



Leitfaden

für den konsolidierten Jahresabschluss

nach Art. 102a GO, Art. 88a LKrO, Art. 84a BezO

(Stand 02.01.2019)

**Leitfaden
für den konsolidierten Jahresabschluss
nach Art. 102a GO, Art. 88a LKrO, Art. 84a BezO
(Konsolidierungsleitfaden)**

Inhaltsübersicht

1. Einführung
2. Der konsolidierte Jahresabschluss
3. Der Weg zum konsolidierten Jahresabschluss (Übersicht)
4. Die einzelnen Schritte
5. Schlussbemerkung

Anlagenübersicht

- | | |
|----------|--|
| Anlage 1 | Erhebungsbogen Basisdaten |
| Anlage 2 | Ermittlungsschema für Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung |
| Anlage 3 | Konsolidierte Ergebnisrechnung |
| Anlage 4 | Konsolidierte Vermögensrechnung |
| Anlage 5 | Kapitalflussrechnung |
| Anlage 6 | Eigenkapitalübersicht |

Die Überleitungstabellen werden über die Internetpräsenz des Staatsministeriums des Innern, für Bau und Verkehr bereitgestellt.

1. Einführung	Tz
Kommunen, die sich dafür entschieden haben, ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung zu führen, sind nach Art. 102a GO, Art. 88a LKrO, Art. 84a BezO ¹ verpflichtet, einen konsolidierten Jahresabschluss aufzustellen.	1
Sinn und Zweck des konsolidierten Jahresabschlusses ist es, einen Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune zu ermöglichen, indem der Jahresabschluss der Kommune mit den Jahresabschlüssen	2
<ul style="list-style-type: none">- der außerhalb der allgemeinen Verwaltung geführten Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (insb. Eigenbetriebe und wie Eigenbetriebe geführte Regiebetriebe),- der rechtlich verselbständigten Organisationseinheiten² und Vermögensmassen mit Nennkapital oder variablen Kapitalanteilen (insb. kommunale Unternehmen in privater Rechtsform (z. B. AG, GmbH, GbR), selbständige Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts),- der Zweckverbände einschl. Schulverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung und der gemeinsamen Kommunalunternehmen und- der von der Gemeinde verwalteten kommunalen Stiftungen mit kaufmännischem Rechnungswesen (nachfolgend zusammengefasst unter der Bezeichnung nachgeordnete Aufgabenträger) in einem Gesamtabschluss als eine einzige Rechnungslegung über alle Aktivitäten einer Kommune zusammengefasst wird.	
Diese Schaffung eines Gesamtüberblicks ist eines der Kernziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts.	
Eine generelle Regelung zur Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses ist nicht vorgesehen.	
Das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Bau und Verkehr, der Bayerische Gemeindetag, der Bayerische Städtetag, der Bayerische Landkreistag, der Bayerische Bezirkstag, der Bayerische Kommunale Prüfungsverband, als Modellkommunen die Städte Nürnberg, Coburg und Königsbrunn, die Gemeinde Gröbenzell, die Landkreise Ebersberg und Mü	3

¹ Art. 102a Abs. 2 GO, Art. 88a Abs. 2 LKrO sowie Art. 84a Abs. 2 BezO verweisen auf Bestimmungen des Handelsgesetzbuches. Diese Verweise sind als dynamisch zu betrachten, d. h. die jeweils aktuell gültige Fassung des Handelsgesetzbuches zugrunde zu legen.

² Nicht jedoch der Sparkassen, Art. 102a Abs. 1 Satz 2 GO, Art. 88a Abs. 1 Satz 2 LKrO, Art. 84a Abs. 1 Satz 2 BezO. Mit Blick auf das Regelungsziel werden auch die Jahresabschlüsse der Sparkassenzweckverbände abweichend von Art. 102a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GO, Art. 88a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 LKrO, Art. 84a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BezO nicht einbezogen.

hldorf a. Inn sowie unter Mitarbeit der Landeshauptstadt München haben im Rahmen eines gemeinsamen Projektes in den Jahren 2012 bis 2014 ein methodisches Grundkonzept für die Erstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses erarbeitet. Die Projektergebnisse bilden die Grundlage dieses Leitfadens.

Ziel dieses Leitfadens ist es auch Vereinfachungsmöglichkeiten aufzuzeigen, um ein angemessenes Verhältnis zwischen Aufwand und Erkenntnisgewinn zu gewährleisten. 4

Mit der Aufstellung konsolidierter Jahresabschlüsse betreten die bayerischen Kommunen fachliches Neuland. Da sich im Rahmen der tatsächlichen Durchführung der Konsolidierungsarbeiten noch offene Punkte ergeben können, soll dieser Leitfaden auf Basis entsprechender Praxiserfahrungen mittelfristig fortgeschrieben werden. 5

2. Der konsolidierte Jahresabschluss

Der **konsolidierte Jahresabschluss** besteht nach § 88 KommHV-Doppik aus der **konsolidierten Ergebnisrechnung** und der **konsolidierten Vermögensrechnung**. Ihm sind eine **Kapitalflussrechnung** (§ 89 KommHV-Doppik), eine **Eigenkapitalübersicht** (§ 89 KommHV-Doppik) und ein **Konsolidierungsbericht** (§ 90 KommHV-Doppik) beizufügen. Der Konsolidierungsbericht muss auch Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz enthalten (§ 90 Abs. 2 KommHV-Doppik). 6

In ihm werden der Jahresabschluss der **Kommune** mit den Jahresabschlüssen der nachgeordnete Aufgabenträger zu einem Gesamtabschluss als eine einzige Rechnungslegung über alle Aktivitäten einer Kommune verbunden und dabei zwischen der Kommune und den nachgeordneten Aufgabenträgern (auch wechselseitig) wirtschaftliche Verflechtungen „herausgerechnet“ (konsolidiert). 7

Der konsolidierte Jahresabschluss ist erst ab dem fünften Haushaltsjahr aufzustellen, das dem Haushaltsjahr der Einführung der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung durch die jeweilige Kommune folgt, nicht jedoch vor dem 1. Januar 2012. Die zuständige Rechtsaufsichtsbehörde kann auf Antrag einen späteren Zeitpunkt bestimmen, wenn eine vollständige Konsolidierung noch nicht möglich ist. 8

3. Der Weg zum konsolidierten Jahresabschluss (Übersicht)

Die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses lässt sich in folgende Schritte gliedern:	9
- Vorarbeiten	10
- Festlegung des Konsolidierungskreises	11
- Festlegung der Konsolidierungsform für jeden in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger	12
- Vereinheitlichung des Ausweises (Überleitungstabelle)	13
- Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung (Erstellung Einzelabschlüsse II)	14
- Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten (Erstellung Einzelabschlüsse III)	15
- Addition der Einzelabschlüsse III (Erstellung Summenabschluss)	16
- Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses einschließlich der	17
- Einbeziehung der assoziierten Aufgabenträger (hier: nach der Equity-Methode).	18

4. Die Schritte im Einzelnen

4.1 Vorarbeiten

4.1.1 Informationsrecht und Mitwirkungspflicht

Die Erstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses erfordert die Weitergabe umfangreicher Informationen und Unterlagen des nachgeordneten Aufgabenträgers an die Kommune. 19

