



# Vorbereitung auf den NKF – Gesamtabschluss

Referent: Dipl.-Kfm. Michael Engels  
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

## Agenda



- Der Anlass – Die gesetzlichen Fristen (NKF)
- Die Ausgangssituation
- Die Ziele
- Der Informationszweck
- Die rechtlichen Grundlagen
- Die Elemente
- Der Weg
- Der Konsolidierungskreis
- Die Überleitung HB I / HB II

## Agenda



- Die HB II
- Die Konsolidierungsarten- und methoden
- Die Kapitalkonsolidierung (Vollkonsolidierung)
- Die Entstehung eines Unterschiedsbetrages
- Erfassung der Liefer- und Leistungsbeziehungen
- Das Wesen der Equity-Konsolidierung
- Die Projektphasen
- Der Gesamtabschluss – Zeitplan
- Fazit

## Der Anlass - Die gesetzlichen Fristen (NKFG)



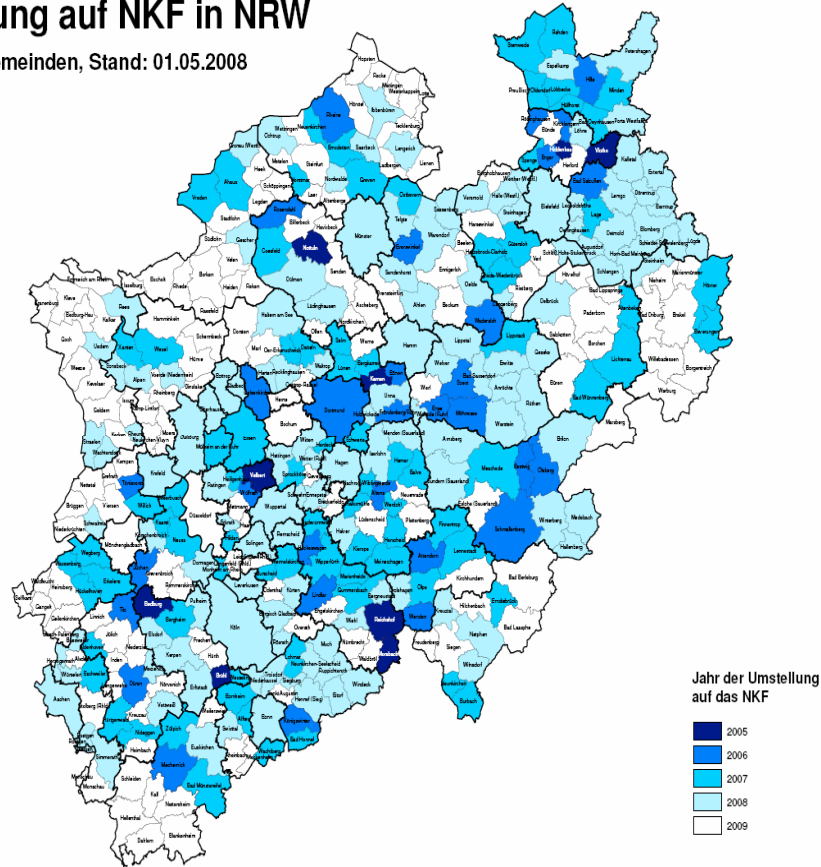
1. Spätestens zum Stichtag **31. Dezember 2010** haben die Kommunen den ersten Gesamtabschluss aufzustellen (vgl. § 2 NKFEF NRW)
2. Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss gem. § 116 ff. GO NRW aufzustellen

# Der Anlass - Die gesetzlichen Fristen (NKFG)



## Umstellung auf NKF in NRW

Städte und Gemeinden, Stand: 01.05.2008



© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

## Die Ausgangssituation



- **Zahl der Ausgliederungen** hat sich kontinuierlich erhöht.
- **Privatrechtliche Organisationsform** erste Wahl.
- **Mischformen** sind die Regel: Nur 26 % der Beteiligungen sind allein einer Kommune zuzurechnen.

- **Kommune** organisatorisch, wirtschaftlich und kulturell **zweigeteilt**.
- **Mischformen** und mittelbare Beteiligungen **erschweren** zusätzlich **Transparenz** und **Steuerung**.

**Ziele****Mit dem Rechnungswesen zu mehr Einheitlichkeit:**

„Konzernstruktur“ mit Gesamtbilanz; zusammenfassender Vermögensstatus von Kernhaushalt und Beteiligungen; Kommunales „Konzernberichtswesen“ installieren.

