

# Der konsolidierte Jahresabschluss (Gesamtabschluss) der Kommunen im Land Brandenburg

Leitfaden der Projektgruppe  
„Kommunaler Gesamtabschluss“

(Stand: 31. August 2012)

**Projektmitglieder:**

Landkreis Dahme-Spreewald: Cynthia Hofmann, Stefan Klein

Landkreis Ostprignitz-Ruppin: Uwe Butschak

Landkreis Uckermark: Saskia Peykow, Britta Stengel

Landeshauptstadt Potsdam: Constance Behringer

Gemeinde Blankenfelde-Mahlow: Uta Biedermann, Jutta Sachtleben, Elke Wiesner (Beratung: Christoph Lehmitz, Institut für Public Management (IPM))

Gemeinde Boitzenburger Land: Gabriele Eberwein (Beratung: Sabine Gräf, PWC)

Landkreistag Brandenburg e.V.: Dr. Holger Obermann

Städte- und Gemeindebund Brandenburg e.V.: Joachim Grugel

Innenministerium Brandenburg: Barbara Nitsche, Larissa Penzenstadler-Hennig, Edgar Rohland

# Inhaltsübersicht

<b>1</b>	<b>GESAMTABSCHLUSS DER KOMMUNE</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>RECHTSGRUNDLAGEN</b> .....	<b>3</b>
2.1	HAUSHALTSRECHTLICHE VORSCHRIFTEN .....	3
2.2	GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG UND KONZERNRECHNUNGSLEGUNG.....	5
2.3	GRUNDSÄTZE DER KONSOLIDIERUNG .....	6
2.3.1	Einheitlichkeit (Ansatz, Bewertung und Ausweisung) .....	6
2.3.2	Vollständigkeit (Gesamtabschluss und Konsolidierungskreis).....	7
2.3.3	Eliminierung interner („Konzern“-)Beziehungen .....	7
2.3.4	Stetigkeit (Konsolidierungsmethoden).....	7
2.3.5	Wirtschaftlichkeit .....	8
2.3.6	Wesentlichkeit (Berücksichtigung bedeutender Tatbestände) .....	8
2.4	INTERNE REGELUNGEN .....	9
<b>3</b>	<b>KONSOLIDIERUNG</b> .....	<b>9</b>
3.1	JAHRESABSCHLUSS DER KOMMUNE .....	9
3.2	EINZUBEZIEHENDEN BETEILIGUNGEN (KONSOLIDIERUNGSKREIS) .....	10
3.2.1	Beherrschende Beteiligungen .....	13
3.2.2	Maßgebliche Beteiligungen .....	15
3.3	BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES .....	15
3.3.1	Gesamtergebnisrechnung .....	16
3.3.2	Gesamtfinanzrechnung .....	16
3.3.3	Gesamtbilanz .....	17
3.3.4	Konsolidierungsbericht .....	17
3.3.5	Gesamtanhang.....	18
3.3.6	Konsolidierungsrelevante Konten.....	19
3.4	VORBEREITUNG DES GESAMTABSCHLUSSES.....	21
3.4.1	Einheitlichkeit der Stichtage .....	21
3.4.2	Einheitlichkeit der Gliederungsvorschriften .....	22
3.4.3	Einheitlichkeit des Ansatzes .....	23
3.4.4	Einheitlichkeit der Bewertung .....	23
3.4.4.1	Rechtslage .....	23
3.4.5	Erstellung der Handelsbilanz II.....	25
3.4.6	Wesentlichkeit .....	25
3.5	METHODEN DER KONSOLIDIERUNG .....	30
3.5.1	Vollkonsolidierung .....	31
3.5.1.1	Kapitalkonsolidierung .....	32
3.5.1.2	Schuldenkonsolidierung .....	33
3.5.1.3	Aufwands- und Ertragseliminierung .....	34
3.5.1.4	Zwischenergebniseliminierung .....	35
3.5.2	Equity-Konsolidierung .....	36
3.6	ERGEBNIS DER ERPROBUNG.....	38
<b>4</b>	<b>VERFAHREN DES GESAMTABSCHLUSSES – BEISPIELE UND ERFAHRUNGEN AUS DER KOMMUNALEN PRAXIS</b> .....	<b>39</b>
<b>5</b>	<b>BESCHLUSSFASSUNG ÜBER DEN GESAMTABSCHLUSS UND ENTLASTUNG</b> .....	<b>45</b>
	<b>ANLAGEN</b> .....	<b>47</b>
	BBGKVERF .....	51
	KOMHKV .....	54
	HGB.....	56