Die Kommune **hat** bei den nachgeordneten Aufgabenträgern darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen alle Informationen und Unterlagen zu erhalten, die sie für die Konsolidierung der Jahresabschlüsse für erforderlich hält (vgl. Art. 102a Abs. 4 GO/Art. 88a Abs. 4 LKrO/Art. 84a Abs. 4 BezO). Die Kommune ist also³ **berechtigt und verpflichtet**, alle nach ihrer Einschätzung notwendigen Informationen und Unterlagen von den nachgeordneten Aufgabenträgern zu verlangen. 20

Die nachgeordneten Aufgabenträger sind³ in gleicher Weise wie Tochterunternehmen innerhalb privater Konzerne **zur Unterstützung der Kommune** bei der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses **verpflichtet**. Sie sind dementsprechend **nicht befugt, sich einem dahingehenden Informationsbegehren der Kommune zu widersetzen**, insbesondere nicht unter Verweis auf angebliche Verschwiegenheitspflichten (vgl. insb. auch § 51a GmbHG, § 4 Sätze 1, 3 KUV). 21



Praxisüblich bei der Erstellung konsolidierter Jahresabschlüsse ist eine strukturierte Kommunikation zwischen Kommune und nachgeordnetem Aufgabenträger, d. h. die Kommune bestimmt Art und Struktur des Informationsbedarfs, der nachgeordnete Aufgabenträger liefert in entsprechender Form. Zur Qualitätssicherung sind in diesem Fall Stichprobenkontrollen der Kommune möglich. 22

Die **Kosten für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses** sind aus kommunalen Haushaltsmitteln zu bestreiten und können nicht auf die nachgeordneten Aufgabenträger abgewälzt werden. Umgekehrt können nachgeordnete Aufgabenträger für die von ihnen zu leistenden Aufgaben im Rahmen der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses einen Kostenersatz von der Kommune nicht beanspruchen. 23

4.1.2 Ausgangsinformationen

Zunächst sind **neben der Kommune an sich** sämtliche dem Grunde nach in Betracht kommenden nachgeordneten Aufgabenträger zu erheben. Da sich hier immer wieder Veränderungen ergeben können, gilt dies nicht nur für die erstmalige Aufstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses. 24

³ soweit erforderlich durch eine entsprechende Regelung in Gesellschaftsvertrag oder Satzung



Die folgenden Schritte werden erleichtert, wenn bereits im Rahmen der Vorarbeiten bestimmte Informationen für die Kommune und jeden nachgeordneten Aufgabenträger erhoben werden. Diese Informationen wurden im „Erhebungsbogen Basisdaten“ (Anlage 1) zusammengestellt.

25

4.2 Festlegung des Konsolidierungskreises

4.2.1 Grundsätzliches

Mit dem Jahresabschluss der Kommune sind die in Art. 102a Abs. 1 Satz 1/Art. 88a Abs. 1 LKrO/Art. 84a Abs. 1 Satz 1 BezO genannten nachgeordneten Aufgabenträger zu konsolidieren. Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises und die Form der Konsolidierung hängen neben der Rechtsform der in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger vor allem vom Grad der Einflussnahme der Kommune auf diese Aufgabenträger ab.

26

Zu prüfen im Falle jedes einzelnen nachgeordneten Aufgabenträgers ist daher, ob unmittelbar oder mittelbar ein **beherrschender Einfluss** (Art. 102a Abs. 2 Satz 1 GO/Art. 88a Abs. 2 Satz 1 LKrO/Art. 84a Abs. 2 Satz 1 BezO i. V. m. § 290 HGB) oder ein **maßgeblicher Einfluss** (Art. 102a Abs. 2 Satz 2 GO/Art. 88a Abs. 2 Satz 2 LKrO/Art. 84a Abs. 2 Satz 2 BezO i. V. m. § 311 HGB) der Kommune vorliegt.

27

Ein **beherrschender Einfluss** (Art. 102a Abs. 2 Satz 1 GO/Art. 88a Abs. 2 Satz 1 LKrO/Art. 84a Abs. 2 Satz 1 BezO i. V. m. § 290 HGB) liegt vor, wenn der Kommune unmittelbar oder mittelbar

28

- beim jeweiligen nachgeordneten Aufgabenträger die Mehrheit der Stimmrechte (der Gesellschafter) zusteht,
- bei einem nachgeordneten Aufgabenträger das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist,
- das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit dem nachgeordneten Aufgabenträger geschlossenen Beherrschungsvertrages oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des nachgeordneten Aufgabenträgers zu bestimmen, oder
- bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen des nachgeordneten Aufgabenträgers trägt, der zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels der Kommune dient (Zweckgesellschaft).

Dabei kommt es nicht auf die tatsächliche Ausübung eines beherrschenden Einflusses, sondern lediglich auf die Möglichkeit eines solchen an.

Ist ein beherrschender Einfluss zu verneinen, stehen der Kommune oder einem im Wege der Vollkonsolidierung in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger jedoch direkt oder indirekt mindestens ein Fünftel der Stimmrechte (der Gesellschafter) zu, so wird ein **maßgeblicher Einfluss** (Art. 102a Abs. 2 Satz 2 GO/Art. 88a Abs. 2 Satz 2 LKrO/Art. 84a Abs. 2 Satz 2 BezO i. V. m. § 311 HGB) widerlegbar vermutet. Bei der Berechnung der Quote sind § 290 Abs. 3 und 4 HGB anzuwenden, d. h. auch die von Tochterunternehmen der Kommune gehaltenen Stimmrechte sind bei der Berechnung der Quote zu berücksichtigen. 29

§ 311 HGB verlangt nach seinem eindeutigen Wortlaut im Gegensatz zu § 290 HGB die **tatsächliche Ausübung des maßgeblichen Einflusses** auf die Geschäfts- und Finanzpolitik. Ob ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird, kann in Anlehnung an DRS 8.3 anhand folgender Anhaltspunkte beurteilt werden: 30

- Zugehörigkeit eines Vertreters der Kommune zum Verwaltungsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des Beteiligungsunternehmens,
- Mitwirkung an der Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens,
- Austausch von Führungspersonal zwischen der Kommune und dem Beteiligungsunternehmen,
- wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen der Kommune und dem Beteiligungsunternehmen,
- Bereitstellung von wesentlichem technischem Know-how durch die Kommune.

Ist als Ergebnis dieser Prüfung weder ein beherrschender noch ein maßgeblicher Einfluss zu bejahen, so wird der betroffene nachgeordnete Aufgabenträger als eine mit den **fortgeführten Anschaffungskosten bewertete Beteiligung** in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen. 31

Eine Einbeziehung zu fortgeführten Anschaffungskosten bedeutet, dass der Beteiligungsbuchwert **dieses** nachgeordneten Aufgabenträgers **unverändert** aus dem Jahresabschluss in den konsolidierten Jahresabschluss übernommen wird, **also nicht eliminiert werden muss**. Ein zusätzlicher Aufwand entsteht durch die Einbeziehung zu Anschaffungskosten also **gerade nicht**.