**Gesamtsteuerung tatsächlich einführen:**

- Verabredung über neue kommunale Organisationskultur „public corporate governance“, Gesamtabschlussrichtlinie;
- Instrumente wirklich zur Gesamtsteuerung nutzen.

## Die Ziele



Der kommunale Konzernabschluss soll

- die gesamte Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde (Kernverwaltung und gemeindliche Betriebe) darstellen und
- die Adressaten (insb. die politischen Gremien und die Verwaltungsführung) in die Lage versetzen, beurteilen zu können, ob die Kommune (als Ganzes gesehen) in der Lage ist, ihre Aufgaben zukünftig zu erfüllen.

Angestrebt wird dabei auch

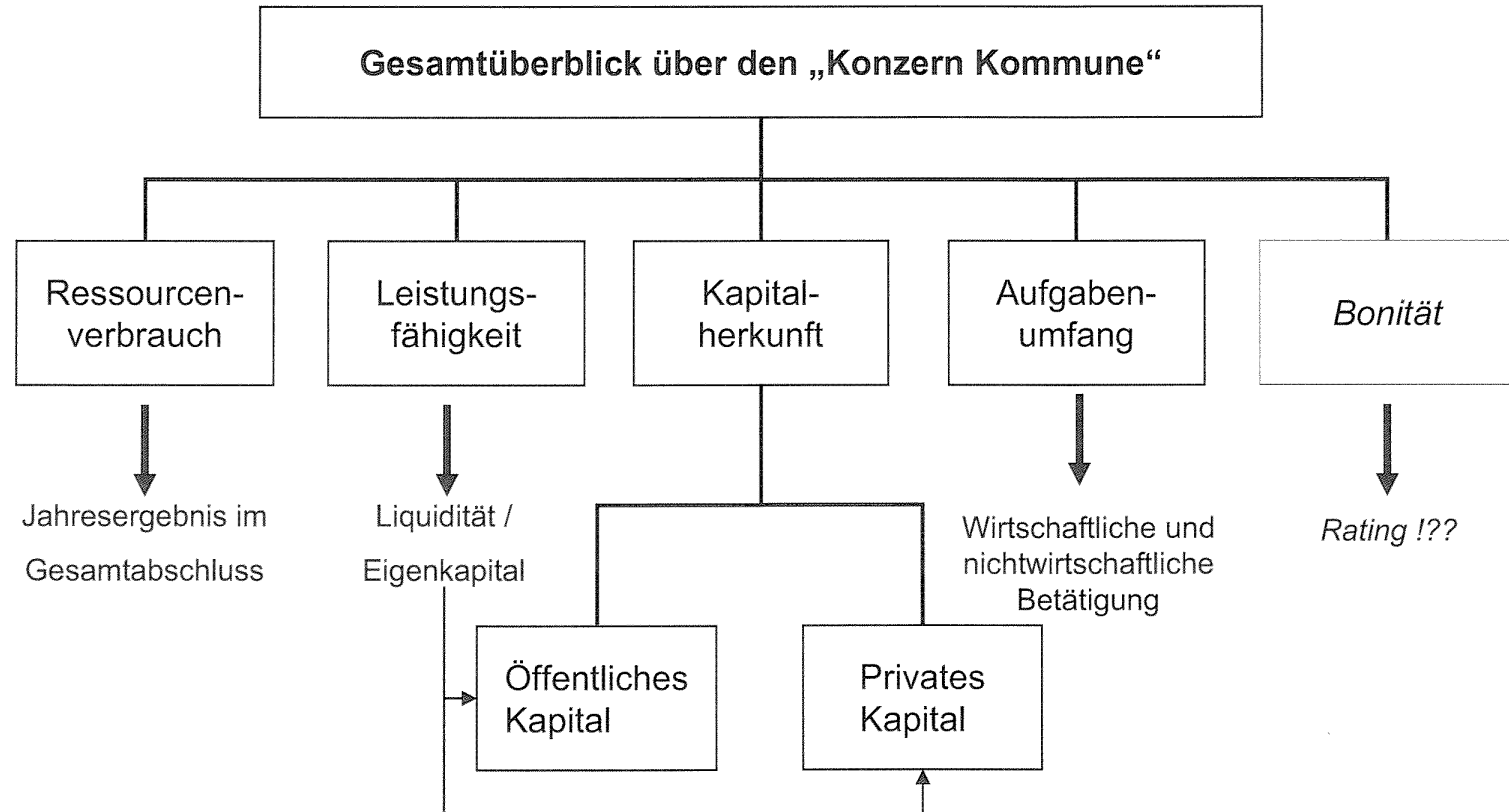
- eine Verbesserung der gesamtstädtischen Steuerungsmöglichkeiten

Einheitstheorie: Kernverwaltung und Betriebe als „ein Unternehmen“!