## **1 Gesamtabschluss der Kommune**

Nach Ablauf des jeweiligen Haushaltsjahres ist von den Kommunen neben dem Jahresabschluss nach § 82 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg (BbgKVerf) gemäß § 83 BbgKVerf – spätestens für das Haushaltsjahr 2013 - auch ein Gesamtabschluss aufzustellen. Das bedeutet, die außerhalb der Kernverwaltung ablaufenden und daher nicht in den Jahresabschluss der Kommune einfließenden Handlungsbereiche sind einer Gesamtbetrachtung zugänglich zu machen. Der dafür aufzustellende Gesamtabschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Gesamtertrags-, Gesamtfinanz-, Gesamtvermögens- und Gesamtschuldenlage der Kommune unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) vermitteln und die Chancen und Risiken der Kommune darstellen (§ 83 Abs. 4 i.V.m. § 104 Abs. 3 BbgKVerf). Zu diesem Zweck ist der Jahresabschluss der Kommune mit den nach Handelsrecht, Eigenbetriebsrecht und Haushaltsrecht aufzustellenden Jahresabschlüssen der Unternehmen, die die Kommune auf Grundlage des § 92 BbgKVerf gegründet hat, sowie den Zweckverbänden, bei denen sie Mitglied ist (außer Sparkassenzweckverbände), zu konsolidieren.

Der Gesamtabschluss ist auf die Beseitigung der Informationsdefizite und -verzerrungen der Einzelabschlüsse der kommunalen Beteiligungen sowie die Vermittlung von entscheidungsrelevanten Informationen ausgerichtet. Er zielt auf einen vollständigen Überblick der tatsächlichen finanziellen und wirtschaftlichen Lage der Kommune ab und stellt die Grundlage dar für eine Beurteilung darüber, inwieweit die Kommune künftig in der Lage bleiben wird, ihre Aufgaben zu erfüllen.

Der Gesamtabschluss soll die wirtschaftliche Lage der einbezogenen Unternehmen so darstellen, als ob diese Unternehmen und die Kommune ein einziges gemeinsames Unternehmen („Konzern Kommune“) wären und die zu konsolidierenden Beteiligungen mit der Kernverwaltung der Kommune insgesamt eine wirtschaftliche Einheit bildeten (Einheitsgrundsatz analog § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB). Durch den kommunalen Gesamtabschluss wird der Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Situation der Kommune einschließlich der ausgelagerten Aufgabenbereiche (Gesamtvermögens-, Gesamtfinanz-, und Gesamtertragslage) vermittelt. Gleichzeitig werden Steuerungsgrundlagen dargestellt und das Portfolio der kommunalen Betätigung abgebildet.

## **2 Rechtsgrundlagen**

### **2.1 Haushaltsrechtliche Vorschriften**

Nach § 83 Abs. 1 Satz 1 BbgKVerf wird der Gesamtabschluss aus dem gemäß § 82 Abs. 1 Satz 1 BbgKVerf für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres aufzustellenden Jahresabschluss der Kommune sowie den Jahresab-

schlüssen der kommunalen Beteiligungsunternehmen nach § 92 BbgKVerf einschließlich der Zweckverbände, an denen die Kommune beteiligt ist, entwickelt.

Die Erstellung des Gesamtabchlusses orientiert sich derzeit an der Systematik der Konzernrechnungslegung nach dem Handelsrecht. Dabei ist herauszustellen, dass die Orientierung am Handelsrecht – und damit am Privatrecht – dem Umstand geschuldet ist, dass die Kommunalverfassung und die Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung auf eine Übernahme von handelsrechtlichen Vorschriften in das kommunale – und damit in das öffentlich-rechtliche – Haushaltsrecht verzichtet und stattdessen Verweisungen auf Einzelvorschriften des Handelsrechts normiert. Daraus erlaubt sich jedoch nicht der Schluss, dass die dem Handelsrecht zugrunde liegenden Verhältnisse und Erwägungen und deren Würdigung im kommunalen Haushaltsrecht 1:1 und damit unreflektiert zu übernehmen sind. Denn die beiden Rechtsbereiche verfolgen ganz verschiedene Zwecke: Das kommunale Haushaltsrecht soll Transparenz schaffen, Informationen sicherstellen und Bürger- oder Steuerzahlerschutzfunktionen übernehmen. Dazu soll die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage einer Kommune vollständig im Sinne der Ausführungen unter Ziffer 1 dargestellt werden. Verbunden ist damit auch die Zielstellung der Gewährleistung intergenerativer Gerechtigkeit. Daraus folgt, dass innerhalb eines Haushaltsjahres Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen ausgeglichen sein sollen. Das Handelsrecht hingegen verfolgt in erster Linie Gläubiger- und Gesellschafterschutzfunktionen und Schutzinteressen der Kapitalanleger. Die im kommunalen Haushaltsrecht zur Anwendung kommenden Regelungen des Handelsrechts sind vor diesem Hintergrund zu subsumieren. In diesem Sinne sind für die Gesamtbilanz insbesondere folgende Konsolidierungsgrundsätze maßgeblich:

- Einheitlichkeit (Ansatz, Bewertung und Ausweisung)
- Vollständigkeit (Gesamtabschluss und Konsolidierungskreis)
- Eliminierung [interner („Konzern“-)Beziehungen]
- Stetigkeit (Konsolidierungsmethoden)
- Wirtschaftlichkeit (monetäres Verhältnis von Output zu Input)
- Wesentlichkeit (Berücksichtigung bedeutender Tatbestände bei gleichzeitiger Vernachlässigung untergeordneter Tatbestände)

Ergänzend zu den Vorschriften der Kommunalverfassung über die Aufstellung und Prüfung des Gesamtabchlusses (§ 83 i.V.m. § 141 Abs. 19 und 20, § 104 BbgKVerf) sind die Regelungen der brandenburgischen Kommunalen Haushalts- und Kassenverordnung (KomHKV), hier insbesondere die §§ 62 bis 65 KomHKV zu beachten. Die Regelungen der KomHKV über den Jahresabschluss der Kommune (vgl. Ziffer 3.1) sind auf den Gesamtabchluss entsprechend anzuwenden, soweit die KomHKV nichts anderes bestimmt (§ 62 KomHKV). Neben den analog heranzuziehenden

- § 54 KomHKV - Ergebnisrechnung (vgl. Ziffer 3.3.1)

- § 58 KomHKV - Anhang (vgl. Ziffer 3.3.5)
- § 60 KomHKV - Anlagenübersicht, Forderungsübersicht, Verbindlichkeitenübersicht (siehe **Anlage 1 – Formulare Gesamtübersichten**).
- § 61 KomHKV - Beteiligungsbericht

gelten für den Gesamtabchluss die speziellen Regelungen aus

- § 63 KomHKV - Gesamtbilanz
- § 64 KomHKV - Gesamtfinanzrechnung
- § 65 KomHKV - Konsolidierungsbericht)

## 2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Konzernrechnungslegung

Die Kommunalverfassung schreibt in § 83 nicht unmittelbar die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses vor. Die Pflicht zu deren Anwendung ergibt sich vielmehr aus den in § 104 Abs. 3 Nr. 1 BbgKVerf vorgegebenen Kriterien für die Prüfung des Gesamtabchlusses.

Bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der die Gesamtheit der kodifizierten und nicht kodifizierten Vorschriften und Normen umschreibt (General Klausel). Als wesentliche Grundsätze können beispielhaft der Grundsatz der Übersichtlichkeit, der Grundsatz der Vollständigkeit, der Grundsatz der Klarheit und Wahrheit oder die Bilanzierungsgrundsätze genannt werden. Wie erwähnt, kann es sich dabei um normierte Grundsätze oder um solche handeln, die sich z.B. in der Buchungspraxis herausgebildet haben. Konkrete Grundsätze ordnungsmäßiger „kommunaler Buchführung und Bilanzierung“ sind in der KomHKV normiert. Die dort ausgewiesenen Regelungen wurden in enger Anlehnung an die entsprechenden Vorschriften des HGB formuliert. Hierzu gehören insbesondere

KomHKV	vergleichbar HGB
§ 34 - Inventur, Inventar	§ 240
§ 35 - Inventurvereinfachungsverfahren	§ 241
§ 49 - Wertansätze	§ 243
§ 51 - Allgemeine Grundsätze der Gliederung	§§ 253 V; 265
§ 56 - Bilanz	§ 266

Hervorzuheben ist, dass sich die haushaltsrechtlichen Regelungen an den handelsrechtlichen Regelungen „orientieren“. Vor dem Hintergrund der mit den Grundsätzen der Wirtschaftsführung bei gewinnorientierten Wirtschaftsunternehmen nicht vergleichbaren Aufgabenstellung der Kommunalverwaltung sind die handelsrechtlichen Vorschriften nicht ohne weiteres auf die haushaltsrechtlichen Vorschriften übertragbar. Einzelne Regelungen der KomHKV weichen von denen des HGB wesentlich ab. So werden z.B. Veräußerungserlöse aus Veräußerungen von Grundstücken, Gebäuden und Finanzanlagevermögen grundsätzlich als außerordentliche Erträge behandelt.