Auch soweit ein nachgeordneter Aufgabenträger nur als eine mit den (fortgeführten) Anschaffungskosten bewertete Beteiligung in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen wird, sind Angaben über die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Zusammensetzung der Organe der Gesellschaft, die Bezüge der einzelnen Mitglieder des geschäftsführenden Unternehmensorgans gemäß Art. 94 Abs. 1 Nr. 5 GO/Art. 82 Abs. 1 Nr. 5 LKrO/Art. 80 Abs. 1 Nr. 5 BezO, die Ertragslage und die Kreditaufnahme, **soweit** der Kommune mindestens der zwanzigste Teil der Anteile des nachgeordneten Aufgabenträgers gehört, in den Konsolidierungsbericht aufzunehmen (vgl. unten Tz. 119 sowie § 90 Abs. 2 KommHV-Doppik i. V. m. Art. 94 Abs. 3 GO/Art. 82 Abs. 3 LKrO/ Art. 80 Abs. 3 BezO). 32

4.2.2 Nachgeordnete Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung

Ist ein **maßgeblicher**, aber kein beherrschender **Einfluss** zu bejahen, so kann von einer Einbeziehung in den konsolidierten Jahresabschluss abgesehen werden, wenn der nachgeordnete Aufgabenträger für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von **untergeordneter Bedeutung ist** (Art. 102a Abs. 2 Satz 2 GO/Art. 88a Abs. 2 Satz 2 LKrO/Art. 84a Abs. 2 Satz 2 BezO). In diesem Fall ist der nachgeordnete Aufgabenträger als eine mit den (fortgeführten) Anschaffungskosten bewertete Beteiligung in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen.

33



Auch im Falle eines nachgeordneten Aufgabenträgers, der einem **beherrschenden Einfluss** der Kommune unterliegt, kann analog § 296 Abs. 2 HGB von einer Einbeziehung in den konsolidierten Jahresabschluss abgesehen werden, wenn dieser für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von **untergeordneter Bedeutung** ist. Wird ein nachgeordneter Aufgabenträger aufgrund § 296 Abs. 2 HGB analog nicht vollkonsolidiert, ist zu prüfen, ob die Kommune die Geschäfts- und Finanzpolitik des nachgeordneten Aufgabenträgers maßgeblich beeinflusst und dieser daher nach der Equity-Methode im konsolidierten Jahresabschluss zu bilanzieren ist. Ist auch in diesem Fall eine untergeordnete Bedeutung (siehe Tz 33) zu bejahen, so wird die Beteiligung an diesem Aufgabenträger als eine mit den (fortgeführten) Anschaffungskosten bewertete Beteiligung im konsolidierten Jahresabschluss berücksichtigt.

34



Liegen die Voraussetzungen hierfür vor, so ist die Kommune analog § 290 Abs. 5 i. V. m. § 296 Abs. 2 HGB von der Pflicht, einen konsolidierten Jahresabschluss aufzustellen (einschließlich der nach § 88 Satz 2 KommHV-Doppik beizufügenden Unterlagen) befreit.

34a



Im Anhang zum Jahresabschluss (§ 86 KommHV-Doppik) sind in diesem Fall

- der Umstand der Befreiung zu benennen,
- das Vorliegen der Voraussetzungen hierfür zu erläutern und
- die Angaben zu den in § 86 Abs. 2 Nr. 14 KommHV-Doppik aufgeführten anderen Organisationen und juristischen Personen um die nach Tz. 119 geforderten Angaben zu ergänzen. Hierzu kann die Erleichterung nach Tz. 120 in Anspruch genommen werden.

34b

Ist die Kommune analog § 290 Abs. 5 i. V. m. § 296 Abs. 2 HGB von der Pflicht zur Aufstellung befreit oder wird ein nachgeordneter Aufgabenträger wegen untergeordneter Bedeutung nach Art. 102a Abs. 2 Satz 2 GO/Art. 88a Abs. 2 Satz 2 LKrO/Art. 84a Abs. 2 Satz 2 BezO bzw. § 296 Abs. 2 HGB analog nur zu (fortgeführten) Anschaffungskosten einbezogen, so sind die Voraussetzungen für die Befreiung oder die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts jährlich zu überprüfen. Liegen die Voraussetzungen für die Befreiung oder für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nicht mehr vor, so ist der nachgeordnete Aufgabenträger spätestens zu dem Zeitpunkt, ab dem die Voraussetzungen entfallen

35

sind, je nach Grad der Einflussnahme wieder im Wege der Vollkonsolidierung bzw. der Quotenkonsolidierung oder der Konsolidierung nach der Equity-Methode in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen bzw. ein konsolidierter Jahresabschluss (einschließlich der beizufügenden Unterlagen) aufzustellen.



Für die Beurteilung einer untergeordneten Bedeutung kann auf die **Bilanzsumme**, die **Verbindlichkeiten**, das **Eigenkapital**, die **Rückstellungen**, das **Anlagevermögen** sowie auf den **Betriebsaufwand** („Positionen“) abgestellt werden.

36

Als von **untergeordneten Bedeutung** können nachgeordnete Aufgabenträger dann eingeschätzt werden, wenn jeweils die Summe der einzelnen nach der Beteiligungsquote der Kommune gewichteten Positionen dieser Aufgabenträger insgesamt höchstens jeweils 5% der nach der Beteiligungsquote der Kommune gewichteten Summe der Positionen aller dem Grunde nach (Art. 102a Abs. 1 GO/Art. 88a Abs. 1 LKrO/Art. 84a Abs. 1 BezO) in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger und der Kommune selbst repräsentieren.

Im Interesse der Kontinuität des Konsolidierungskreises ist darauf zu achten, dass die Umstände (Bilanzpositionen), die zur Einstufung eines nachgeordneten Aufgabenträgers als von untergeordneter Bedeutung führen, nicht auf Einmalwirkungen beruhen dürfen und nachhaltig sein müssen.

37

Auch im Übrigen steht es den Kommunen frei, Aufgabenträger, die nach den vorstehenden Ausführungen als von untergeordneter Bedeutung einzuordnen sind, gleichwohl in den Konsolidierungskreis einzubeziehen.

38



Ein Ermittlungsschema für Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ist als Anlage 2 diesem Leitfaden beigelegt. Die hierfür erforderlichen Informationen können mittels des „Erhebungsbogen Basisdaten“ (Anlage 1) erhoben werden und finden sich dort unter Ziffer 13, 14, 15, 16, 17a sowie 6.

39

4.2.3 Mittelbare (indirekte) Beteiligungen

In der kommunalen Praxis bestehen zum Teil zwischen der Kommune und dem nachgeordneten Aufgabenträger nur mittelbare (indirekte) Beteiligungen über eine oder mehrere andere (unmittelbar) nachgeordnete Aufgabenträger. Solche mittelbar nachgeordneten Aufgabenträger sind in gleicher Weise wie unmittelbar nachgeordnete Aufgabenträger in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen.

40



Teilweise erstellen nachgeordnete Aufgabenträger mit eigenen Tochtergesellschaften (z. B. Stadtwerke-Konzerne) eigene **Teilkonzernabschlüsse**. Zur Vereinfachung kann die Kommune anstelle der jeweiligen Einzelabschlüsse dieser Teilkonzernunternehmen den Teilkonzernabschluss insgesamt für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses zugrunde legen.