Grundsatz: Bilanzierung und Bewertung nach den Regelungen für die Kommunen!



# Der Informationszweck



© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

## Die rechtlichen Grundlagen



1. Regelungen des Gemeindehaushaltsrechts NRW
  - §§ 116, 117 GO NRW
  - §§ 49 bis 52 GemHVO NRW
    - Verweis auf §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 GemHVO
    - Verweis auf §§ 300 bis 309 HGB sowie DRS 2



**Statischer Verweis auf HGB, zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl I S. 3412) vgl. § 49 Abs. 5 GemHVO NRW**

2. Eventuelle Regelungslücken sind HGB-orientiert zu schließen (z.B. mehrstufiger Konzern, § 290 Abs. 3 HGB)
3. Keine Orientierung an internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS oder IPSAS)
4. Ergänzend werden die Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) herangezogen, beispw. DRS 4 (Kapitalkonsolidierung).
5. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind - einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernbuchführung (GoK) - einzuhalten.

© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

## Grundlagen: § 116 GO NRW Gesamtabschluss



- (1) Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen
- (2) Konsolidierung Jahresabschluss der Gemeinde mit Jahresabschlüssen aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form
- (3) Kein Einbezug von Aufgabenbereichen, die von untergeordneter Bedeutung sind
- (4) Aufstellung innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag
- (5) Prüfung des Gesamtabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss, ob dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt

## Die Elemente



Der Gesamtabchluss besteht aus:

**Gesamt-  
ergebnisrechnung**

§ 49 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW

**Gesamtbilanz**

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO NRW

**Gesamtanhang**

§ 49 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO NRW

Dem Gesamtabchluss sind beizufügen:

