und Aufwandspositionen führt zur Summenertragsrechnung. Insgesamt ergibt sich der so genannte Summenabschluss.

Vornahme der Konsolidierungen

Um die Gesamtabbildung zu erreichen, als handle es sich um ein einziges Unternehmen, sind im Anschluss an die Erstellung des Summenabschlusses die Beziehungen innerhalb eines Konzerns zu eliminieren. Dieser Vorgang wird als Konsolidierung bezeichnet und stellt das zentrale Element des Kompensationszweckes der Konzernrechnungslegung dar.

Bei der Vollkonsolidierung werden zunächst die Anteile der Kommune gegen das Kapital der Betriebe aus Gruppe 1 aufgerechnet (konsolidiert), so dass von einer Kapitalkonsolidierung gesprochen wird. Die Eliminierung wechselseitiger Forderungen und Verbindlichkeiten im weiteren Schritt fällt unter den Begriff der Schuldenkonsolidierung. Die Zwischenergebniseliminierung ist vorzunehmen, wenn Zwischengewinne entstanden sind, indem Lieferungen oder Leistungen zwischen den einzelnen Objekten des kommunalen Konsolidierungskreises erfolgten und dadurch Vermögenspositionen in der Bilanz berührt wurden. Letztlich ist die Aufwands- und Ertragskonsolidierung durchzuführen.

Nach der Vollkonsolidierung der Gruppe 1 ist die Equity-Konsolidierung für die Gruppe 2 vorzunehmen.

Abschließend sind die Werte at-cost der Gruppe 3 zu überprüfen.

Das Ziel ist erreicht: Der Gesamtabschluss ist erstellt.

Folgerungen

– für die Prüfung des Gesamtabchlusses

Gem. § 116 Abs. 6 GO NRW ist der Gesamtabschluss vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

Der Rechnungsprüfungsausschuss bedient sich gem. § 59 Abs. 3 GO NRW der örtlichen Rechnungsprüfung. Besteht eine solche nicht, kann er sich gem. § 103 Abs. 5 GO NRW Dritter bedienen. Als Abschluss der Prüfung ist ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über die Verfassung abzugeben.

Interessant ist, dass nur die Eröffnungsbilanz der Kommunen der überörtlichen Prüfung gem. § 92 Abs. 6 GO NRW unterliegt. Dementsprechend prüft die Gemeindeprüfungsanstalt gem. § 105 Abs. 3 GO NRW zwar die Buchführung und die Zahlungsabwicklung, nicht aber den Gesamtabschluss.

– für den Haushaltsausgleich

Gem. §§ 75 GO NRW ff. ist der Gesamtabschluss für die Beurteilung des Haushaltsausgleichs irrelevant.

Exkurs

Rating

Banken haben bisher kein Rating bei der Kreditvergabe an Kommunen durchgeführt. Warum sollte sich dies ändern?

Das herkömmliche kameralistische Rechnungswesen hat die betriebswirtschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft erheblich erschwert. Durch das NKF wird nun über die Zahlungsströme hinaus der Ressourcenverbrauch öffentlichen Handelns transparent gemacht.

Ferner fordert Basel II u. a. von Banken, die Kapitalunterlegung für Kredite stärker risikosensitiv auszugestalten, mit der Folge, dass sich die Finanzierungsmöglichkeiten für Kommunen mit hohen Schulden verteuern könnten. Daher wird entscheidend sein, wie künftig Bonität und Kreditsicherheit von Kommunen durch den Markt bewertet werden.



Dr. Breidenbach und Partner GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft

Dr. Breidenbach und Partner GmbH & Co. KG
Friedrich-Engels-Allee 32
42103 Wuppertal
Telefon 02 02 / 4 93 74 - 0
Telefax 02 02 / 4 93 74 - 100



Dr. Bergmann, Kauffmann und Partner GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft

Dr. Bergmann, Kauffmann und Partner GmbH & Co. KG
Feldstr. 61 - 63
44141 Dortmund
Telefon 02 31 / 95 20 35 - 0
Telefax 02 31 / 95 20 35 - 9

Impressum

Herausgeber: Dr. Breidenbach und Partner GmbH & Co. KG
Friedrich-Engels-Allee 32 · 42103 Wuppertal

V.i.S.d.P.: Dr. Hartmut Wollenhaupt
Dr. Breidenbach und Partner GmbH & Co. KG
Friedrich-Engels-Allee 32 · 42103 Wuppertal

Konzeption und Realisation:
KAMPE-PR · Berlin · www.kampe-pr.de

Die Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden.
Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es
jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Stand September 2009