41

Dies ist auch dann zulässig, wenn die Teilkonzernabschlüsse nicht nach der

42

KommHV-Doppik, sondern nach anderen Rechnungslegungsvorschriften (wie beispielsweise nach HGB, EBV, KUV, WkKV oder WkPV) aufgestellt wurden. Eine Bewertungsanpassung solcher Teilkonzernabschlüsse an die Rechtsgrundlagen der KommHV-Doppik ist damit keine Voraussetzung für ihre Zugrundelegung bei der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses.	43
Nicht zulässig ist hingegen das Abstellen auf Teilkonzernabschlüssen, welche nach den internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) erstellt wurden.	44



Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist im Konsolidierungsbericht zu erläutern (§ 90 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a KommHV-Doppik). Insbesondere ist es erforderlich darzulegen, dass wegen untergeordneter Bedeutung nicht einbezogene nachgeordnete Aufgabenträger hierfür die Voraussetzungen erfüllen.	45
--	----

4.3 Festlegung der Konsolidierungsform für jeden in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger

Im Falle eines **beherrschenden Einflusses** über einen nachgeordneten Aufgabenträger ist zwingend eine **Vollkonsolidierung** durchzuführen. Diese umfasst die sog. **Kapitalkonsolidierung** (unter Berücksichtigung der Eigenkapitalanteile anderer Gesellschafter), eine **Schuldenkonsolidierung**, eine **Zwischenergebniseliminierung** sowie eine **Aufwands- und Ertragskonsolidierung**.

Auf die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung sowie die Konsolidierung einzelner Aufwendungen und Erträge kann verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge bzw. die Behandlung der Zwischenergebnisse aus Sicht des Gesamtabchlusses für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nur von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 303 Abs. 2, § 304 Abs. 2, § 305 Abs. 2 HGB).



Für die Beurteilung einer untergeordneten Bedeutung kann auf 5 % der gewählten Maßgröße abgestellt werden. Dabei kommt es nicht darauf an, dass die einzelnen zu konsolidierenden Positionen für sich genommen unwesentlich sind, sondern auf die Summe der dann nicht eliminierten Positionen. Bei der Schuldenkonsolidierung kommt es auf die Bruttobeträge der wegzulassenden Forderungen und Schulden im Verhältnis zur Höhe der betrachteten Bilanzposten und nicht zur Bilanzsumme der Summenbilanz an.	48
---	----



Die Kommune hat im Konsolidierungsbericht einen solchen Verzicht auf Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung zu begründen und die Auswirkungen auf den Gesamtabchluss darzustellen (vgl. § 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, Nr. 2 Buchst. a KommHV-Doppik).	49
--	----



Für die Darstellung der Auswirkungen des Verzichts auf die Zwischenergebniseliminierung ist ein allgemeiner Hinweis ausreichend, z. B. dahingehend, dass nur ein geringer Gewinnaufschlag verrechnet wird.	50
--	----

Werden Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung sowie gemeinsame Kommunalunternehmen nicht nach Art. 102a Abs. 2 Satz 1 GO/Art. 88a Abs. 2 Satz 1 LKrO/Art. 84a Abs. 2 Satz 1 BezO i. V. m. § 290 HGB vollkonsolidiert, ist für diese Aufgabenträger wahlweise eine **Quotenkonsolidierung** oder eine Konsolidierung nach der **Equity-Methode** durchzuführen. 51

Die **Quotenkonsolidierung** umfasst die gleichen Schritte wie die Vollkonsolidierung, jedoch werden die Einzelpositionen des nachgeordneten Aufgabenträgers nicht zu 100%, sondern nur mit dem auf die Kommune entfallenden Anteil in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen. 52

Im Rahmen des Projektes wurden Fragen zur Quotenkonsolidierung zugunsten der Equity-Methode zurückgestellt. Daher enthält sich auch dieser Leitfaden etwaiger Aussagen hierzu.

Liegt eine Beteiligung i.S. des § 271 Abs. 1 HGB an einem nicht in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen Aufgabenträger vor und übt die Kommune oder ein im Wege der Vollkonsolidierung in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogener nachgeordneter Aufgabenträger auf diesen (nicht in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen) Aufgabenträger einen **maßgeblichen Einfluss** auf die Geschäfts- und Finanzpolitik aus, sind die Anteile an diesem Aufgabenträger im konsolidierten Jahresabschluss nach der **Equity-Methode** zu bilanzieren. Die Equity-Methode ist auch auf die in Art. 102a Abs. 1 Nr. 3 GO/Art. 88a Abs. 1 Nr. 3 LKrO/Art. 84a Abs. 1 Nr. 3 BezO genannten Aufgabenträger, soweit diese nicht nach Art. 102a Abs. 2 Satz 3 GO/Art. 88a Abs. 2 Satz 3 LKrO/Art. 84a Abs. 2 Satz 3 BezO quotenkonsolidiert werden sowie auf nachgeordnete Aufgabenträger, die nach § 296 Abs. 2 HGB analog nicht in den Vollkonsolidierungskreis einbezogen werden, anzuwenden. 53



Die angewandten Konsolidierungsmethoden sind im Konsolidierungsbericht zu erläutern (§ 90 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a KommHV-Doppik). 54

4.4 Vereinheitlichung des Ausweises (Überleitungstabelle)

Die Kommune und ihre nachgeordneten Aufgabenträger arbeiten nach unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften (z. B. KommHV-Doppik, HGB, KUV, EBV, WkKV, WkPV) mit unterschiedlicher Strukturierung und Tiefe ihrer Rechnungslegung. Mittels sog. Überleitungstabellen wird der Ausweis der einzelnen Positionen der zu berücksichtigenden Aufgabenträger in einen einheitlichen Positionsrahmen zusammengeführt. 55



Die Projektgruppe hat beispielhaft Überleitungstabellen für die gängigsten Aufgabenträger erarbeitet. Diese Überleitungstabellen Werden über die Internetpräsenz des Staatsministeriums des Innern, für Bau und Verkehr bereitgestellt. 56

Die Überleitungstabellen sind an die örtlichen Verhältnisse anzupassen.

Mit Blick auf die Arbeitsteilung zwischen Kommune und nachgeordnetem Aufgabenträger und die erfahrungsgemäß bessere Kenntnis des eigenen Kontenplans erscheint es zweckmäßig, die Überleitungstabellen auf Ebene des nachgeordneten Aufgabenträgers (und nicht der Kommune selbst) befüllen zu lassen. 57

4.5 Vereinheitlichung der Bilanzstichtage

Haben nachgeordnete Aufgabenträger ein abweichendes Wirtschaftsjahr und erstellen diese die Jahresabschlüsse mit einem Abschlussstichtag **vor** dem 30. September, dann sind Zwischenabschlüsse zum Bilanzstichtag der Kommune erforderlich. 58



Für die mittels Vollkonsolidierung einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger kann, sofern der Abschlussstichtag um höchstens drei Monate vor dem 31.12. liegt, analog § 299 Abs. 2 HGB von einem Zwischenabschluss abgesehen werden. Differenzen bei den einzelnen Konsolidierungsschritten (insb. Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung) sind in diesem Fall erfolgsneutral zu konsolidieren. Gleiches gilt auch für Aufgabenträger, die nach Art. 102a Abs. 2 Satz 3 GO/Art. 88 Abs. 2 Satz 3 LKrO/Art. 84 Abs. 2 Satz 3 BezO gemäß § 310 Abs. 2 HGB anteilmäßig konsolidiert werden. 59



Randnummer 59 gilt entsprechend für im Wege der Vollkonsolidierung einbezogene Theaterbetriebe, deren Wirtschaftsjahr vom 01.09. bis zum 31.08. des Folgejahres reicht. 59a