**Gesamtlagebericht**

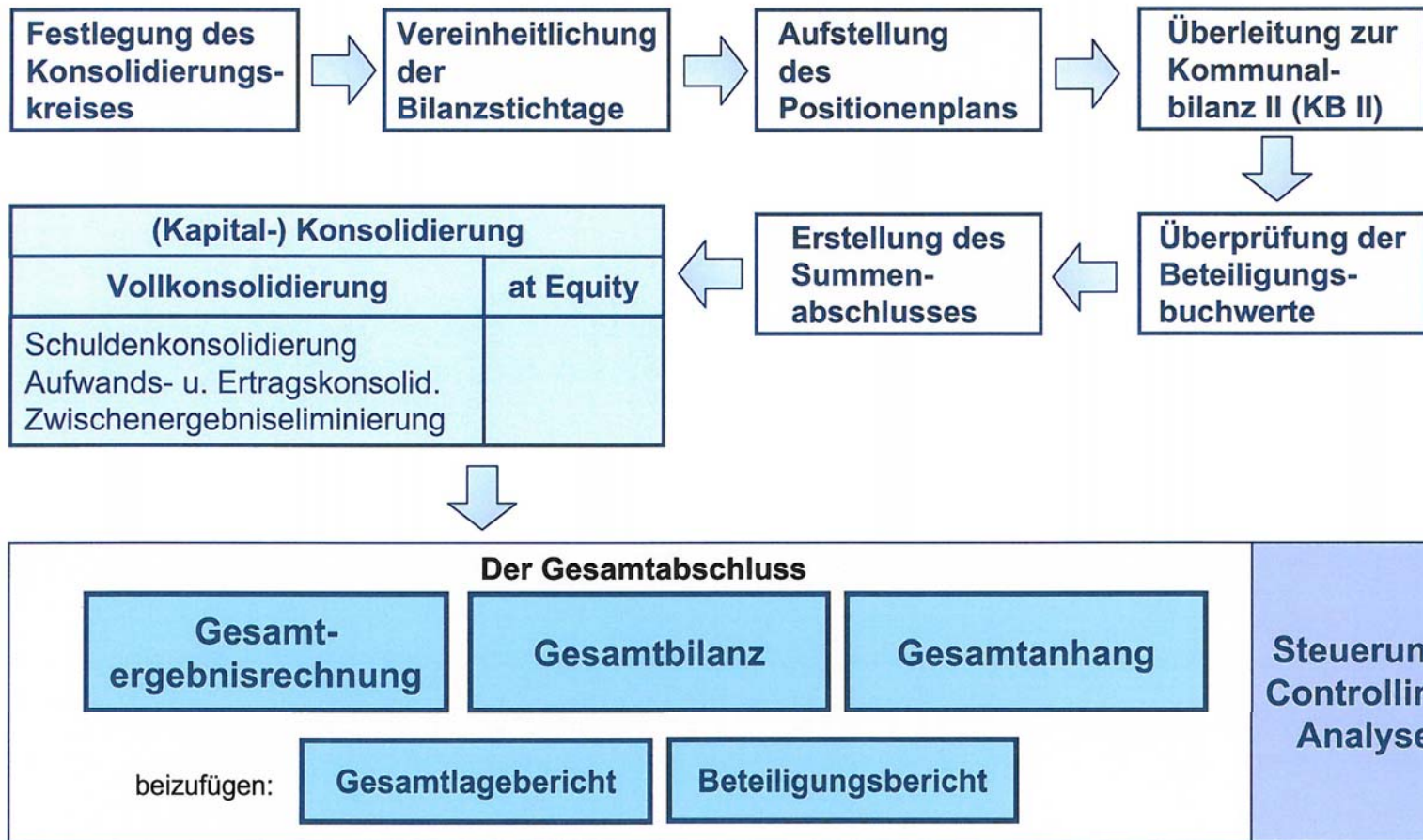
§ 49 Abs. 2 GemHVO NRW

**Beteiligungsbericht**

§ 49 Abs. 2 GemHVO NRW

© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

# Der Weg



© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

## Der Konsolidierungskreis

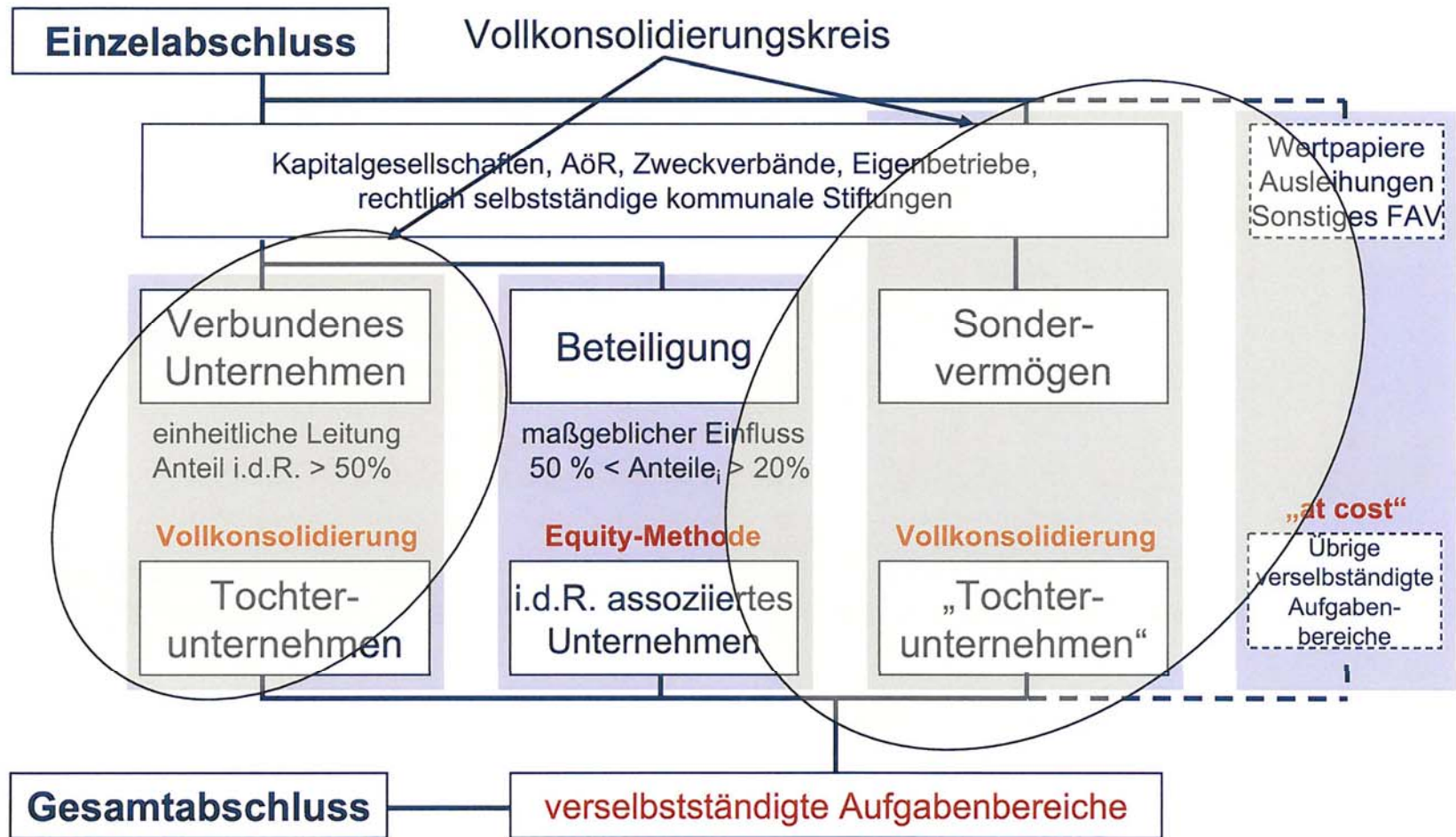


Der Konsolidierungskreis umfasst alle wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen Organisationseinheiten einer Kommune (verselbstständigte Aufgabenbereiche), die