Weiterhin weicht § 51 Abs. 4 KomHKV von § 253 Abs. 5 hinsichtlich der Wahlfreiheit bei der Korrektur von Wertminderungen ab.

Neben den in der KomHKV vorgegebenen Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung können die im HGB niedergelegten und die nicht normierten Grundsätze aber Anwendung finden, soweit dies für die Rechnungslegung der kommunalen Haushalte sachgerecht ist. Da sowohl die Vorschriften zum handelsrechtlichen Konzernabschluss als auch zum kommunalen Gesamtabschluss nicht alle Sachverhalte regeln, sind offene Fragen unter Heranziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) auszulegen. Die GoK setzen sich aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), den Grundsätzen ordnungsmäßiger Konsolidierung (GoKons) und ergänzenden Grundsätzen zusammen.

## **2.3 Grundsätze der Konsolidierung**

Bei der Konsolidierung werden die Jahresabschlüsse der einzubeziehenden Beteiligungen in den Jahresabschluss der Kommune integriert, um zu einem einheitlichen Gesamtabschluss zu gelangen. Dabei sind die bereits erwähnten Grundsätze der Konsolidierung zu beachten, die im Folgenden näher beschrieben werden:

- Grundsatz der Einheitlichkeit (Ansatz, Bewertung und Ausweis)
- Grundsatz der Vollständigkeit des Konzernabschlusses und des Konsolidierungskreises
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

### **2.3.1 Einheitlichkeit (Ansatz, Bewertung und Ausweisung)**

#### **Ansatz:**

Dieser Grundsatz ist in § 300 Abs. 2 Satz 1 HGB kodifiziert. Der Ansatz im Konzernabschluss richtet sich nach dem Recht des Mutterunternehmens, es gelten demnach die für das Mutterunternehmen anzuwendenden Bilanzierungspflichten, Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungsverbote. Für den Gesamtabschluss der Kommunen stellt die Kommunalverfassung des Landes Brandenburg (BbgKVerf) – ergänzt durch die Regelungen der KomHKV – die maßgeblichen Vorschriften dar, in denen allerdings auf weitere zu beachtende Vorschriften des HGB verwiesen wird (siehe Ziffer 3.4.3.).

#### **Bewertung:**

Die im Gesamtabchluss angesetzten Vermögenswerte und Schulden sind nach den auf den Jahresabschluss der Kommune anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten (§ 308 Abs. 1 Satz 1 HGB). In der Regel sind deshalb die Vorschriften nach BbgKVerf sowie KomHKV zu beachten, soweit nicht aus sachlichen Gründen ein Abweichen davon angezeigt ist (siehe Ziffer 3.4.3).

#### **Ausweis:**

Bei der Erstellung der Handelsbilanz II (HB II) sind die einzelnen Positionen entsprechend der Vorschriften der KomHKV in ihrer Gliederung einheitlich anzupassen (siehe Ziffer 3.4.4).

### **2.3.2 Vollständigkeit (Gesamtabschluss und Konsolidierungskreis)**

#### **Grundsatz der Vollständigkeit des Konzernabschlusses:**

Alle Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge und Aufwendungen der einbezogenen Unternehmen sind vollständig in den Konzernabschluss aufzunehmen (§ 300 Abs. 2 Satz 1 HGB).

#### **Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises:**

Der Jahresabschluss der Kommune ist mit den Jahresabschlüssen aller rechtlich definierten Einheiten zu konsolidieren, sofern nicht von einem Wahlrecht zur Nichteinbeziehung Gebrauch gemacht wird.

### **2.3.3 Eliminierung interner („Konzern“-)Beziehungen**

#### **Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen:**

Dieser Grundsatz ergibt sich aus dem Kompensationszweck des Gesamtabchlusses (Schwächen der Einzelabschlüsse überwinden) und dem Einheitsgrundsatz.