Abweichungen bei den Bilanzstichtagen von nachgeordneten Aufgabenträgern zum Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses beeinträchtigen das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die das zu vermittelnde Bild beeinträchtigen und zwischen dem Abschlussstichtag des nachgeordneten Aufgabenträgers und dem 31.12. liegen, sind im Konsolidierungsbericht anzugeben. 60

Für die nach der Equity-Methode einzubeziehenden Aufgabenträger ist jeweils der letzte Jahres-/Konzernabschluss auch bei abweichendem Abschlussstichtag zugrunde zu legen (§ 312 Abs. 6 HGB). 61

4.6 Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung (Erstellung Einzelabschlüsse II)

Die Rechnungslegungsvorschriften (bzw. darin enthaltene Wahlrechte) sehen zudem unterschiedliche Vorgaben zu Ansatz und Bewertung einzelner Positionen der Vermögens- bzw. Ergebnisrechnung vor bzw. gestatten diese. 62

Im Zuge der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses sind Ansatz und Bewertung der einzelnen Positionen zu überprüfen und nach den Richtlinien der Kommune **einheitlich neu auszuüben**. Hieraus entstehen die Einzelabschlüsse II. 63

Eine Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung in den Einzelabschlüssen der nachgeordneten Aufgabenträger erfordert detaillierte Einblicke in die Buchhaltung (z. B. Anlagenbuchhaltung) des nachgeordneten Aufgabenträgers. **Praxisüblich** mit Blick auf die Arbeitsteilung ist es, diese Aufgabe auf Basis der Vorgaben der Kommune (z. B. zur Bewertung von Vermögensgegenständen, Schulden, Sonderposten und Rechnungsabgrenzungsposten, zur Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, zum Geschäftsjahr (Zwischenabschluss!)) durch den nachgeordneten Aufgabenträger selbst durchführen zu lassen.

64



Im Zuge der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses kann auf die Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung verzichtet werden.

65

Verzichtet werden kann auf die **Umbewertung von Pensionsrückstellungen**. Die **Netto-Bilanzierung** von bezuschussten bzw. steuerlich sondergeförderten Vermögensgegenständen kann **beibehalten** werden. Verzichtet werden kann daneben insbesondere auch auf die Anpassung von

- **Bewertungsvereinfachungsverfahren** (Festwert, Lifo-/Fifo-Verfahren, Durchschnittswertverfahren), falls diese bei den zu konsolidierenden Betrieben und der Kommune unterschiedlich angewandt werden,
- **Herstellungskosten**; nach dem HGB und der KommHV-Doppik gibt es unterschiedliche Wahl- und Pflichtbestandteile der Herstellungskosten, ebenso werden diese ggf. unterschiedlich durch die Aufgabenträger ausgeübt. Eine Anpassung dieser Unterschiede ist im Rahmen des konsolidierten Jahresabschlusses nicht erforderlich. Eine mögliche Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen durch die einbezogenen Aufgabenträger ist im Gesamtabchluss jedoch zu eliminieren sowie
- **Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden**, da diese in der Regel betriebsspezifisch sind.



Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (auch **hinsichtlich des Verzichts auf die Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung**) samt Begründung sind im Konsolidierungsbericht anzugeben; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen (§ 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d i. V. m. § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik). Betragsmäßige Darstellungen sind hierfür nicht erforderlich.

66

4.7 Aufdeckung stiller Reserven und Lasten (Erstellung Einzelabschlüsse III)

Die (vom Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip geprägten) Rechnungslegungsvorschriften lassen teilweise stille Reserven sowie vereinzelt stille Lasten zu. **Stille Reserven** bestehen u. a., wenn der Zeitwert eines Vermögensgegenstandes seinen Buchwert übersteigt. Sie entstehen z. B. dann, wenn ein bilanziell vollständig abbeschriebener Vermögensgegenstand wirtschaftlich noch über einen realisierbaren Restwert verfügt. **Stille Lasten** können vorliegen, wenn der Zeitwert eines Vermögensgegenstandes unterhalb des Buchwertes liegt. Stille Lasten sind wegen des Imparitäts- und des Niederstwertprinzips seltener anzutreffen als stille Reserven. Sie können sich typisch bei Wertpapieren des Anlagevermögens aufgrund temporärer Marktpreisschwankungen finden.

67

Im Zuge der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses sind stille Reserven und stille Lasten aufzudecken und zu dem für den konsolidierten Jahresabschluss maßgeblichen Zeitpunkt neu zu bewerten. Hieraus entstehen die Einzelabschlüsse III. (Auf Tz. 70 wird jedoch hingewiesen.) 68

Die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten in den Einzelabschlüssen der nachgeordneten Aufgabenträger erfordert detaillierte Einblicke in die Buchhaltung und Kenntnis des tatsächlichen Zustandes von Vermögensgegenständen und des Schuldenstandes des nachgeordneten Aufgabenträgers. **Praxisüblich** mit Blick auf die Arbeitsteilung ist auch hier, diese Aufgabe auf Basis der Vorgaben der Kommune (d. h. des Neubewertungszeitpunktes) durch den nachgeordneten Aufgabenträger selbst durchführen zu lassen. 69



Im Zuge der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses kann auch auf die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten verzichtet werden. 70



Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (auch **hinsichtlich des Verzichts auf die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten**) samt Begründung sind im Konsolidierungsbericht anzugeben; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen (§ 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d i. V. m. § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik). Beträgsmäßige Darstellungen sind hierfür nicht erforderlich. 71

4.8 Addition der Einzelabschlüsse III (Erstellung Summenabschluss)

Die einzelnen Posten der Einzelabschlüsse III (Vermögensrechnung III, Ergebnisrechnung III) sind je Posten aufzuaddieren. 72

Der daraus entstehende Summenabschluss gliedert sich in eine Summenvermögensrechnung und eine Summenergebnisrechnung. Er berücksichtigt noch nicht die internen Verflechtungen zwischen Kommune und Aufgabenträgern. 73

Bei mehrstufigen Konzernen (d. h. nachgeordneten Aufgabenträgern mit eigenen Töchtern) wird bei Anwendung der sog. Kettenkonsolidierung auf jeder Stufe ein Summenabschluss gebildet, in den die Einzelabschlüsse III der unteren Stufe einbezogen werden. 74



Zur Vereinfachung kann die Kommune anstelle der jeweiligen Einzelabschlüsse dieser Teilkonzernunternehmen den Teilkonzernabschluss insgesamt für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses zugrunde legen (vgl. oben Tz. 40 bis 44). 75



Die angewandten Konsolidierungsmethoden sind **auch hinsichtlich des Einbezugs von Teilkonzernabschlüssen** im Konsolidierungsbericht zu erläutern (§ 90 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a KommHV-Doppik), vgl. oben Tz. 45. 76

Aus dem Summenabschluss (Summenergebnisrechnung und Summenvermögensrechnung) wird unter Berücksichtigung der Konsolidierungsmaßnahmen nach Ziff. 4.9.1 und 4.9.2 der **konsolidierte Jahresabschluss (konsolidierte Ergebnisrechnung** – vgl. Anlage 3 und **konsolidierte Vermögensrechnung** – vgl. Anlage 4, § 88 Satz 1 KommHV-Doppik) abgeleitet. 77

4.9 Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses

4.9.1 Vollkonsolidierung 78

Die Vollkonsolidierung beinhaltet die Kapitalkonsolidierung, die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung. Durch diese Konsolidierungsmaßnahmen sollen die Beteiligungsverhältnisse zwischen der Kommune und den in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen Aufgabenträgern eliminiert und sonstige interne Verflechtungen zwischen Kommune und Aufgabenträgern vor Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses aufgerechnet werden.