im Wege der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen werden.

Voraussetzung für die Einbeziehung ist stets das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses.

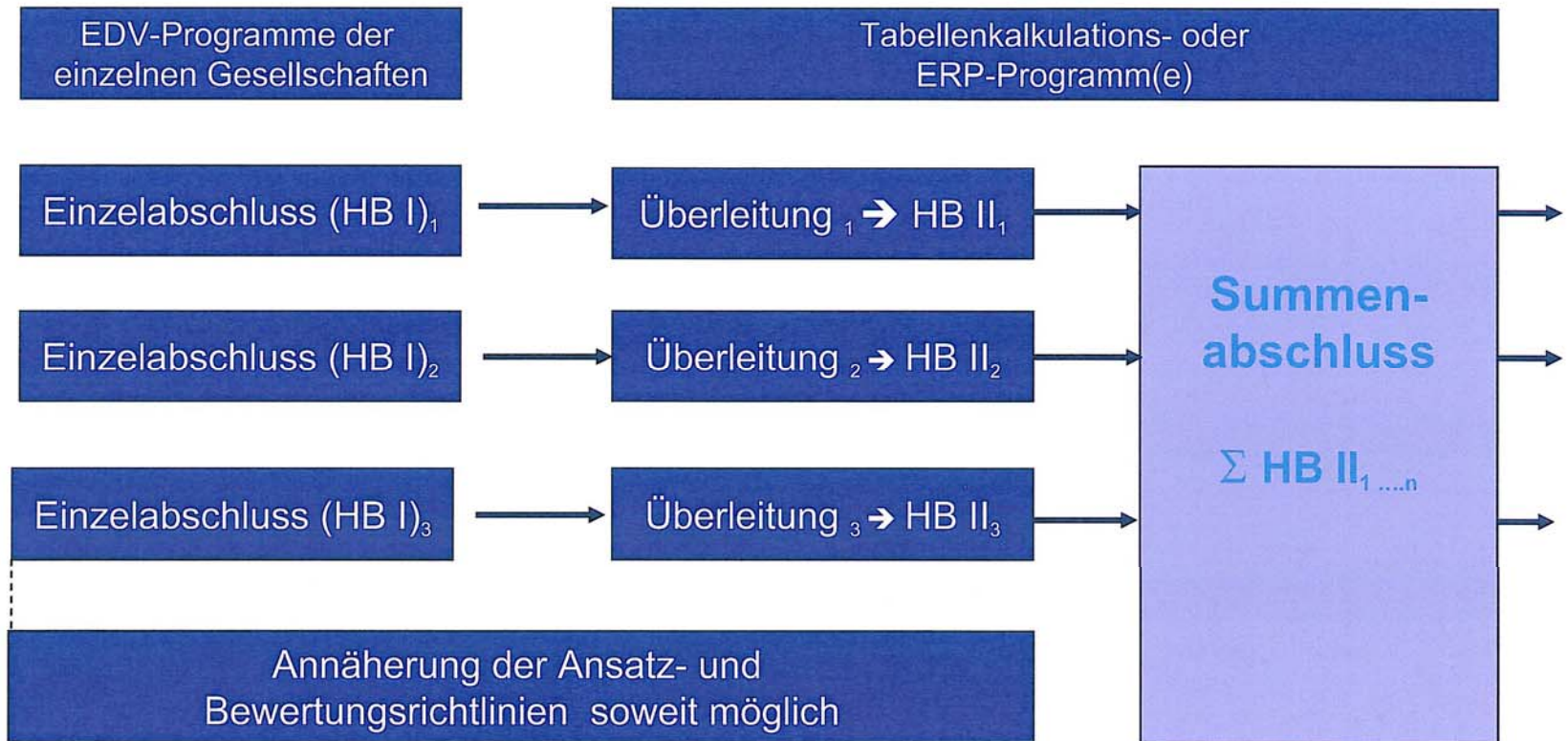
Zweck der Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist die Festlegung der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Kommune, die zusammen mit der Kommune selbst den „Konzern Kommune“ bilden und deren Beziehungen untereinander eliminiert werden müssen.