### **2.3.4 Stetigkeit (Konsolidierungsmethoden)**

Gemäß § 297 Abs. 3 Satz 2 HGB sind die auf den vorhergehenden Gesamtabchluss angewandten Konsolidierungsmethoden beizubehalten. In bestimmten sachlich begründeten Ausnahmefällen ist ein Abweichen vom Grundsatz der Stetigkeit zulässig. Dies führt zur Verpflichtung entsprechender Erläuterungen im Anhang. Ein begründeter Ausnahmefall liegt (in analoger Anwendung der IDW RS HFA 38) vor, wenn

- die Abweichung durch eine Änderung der rechtlichen Gegebenheiten (insbesondere bei Änderung der Rechtslage oder Änderung der Rechtsprechung) veranlasst wurde,
- die Abweichung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen besser entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage vermitteln soll,
- die Abweichung dazu dient, Ansatz- oder Bewertungsvereinfachungsverfahren in Anspruch zu nehmen oder

- die Abweichung im Jahresabschluss zur Anpassung an konzern einheitliche Bilanzierungsrichtlinien erfolgt.

### **2.3.5 Wirtschaftlichkeit**

Der **Grundsatz der Wirtschaftlichkeit** und der nachfolgend beschriebene Grundsatz der Wesentlichkeit stehen in wechselseitiger Beziehung und besagen, dass eine erzielbare Informationsverbesserung in einem angemessenen Verhältnis zu dem damit verbundenen Aufwand stehen muss. Diese Grundsätze entfalten besondere Wirkung im Bereich der Gesamtrechnungslegung und spiegeln sich unter Anderem in verschiedenen Wahlrechten zum vollständigen oder teilweisen Verzicht auf Konsolidierungsmaßnahmen wider. So kann zunächst geprüft werden, ob die bestehenden Beteiligungen für die Vermögens-, Ertrags und Finanzlage der Kommune von nur geringer Bedeutung sind und ggf. auf die Einbeziehung in die Konsolidierung verzichtet werden kann (vgl. hierzu Ziffer 3.4.6, S. 25 ff.). Soweit sich die Einbeziehung der jeweiligen Beteiligung in den Konsolidierungskreis als erforderlich erweist, kann bei der Durchführung der Konsolidierung gleichwohl auf die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung oder die Aufwands- und Ertragskonsolidierung verzichtet werden, wenn deren Anwendung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage von untergeordneter Bedeutung ist. Die Operationalisierung der „untergeordneten Bedeutung“ ist dabei problematisch. Auf eine Konkretisierung wird jeweils bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises (Ziffer 3.2), der Durchführung der die Konsolidierung vorbereitenden Maßnahmen (Ziffer 3.4) und den Konsolidierungsmethoden (Ziffer 3.5) eingegangen.

Der Verzicht auf die Einbeziehung einer Beteiligung oder die Umsetzung einzelner Konsolidierungsschritte muss begründet und hinreichend dokumentiert werden.

### **2.3.6 Wesentlichkeit (Berücksichtigung bedeutender Tatbestände)**

Nach dem **Grundsatz der Wesentlichkeit** sind alle Tatbestände zu berücksichtigen und offenzulegen, die für die Adressaten des Jahres- und des Gesamtabschlusses von Bedeutung sein können. Das heißt im Umkehrschluss, dass Sachverhalte von lediglich geringer (untergeordneter) Bedeutung, die wegen ihrer Größenordnung keinen nennenswerten Einfluss auf die Darstellung der Vermögens-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune haben, vernachlässigt werden können (vgl. hierzu ausführlich Ziffer 3.5.5). Dementsprechend sehen § 83 Abs. 2 Satz 3 BbgKVerf (§§ 296 Abs. 2 Satz 1, 311 Abs. 2 HGB) vor, dass einzelne Jahresabschlüsse der unter Ziffer 3.2 aufgeführten Beteiligungen, die für die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune von nur geringer Bedeutung sind, nicht in die Konsolidierung einbezogen werden müssen.