Kapitalkonsolidierung: Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung wird der Beteiligungsbuchwert der Kommune an einem voll zu konsolidierenden nachgeordneten Aufgabenträger mit dem (anteiligen) neu bewerteten (sofern das Wahlrecht durch die Kommune entsprechend ausgeübt wird) Eigenkapital dieses Aufgabenträgers verrechnet. 79

Die Kapitalkonsolidierung ist nach § 301 Abs. 1 HGB auf Grundlage der Erwerbsmethode nach der Neubewertungsmethode durchzuführen. Nach dem Grundsatz des Einzelerwerbs wird dabei davon ausgegangen, dass die Kommune nicht nur Anteile am Eigenkapital des voll zu konsolidierenden nachgeordneten Aufgabenträgers, sondern vielmehr dessen Vermögensgegenstände, Schulden, Sonderposten und Rechnungsabgrenzungsposten einzeln erworben hat. Diese Vermögensgegenstände, Schulden, Sonderposten und Rechnungsabgrenzungsposten sind im konsolidierten Jahresabschluss mit ihren Zeitwerten zu dem für die Erstkonsolidierung maßgeblichen Zeitpunkt nach § 301 Abs. 2 HGB anzusetzen. Im Rahmen dieser Neubewertung sind grundsätzlich sämtliche zu diesem Zeitpunkt vorhandene stille Reserven und Lasten aufzudecken. Zum Verzicht auf die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten vgl. oben Abschnitt 4.7. 80

- **Kapitalkonsolidierung unter Annahme einer 100%-Beteiligung:** 81
Der Beteiligungsbuchwert der Kommune wird mit dem (sofern das Wahlrecht durch die Kommune entsprechend ausgeübt wird gegebenenfalls neu bewerteten) Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträgers verrechnet. Ist der Beteiligungsbuchwert der Kommune höher als das Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträgers, so ist die Differenz als **aktiver Unterschiedsbetrag** (Geschäfts- oder Firmenwert) auszuweisen. Ist der Beteiligungsbuchwert niedriger als das Eigenkapital, so ist die Differenz als **passiver Unterschiedsbetrag** (Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung) auszuweisen.

Der **aktive Unterschiedsbetrag** (Geschäfts- oder Firmenwert) ist planmäßig 82

über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben, es sei denn, eine vsl. dauerhafte Wertminderung erfordert eine außerplanmäßige Abschreibung.

Nach DRS 4 darf eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren für die planmäßige Abschreibung nur in begründeten Ausnahmefällen zugrunde gelegt werden. Auch ist eine andere als die lineare Abschreibungsmethode nur dann zulässig, wenn überzeugende Gründe dafür vorliegen, dass diese Methode den Abnutzungsverlauf zutreffend widerspiegelt (vgl. DRS 4, Tz. 31). 83

Passive Unterschiedsbeträge dürfen in der Folgezeit erfolgswirksam nur aufgelöst werden, wenn der Betrag am Abschlussstichtag einem realisierten Gewinn entspricht oder eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des nachgeordneten Aufgabenträgers eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind (vgl. § 309 HGB). 84

- **Kapitalkonsolidierung unter Annahme einer 50%+x - Beteiligung:** 85
Der Beteiligungsbuchwert der Kommune wird **nur** mit dem **anteiligen** (sofern das Wahlrecht durch die Kommune entsprechend ausgeübt wird gegebenenfalls neu bewerteten) Eigenkapital des jeweiligen nachgeordneten Aufgabenträgers verrechnet.
Die verbleibenden Anteile am Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträgers werden als Ausgleichsposten für **Anteile anderer Gesellschafter** erfasst (vgl. § 307 Abs. 1 HGB).
Bestehen zwischen dem Beteiligungsbuchwert der Kommune und dem **anteiligen** Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträgers betragsmäßige Unterschiede, so gelten die vorstehenden Ausführungen (Tz. 82 – 84).

Schuldenkonsolidierung: Forderungen und Schulden zwischen Kommune und nachgeordnetem Aufgabenträger bzw. zwischen nachgeordneten Aufgabenträgern werden aufgerechnet. Die Schuldenkonsolidierung betrifft alle Bilanzposten, die aus Sicht des Gesamtabchlusses Forderungs- und Schuldencharakter haben können, wie z. B. geleistete Anzahlungen, Ausleihungen, Verbindlichkeiten, Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens, Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände, Kassen- und Bankbestände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, aber auch Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen (vgl. z. B. § 75 KommHV-Doppik). 86

Stehen sich die zu konsolidierenden Forderungen und Schulden in unterschiedlicher Höhe gegenüber, können im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sog. **echte und unechte Aufrechnungsdifferenzen** entstehen. 87

Unechte Aufrechnungsdifferenzen ergeben sich aufgrund fehlerhafter und/oder zeitlich unterschiedlicher Buchungen in den Einzelabschlüssen. Sie sind noch vor Durchführung der Schuldenkonsolidierung in den Jahresabschlüssen der Kommune und der Aufgabenträger oder in den Einzelabschlüssen II zu korrigieren. 88

Echte Aufrechnungsdifferenzen beruhen auf den für die Kommunen und die einbezogenen Aufgabenträger gesetzlich maßgeblichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Beispiele sind 89

- Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der Kommune und den einbezogenen Aufgabenträgern, die aufgrund des Realisations- und Imparitätsprinzips (§ 76 Nr. 3 KommHV-Doppik, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) in Einzelfällen in den Jahresabschlüssen zu unterschiedlichen Zeitpunkten oder aber in unterschiedlicher Höhe bilanziert werden müssen oder
- Rückstellungen, denen keine korrespondierenden Aktivposten gegenüberstehen.

Echte Aufrechnungsdifferenzen sind im konsolidierten Jahresabschluss durch die Schuldenkonsolidierung zu eliminieren und ggf. in der konsolidierten Ergebnisrechnung erfolgswirksam zu verrechnen. 90



Zur Vereinfachung kann auf die Eliminierung von Verbundbeziehungen aus Sammeldebitoren/-kreditoren bzw. aus Vorverfahren verzichtet werden. 91

Unbedeutende echte und unechte Aufrechnungsdifferenzen aus der Schuldenkonsolidierung dürfen als Restbetrag in den Posten Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen werden.

Zwischenergebniseliminierung: In den konsolidierten Jahresabschluss sind auch Vermögensgegenstände zu übernehmen, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen der Kommune und den in den in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger oder den Aufgabenträgern untereinander beruhen. Durch die Zwischenergebniseliminierung sind die aus diesen Lieferungen und Leistungen resultierenden Gewinne und Verluste zu neutralisieren. 92

Die Zwischenergebniseliminierung setzt kumulativ

- eine **Lieferung oder Leistung** zwischen der Kommune und einem in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger oder den Aufgabenträgern untereinander voraus,
- die einen **Vermögensgegenstand** des Anlage- oder Umlaufvermögens betrifft, der zum Stichtag des konsolidierten Jahresabschlusses zwar sowohl im Jahresabschluss der Kommune oder eines einzubeziehenden Aufgabenträgers als auch in der konsolidierten Vermögensrechnung zu bilanzieren ist,
- dessen **Wertansatz** im Einzelabschluss und im konsolidierten Jahresabschluss sich jedoch aufgrund der jeweils maßgeblichen Bewertungsvorschriften **unterscheidet**.