# Der Konsolidierungskreis



© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

# Die Überleitung HB I / HB II



© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW



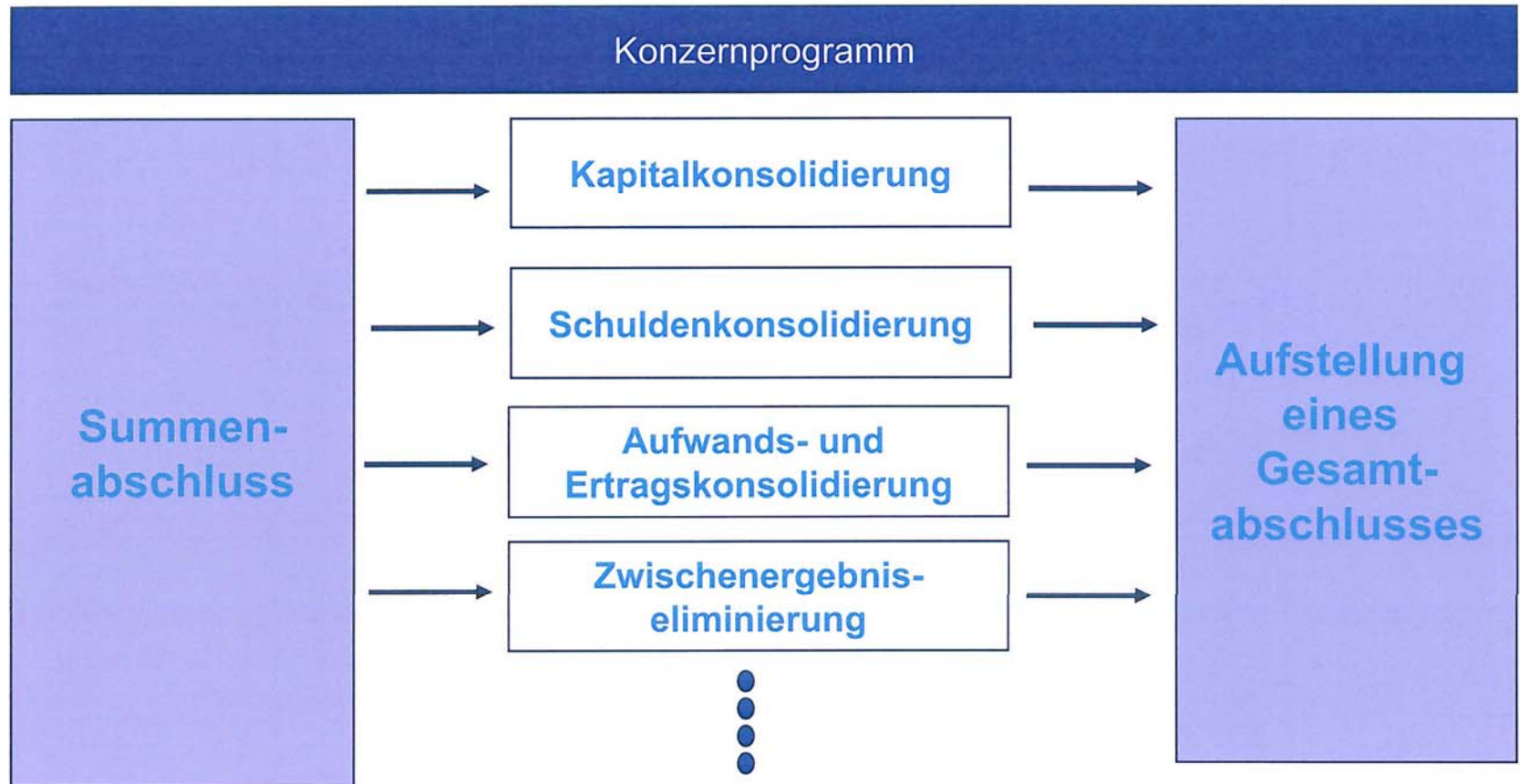
## Die HB II (oder „KB II“ oder „EA II“)