Das **Zwischenergebnis** ist die Differenz zwischen dem Buchwert des gelieferten Vermögensgegenstandes im Jahresabschluss der Kommune oder der einzubeziehenden Aufgabenträger und dem im konsolidierten Jahresabschluss zu berücksichtigenden Wertansatz. 93

Wichtig: Die Zwischenergebniseliminierung betrifft nach dem Wortlaut des § 304 Abs. 1 HGB Sachverhalte, die in der konsolidierten Vermögensrechnung bilanziell abzubilden sind. Die sonstigen im Zusammenhang mit den betroffenen Lieferungen und Leistungen auf Einzelabschlusssebene entstandenen Aufwendungen und Erträge sind im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 305 HGB zu berücksichtigen. 94

Aufwands- und Ertragskonsolidierung: Aufwendungen und Erträge zwischen Kommune und nachgeordnetem Aufgabenträger bzw. zwischen nachgeordneten Aufgabenträgern sind zu eliminieren. In der konsolidierten Ergebnisrechnung sind nur Aufwendungen und Erträge darzustellen, die aus Geschäftsvorfällen mit außenstehenden, d.h. nicht in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen Dritten resultieren. 95



Ergeben sich im Rahmen der Aufwands- und Ertragseliminierung Unstimmigkeiten zwischen den gebuchten Werten bei der Kommune und bei den nachgeordneten Aufgabenträgern, dann können zur Minimierung des Aufwands die bei der Kommune gebuchten Salden zugrunde gelegt werden. 96

4.9.2 Konsolidierung nach der Equity-Methode

Bei der Equity-Methode handelt es sich um eine vereinfachte Form der Kapitalkonsolidierung, bei der die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren nach Maßgabe der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Aufgabenträgers im Equity-Wert fortgeschrieben werden. 97

Im Gegensatz zur Vollkonsolidierung und Quotenkonsolidierung werden bei der Equity-Methode nicht die einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Sonderposten, Erträge und Aufwendungen aus den Jahresabschlüssen der assoziierten Aufgabenträger in den konsolidierten Jahresabschluss übernommen. Stattdessen wird nur die **Beteiligung der Kommune** an dem assoziierten Aufgabenträger in der konsolidierten Vermögensrechnung unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung unter den Finanzanlagen ausgewiesen (vgl. § 311 Abs. 1 Satz 1 HGB). 98

Nachdem die entsprechenden Positionen der assoziierten Aufgabenträger nicht in den konsolidierten Jahresabschluss übernommen werden, kann bei der Equity-Methode systemtechnisch weder eine Schulden- noch eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung durchgeführt werden. Jedoch ist nach § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB in entsprechender Anwendung des § 304 HGB eine Zwischenergebniseliminierung durchzuführen, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen dabei auch anteilig entsprechend den der Kommune gehörenden Anteilen am Kapital des Aufgabenträgers weggelassen werden (§ 312 Abs. 5 Satz 4 HGB). Vgl. zudem Tz. 48. 99

Der für den konsolidierten Jahresabschluss maßgebliche Wert der Beteiligung ist gem. § 312 Abs. 1 HGB nach der sog. Buchwertmethode zu ermitteln. Nach der Buchwertmethode ist die Beteiligung im konsolidierten Jahresabschluss mit 100

dem in der Vermögensrechnung (Bilanz) der Kommune aktivierten Wert anzusetzen; dieser entspricht nach der bayerischen Bewertungskonzeption üblicherweise den Anschaffungskosten der Beteiligung.

Bei der **erstmaligen Anwendung** der Equity-Methode wird der Buchwert der Beteiligung gegen das anteilige Eigenkapital des Aufgabenträgers aufgerechnet. Ein sich aus dieser Aufrechnung ergebender **Unterschiedsbetrag** ist zunächst in einer **Nebenrechnung außerhalb der konsolidierten Vermögensrechnung** den einzelnen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten des einbezogenen Aufgabenträgers in Höhe der in diesen Aktiva und Passiva liegenden stillen Reserven und Lasten zuzuordnen (§ 312 Abs. 2 Satz 1 HGB). Ein nach dieser Zuordnung verbleibender Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag ist entsprechend § 309 HGB zu behandeln. Der sich aus der Aufrechnung ergebende Unterschiedsbetrag sowie ein darin enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sind im Konsolidierungsbericht anzugeben (§ 312 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d, Nr. 2 KommHV-Doppik). Die erstmalige Anwendung der Equity-Methode ist daher **erfolgsneutral**. 101

Der Wertansatz der Beteiligung und der Unterschiedsbetrag sind auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem die Kommune **erstmalig** maßgeblichen Einfluss über den in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger erlangt hat. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen (§ 312 Abs. 3 HGB). 102

Im Rahmen der **Folgekonsolidierungen** ist der Beteiligungsbuchwert fortzuschreiben unter Berücksichtigung 103

- des anteiligen Jahresergebnisses abzüglich anteiliger Gewinnausschüttungen,
- planmäßiger Auflösung stiller Lasten und passiver Unterschiedsbeträge,
- planmäßiger Abschreibungen auf stille Reserven und aktive Unterschiedsbeträge (Geschäfts- oder Firmenwert),
- etwaiger zu- sowie außerplanmäßiger Abschreibungen.

Der **Unterschiedsbetrag** ist im konsolidierten Jahresabschluss entsprechend der Behandlung der Wertansätze der betreffenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten im Jahresabschluss des assoziierten Aufgabenträgers in einer Nebenrechnung im konsolidierten Jahresabschluss fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen (§ 312 Abs. 2 Satz 2 HGB). Für die Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts oder die Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags gilt § 309 HGB entsprechend (vgl. Tz. 82 – 84). 104

Ein sich daraus ergebender Zuwachs (Rückgang) des Beteiligungsbuchwerts ist in der konsolidierten Ergebnisrechnung als „Erträge (Aufwendungen) aus assoziierten Unternehmen“ zu berücksichtigen. Zugleich erhöht (vermindert) sich der Wertansatz der Beteiligung am assoziierten nachgeordneten Aufgabenträgers in der Vermögensrechnung. 105

Aber: Dreht der Beteiligungsbuchwert des nachgeordneten Aufgabenträgers ins Negative, erfolgt im konsolidierten Jahresabschluss eine Fortschreibung mit „0“; der Beteiligungsbuchwert ist außerhalb des konsolidierten Jahresabschlusses jährlich fortzuschreiben; sobald sich nach der Fortschreibung des Beteiligungsbuchwerts wieder ein positiver Beteiligungsbuchwert ergibt, ist dieser Wert wieder im konsolidierten Jahresabschluss auszuweisen. 106

Positionserhöhend, aber im konsolidierten Jahresabschluss wertneutral wirken sich – ebenfalls zu berücksichtigende – Kapital ein- bzw. -rückzahlungen aus. 107