- Basis: HB I der Betriebe / NKF - Bilanz der Kernverwaltung
- Schritt zur HB II (u.a. mit Hilfe des Positionenplans sind z.B.)
  - Umgliederungen für einen „konzernerheitlichen“ Ausweis in Bilanz und Ergebnisrechnung
  - Erforderliche Umbewertungen / Anpassung an NKF-Vorschriften
    - Herstellungskosten: NKF: keine Einbeziehung von Verwaltungskosten oder Fremdkapitalzinsen; (HGB: Wahlrecht)
    - Pensionsrückstellungen: NKF: Abzinsung mit 5 %; (HGB: Abzinsung zwischen 3 und 6 %)
- Ergebnis: NKF-Bilanz und –Ergebnisrechnung für jeden Betrieb
- Summenabschluss
  - Postenweise Addition aller Einzelbilanzen (HB II) und aller GuVen (GuV II)

© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

# Die Konsolidierungsarten- und methoden



© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

## Die Kapitalkonsolidierung (Vollkonsolidierung)



### Zweck der Kapitalkonsolidierung:

Beseitigung der Doppelerfassung im Summenabschluss, denn in ihm sind sowohl die Beteiligung der Mutter an der Tochter als auch das Eigenkapital der Tochter ausgewiesen.

### Erforderlich:

Beseitigung der unzulässigen Doppelerfassung nach § 301 Abs. 1 S. 1 HGB.

### Konsequenz:

Aufhebung dieser Aufblähung im Konzern durch Verrechnung der Beteiligung der Mutter gegen das Eigenkapital der Tochter.

## Die Kapitalkonsolidierung (Vollkonsolidierung)



### Bilanz Stadt

Aktiva		Passiva	
Beteiligung X-GmbH	1.000	EK	500
AV	200	FK	700
	<u>1.200</u>		<u>1.200</u>

### Bilanz 100% Tochter X-GmbH

Aktiva		Passiva	
AV	600	EK	600
UV	-	FK	-
	<u>600</u>		<u>600</u>

## Die Kapitalkonsolidierung (Vollkonsolidierung)

Bilanz Stadt

Aktiva		Passiva	
<del>Beteiligung X-GmbH</del>	<del>1.000</del>	EK	500
AV	200	FK	700
	<u>1.200</u>		<u>1.200</u>

Bilanz 100% Tochter X-GmbH

Aktiva		Passiva	
AV	600	<del>EK</del>	<del>600</del>
UV	-	FK	-
	<u>600</u>		<u>600</u>



### Gesamtabschluss Stadt

Aktiva		Passiva	
AV	800	EK	500
UV	-	FK	700
Unterschieds- betrag (UB)	400		
	<u>1.200</u>		<u>1.200</u>

## Die Entstehung eines Unterschiedsbetrages



	Mutter		Tochter (100%)		Konsolidierung		Vorläufige „Gesamtbilanz“	
	A	P	A	P	S	H	A	P
Anteile an verbundenen Unternehmen	1.000					1.000	0	
Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung					400		400	
sonstige Aktiva	200		600				800	
Gezeichnetes Kapital		400		500	500			400
Jahresüberschuss		100		100	100			100
Verbindlichkeiten		700						700

Buchwert Anteile (100%)	1.000
- Buchwert des Eigenkapitals	<u>600</u>
<b>= Unterschiedsbetrag</b>	<b>400</b>

Hinweis: In dieser Beispieldarstellung erfolgte die vereinfachende Gleichsetzung von Unterschiedsbetrag und GFW

© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

# Erfassung der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen



Erfassung von Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen der Stadt bzw. den einzelnen Betrieben / Gesellschaften

	Beispiel Stadt	A-GmbH	B-GmbH	Eigenbetrieb A	Eigenbetrieb B	AöR A	AöR B	...
Beispiel Stadt								
A-GmbH	VK Beitrag T€ 120							
B-GmbH	KA T€ 560							
Eigenbetrieb A								
Eigenbetrieb B		Zinsen T€ 50		Pers.ge. T€ 85				
AöR A								
AöR B								
...								

Anzugeben ist die Art und Höhe der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen sowie Angaben zum Vertrag / Vereinbarungen



## Das Wesen der Equity-Konsolidierung



Anders als bei der Vollkonsolidierung werden Vermögen und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge des assoziierten Unternehmens im Rahmen der Equity-Konsolidierung nicht in den Gesamtabchluss übernommen. Statt dessen wird nur der Wert des anteiligen Eigenkapitals zum Bilanzstichtag übernommen (bzw. die fortgeführten AK\*).