Zusätzliche Angaben: Die Bewertung des konsolidierten Jahresabschlusses unter dem Gesichtspunkt der dauernden Leistungsfähigkeit (vgl. unten Tz. 129) macht es erforderlich, auch hinsichtlich der nach der Equity-Methode einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger die auf diese anteilig (nach der Beteiligungsquote der Kommune) entfallenden Schulden als Gesamtsumme im konsolidierten Jahresabschluss auszuweisen. Die Kommune kann den Schulden nach pflichtgemäßem Ermessen gebotene, sachgerechte Angaben zur Vermögenssituation gegenüber stellen, insbesondere das auf diese anteilig (nach ihrer Beteiligungsquote) entfallende Anlagevermögen als Gesamtsumme. 108

Dies kann wahlweise in der konsolidierten Vermögensrechnung unter dem Bilanzstrich oder in der Erläuterung des konsolidierten Jahresabschlusses im Konsolidierungsbericht (vgl. Tz. 122) als „anteilige Schulden (anteiliges Anlagevermögen) der nach der Equity-Methode einbezogenen Aufgabenträger“ erfolgen. 109

4.9.3 Erstellung der Kapitalflussrechnung

Der konsolidierte Jahresabschluss ist um eine **Kapitalflussrechnung** zu ergänzen (§ 88 Satz 2 KommHV-Doppik). Auf die Kapitalflussrechnung kann mit Blick auf die geforderte Bewertung des konsolidierten Jahresabschlusses unter dem Gesichtspunkt der dauernden Leistungsfähigkeit (vgl. Tz. 129) nicht verzichtet werden. Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) entsprechend Anwendung (§ 89 KommHV-Doppik). 110

Es empfiehlt sich, die Kapitalflussrechnung nach der indirekten Methode zu ermitteln, indem das Ergebnis der konsolidierten Ergebnisrechnung um nicht zahlungswirksame Ergebnisbestandteile bereinigt und um nicht erfolgswirksame Zahlungsströme ergänzt wird. Die zugehörige Gliederung finden Sie in Anlage 5. 111

4.9.4 Erstellung der Eigenkapitalübersicht

Der konsolidierte Jahresabschluss ist um eine **Eigenkapitalübersicht** zu ergänzen (§ 88 Satz 2 KommHV-Doppik). Auf die Eigenkapitalübersicht findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 7 (DRS 7) entsprechend Anwendung (§ 89 KommHV-Doppik). Die zugehörige Gliederung finden Sie in Anlage 6. 112

4.9.5 Erstellung des Konsolidierungsberichts

Der **Konsolidierungsbericht** (§ 90 KommHV-Doppik) umfasst eine Erläuterung des konsolidierten Jahresabschlusses sowie den Gesamtüberblick und einen Ausblick auf die künftige Entwicklung. 113

Die **Erläuterung des konsolidierten Jahresabschlusses** besteht aus

- den auf die Posten der Ergebnisrechnung und der Vermögensrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, 114
- Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden samt Begründung; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen, 115
- Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden, 116
- Angaben zu Namen, Sitz und Rechtsform der in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger sowie Art und Höhe der Beteiligung, 117
- Angaben über die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Zusammensetzung der Organe der Gesellschaft, die Bezüge der einzelnen Mitglieder des geschäftsführenden Unternehmensorgans gemäß Art. 94 Abs. 1 Nr. 5 GO, die Ertragslage und die Kreditaufnahme für jeden in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger, 118
- Angaben über die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Zusammensetzung der Organe der Gesellschaft, die Bezüge der einzelnen Mitglieder des geschäftsführenden Unternehmensorgans gemäß Art. 94 Abs. 1 Nr. 5 GO, die Ertragslage und die Kreditaufnahme für jeden **nicht bzw. nur zu (fortgeführten) Anschaffungskosten in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger, soweit** der Kommune mindestens der zwanzigste Teil der Anteile des nachgeordneten Aufgabenträgers gehört, 119



Teilweise erstellen Kommunen im Rahmen ihres Beteiligungsmanagements schon heute Beteiligungsberichte, deren Inhalt über die Mindestangaben nach Art. 94 Abs. 3 GO/Art. 82 Abs. 3 LKrO/80 Abs. 3 BezO hinausgeht. 120

Soweit der Beteiligungsbericht **alle Aufgabenträger nach Art. 102a Abs. 1 Satz 1 GO/Art. 88a Abs. 1 Satz 1 LKrO/Art. 84a Abs. 1 Satz 1 BezO** einbezieht, von denen der Kommune mindestens 5% der Anteile gehören, kann der Beteiligungsbericht als weiterer Bestandteil dem konsolidierten Jahresabschluss entsprechend § 88 Satz 2 KommHV-Doppik beigelegt werden und auf die Angaben nach Tz. 118 und 119 im Konsolidierungsbericht selbst verzichtet werden.



Im Konsolidierungsbericht ist in diesem Fall darauf hinzuweisen, dass der Beteiligungsbericht beigelegter Bestandteil des konsolidierten Jahresabschlusses ist. 121

- ggf. (Tz. 109) der Stand der anteiligen Schulden der nach der Equity-Methode einbezogenen Aufgabenträger, soweit diese nicht unter dem Bilanzstrich angegeben werden. 122

- Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der konsolidierten Jahresrechnung sowie den Nebenrechnungen, 123
- Einzelangaben zur Zusammensetzung globaler Jahresabschlusspositionen 124
- Erläuterungen zu den Positionen „Sonderposten“ und „Rückstellungen“, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt sowie 125
- der Zahl der im Haushaltsjahr durchschnittlich beschäftigten Beamten und Arbeitnehmer. 126



Im Zuge des Projekts wurden verschiedene Erleichterungsmöglichkeiten (☺) erarbeitet. Zur Gewährleistung hinreichender Transparenz ist es erforderlich, die Ausübung dieser Erleichterungsmöglichkeiten zu erläutern. 127

Der **Gesamtüberblick** besteht aus

- einer Darstellung (d. h. einer kurzen Beschreibung und Bewertung) der wirtschaftlichen und finanziellen Lage, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben vermittelt, einschließlich 128
- einer Bewertung des konsolidierten Jahresabschlusses unter dem Gesichtspunkt der dauernden Leistungsfähigkeit (vgl. hierzu Ziffer 3.3 und 3.4 der Bekanntmachung des Staatsministeriums des Innern, für Bau und Verkehr über das Kreditwesen der Kommunen, wobei an die Stelle *der Zuführung vom Verwaltungs- zum Vermögenshaushalt* in der Doppik *der Saldo aus laufender Geschäftstätigkeit* tritt). 129

Der **Ausblick auf die künftige Entwicklung** besteht insbesondere aus

- Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind, 130
- Angaben über die erwartete Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen, insbesondere über die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken, und 131
- Angaben über die wesentlichen Ziele und Strategien. 132

5. Schlussbemerkung

Der konsolidierte Jahresabschluss ist **innerhalb von zehn Monaten** nach Abschluss des Haushaltsjahres **aufzustellen und** sodann dem **Gemeinderat, Kreistag bzw. Bezirkstag vorzulegen** (Art. 102 Abs. 2 GO, Art. 88 Abs. 2 LKrO, Art 84 Abs. 2 BezO). 133

Nach Durchführung der örtlichen Prüfung der Jahresabschlüsse und Aufklärung etwaiger Unstimmigkeiten **stellt** der Gemeinderat, Kreistag bzw. Bezirkstag alsbald, jedoch in der Regel bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres den Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung in öffentlicher Sitzung **fest und beschließt über die Entlastung**. 134

Verweigert der Gemeinderat die Entlastung oder spricht er sie mit Einschränkungen aus, hat er die dafür maßgebenden Gründe anzugeben. 135