Unterschiedsbeträge zwischen den AK und dem hierauf anteilig entfallenden buchmäßigen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens werden wie im Falle der Vollkonsolidierung als Geschäfts- oder Firmenwert bzw. „GFW“ ermittelt und abgeschrieben.

\* AK = Anschaffungskosten

© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW



## Vereinfachtes Grundschemata der Wertfortschreibung

Der aktuelle Beteiligungsbuchwert lässt sich unter Anwendung der Equity-Methode durch Fortschreibung der historischen AK der Beteiligung nach folgendem Schema ermitteln:

AK der Beteiligung zum 31.12.'00

+/- Jahresergebnis '01

+/- erfolgsneutrale EK-Veränderungen in '01 (z.B. Kapitalmaßnahmen)

+/- erfolgswirksame Buchungen auf Konzernebene (z.B. GFW-Abschreibung)

+/- Zu-/Abschreibungen auf die Beteiligung

---

= Buchwert der Beteiligung zum 31.12.'01

Auch die Equity-Methode vergleicht den Beteiligungsbuchwert mit dem anteiligen Eigenkapital des einbezogenen Unternehmens. Die Differenz ist wiederum der GFW.

Die Fortschreibung des Wertansatzes aus der Erstkonsolidierung ist jährlich durch Wiederholung aller die Vorjahre betreffenden Buchungen sicherzustellen (Nebenrechnung) !

# Die Projektphasen



## Projektphasen bei der Beispielstadt

### 1. Analyse

- Konsolidierungskreis
- Unterschiedspotentiale
- Lieferungs- und Leistungsbeziehungen (innerbetrieblich)
- ...

### 2. Erstellung Konzept

- Positionenplans
- Gesamtabschlussrichtlinie
- Konsolidierung
- Software
- ...

Spannungsfeld  
Genauigkeit vs. Wirtschaftlichkeit



### 3. Umsetzung = Testabschluss für die Geschäftsjahre bis 2010

### 4. Gesamtabschluss 31.12.2010

# Gesamtabschluss - Zeitplan



Maßnahmen	erl.	III. 2008	IV. 2008	I. 2009	II. 2009	III. 2009	IV. 2009	I. 2010	II. 2010	III. 2010	IV. 2010	I. 2011	II. 2011
Festlegung des Konsolidierungskreises	■												
Einbeziehung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	■												
Erste Information der Mitglieder	■												
Gesamtabschlussrichtlinie		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Auftaktveranstaltung mit Geschäftsführern und Vorstände		■	■										
Entscheidung über Konsolidierungssoftware		■	■	■	■	■							
Schulungen der Mitarbeiter		■	■										
Erfassung und Anpassung der Daten der Einzelabschlüsse			■	■									
Aufstellung des Positionenplans				■	■	■	■						
Überleitung zur Kommunalbilanz II					■	■	■	■	■	■			
Summenabschluss und ggf. Probegesamtabschluss							■	■	■	■	■	■	■
Aktualisierung der Daten							■	■	■	■	■	■	■
Aufstellung des Gesamtabschlusses											■	■	■

## Fazit



Nach den bisher gemachten Erfahrungen und stattgefundenen Aktivitäten kann aus heutiger Perspektive festgehalten werden, dass die Aufstellung des kommunalen Konzernabschlusses

- die Zielsetzung der (Rück-)Gewinnung des Überblicks über die wirtschaftliche Gesamtlage mit relativ hohem Aufwand ermöglichen wird,
- Möglichkeiten oder zumindest Ansätze für eine bessere Steuerung liefern kann (auch abhängig von der Größe der Kommune/der „Konzernstruktur“),
- mit allen Folge- und Begleiterscheinungen auf Dauer aufwändig und zeitintensiv ist,
- sehr qualifizierten und motivierten Personals und wahrscheinlich in vielen kleinen und mittleren Kommunen auch der Unterstützung Externer bedarf und
- zwischenzeitlich unter nicht unerheblichem Zeitdruck steht (31.12.2010!), vermutlich insb. für die Kommunen, die erst zum 01.01.2009 auf das NKF umstellen.

# Wir bedanken uns

 SÜDWESTFALEN-REVISION  

---

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Parkstraße 54, 58509 Lüdenscheid  
Telefon (02351) 1533-0 Telefax (02351) 1533-80  
E-Mail [wpg@suedwestfalen-revision.de](mailto:wpg@suedwestfalen-revision.de)  
[www.suedwestfalen-revision.de](http://www.suedwestfalen-revision.de)