## 2.4 Interne Regelungen

Für die Aufstellung des Gesamtabchlusses sollten konkrete Vorgaben in Form einer Konzernabschlussrichtlinie und/oder eines Konzernabschlusshandbuches aufgestellt werden. Die Regelungen müssen im Interesse der Einheitlichkeit im "Konzern Kommune" sowie wegen der erforderlichen ordnungsmäßigen, zielorientierten und den gesetzlichen Fristen entsprechenden Aufstellung des jährlichen Gesamtabchlusses verbindlich vorgegeben und bedarfsgerecht aktualisiert werden. Die Vorgaben binden die Kommune unmittelbar (Dienstanzweisung). Die Verbindlichkeit ist auch für die zu konsolidierenden Beteiligungen festzulegen. Dies kann – je nach Grad der Beteiligung – durch interne Regelungen in den Beteiligungen festgelegt oder vereinbart werden. Es sollten insbesondere folgende Regelungen aufgenommen werden:

- Festlegung personeller Zuständigkeiten
- Terminplanung
- Berichtswesen
- Beteiligungsverzeichnisse etc.

## 3 Konsolidierung

### 3.1 Jahresabschluss der Kommune

Verfahren und Inhalt des Abschlusses richten sich nach § 82 BbgKVerf i. V. m. § 52 ff. KomHKV und ergänzend – durch den Verweis auf die GoB – nach dem HGB, sofern dies sachgerecht ist und durch die Brandenburgische Kommunalverfassung keine einschlägigen Regelungen getroffen werden.

Der Jahresabschluss ist an die Stelle der bisherigen kameralen Jahresrechnung getreten. Durch ihn soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune (Kernverwaltung) zum Ende eines Haushaltsjahres ermittelt werden (vgl. auch § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB). Der Jahresabschluss besteht aus:

- Ergebnisrechnung (§ 54 KomHKV)
- Finanzrechnung (§ 55 KomHKV)
- Teilrechnungen (§ 56 KomHKV)
- Bilanz (§ 57 KomHKV)
- Rechenschaftsbericht (§ 59 KomHKV).

Dem Jahresabschluss sind als Anlagen beizufügen:

- Anhang (§ 58 KomHKV)
- Anlagenübersicht (§ 60 KomHKV)

- Forderungsübersicht (§ 60 KomHKV)
- Verbindlichkeitenübersicht (§ 60 KomHKV)
- grds. Beteiligungsbericht (§ 61 KomHKV).

### 3.2 Einzubeziehenden Beteiligungen (Konsolidierungskreis)

Der Gesamtabchluss ist aufzustellen bei Vorhandensein mindestens

- eines Unternehmens nach § 92 Abs. 2 Nr. 1 - 3 BbgKVerf
- eines Unternehmens nach § 92 Abs. 2 Nr. 4 BbgKVerf als Gemeinschaftsunternehmen oder unter beherrschendem oder maßgeblichem Einfluss der Kommune oder
- eines Zweckverbands nach dem Gesetz über die kommunale Gemeinschaftsarbeit im Land Brandenburg, bei dem die Kommune – mit Ausnahme von Sparkassen – Mitglied ist.

Zu den Unternehmen nach § 92 Abs. 2 BbgKVerf zählen:

1. Eigenbetriebe
2. Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR)
3. Eigengesellschaften
4. Beteiligungen an AöR und Gesellschaften in Privatrechtsform.

**Eigenbetriebe** i. S. v. § 93 BbgKVerf handeln ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Als Sondervermögen mit Sonderrechnung besitzen sie keine rechtliche, im Gegensatz zu Regiebetrieben aber eine organisatorische und eine wirtschaftliche Selbstständigkeit gegenüber der Kernverwaltung der Kommune. Sie unterliegen den Vorschriften des öffentlichen Haushaltsrechts.

**Anstalten des öffentlichen Rechts** i. S. v. § 94 f. BbgKVerf handeln mit eigener Rechtspersönlichkeit. Gegenüber der Kernverwaltung der Kommune sind sie rechtlich, organisatorisch und wirtschaftlich selbstständige juristische Personen des öffentlichen Rechts. Als rechtlich getrennte Vermögensmassen unterliegen sie den Vorschriften des HGB, die für die großen Kapitalgesellschaften gemäß § 267 Abs. 3 HGB gelten.

**Eigengesellschaften** i. S. v. § 96 BbgKVerf handeln ebenfalls mit eigener Rechtspersönlichkeit, jedoch in Form des Privatrechts. Ihre Anteile liegen vollständig bei der Kommune. Sie treten hauptsächlich als GmbH oder als AG (Kapitalgesellschaften) in Erscheinung. Für diese gelten die Vorschriften des HGB.

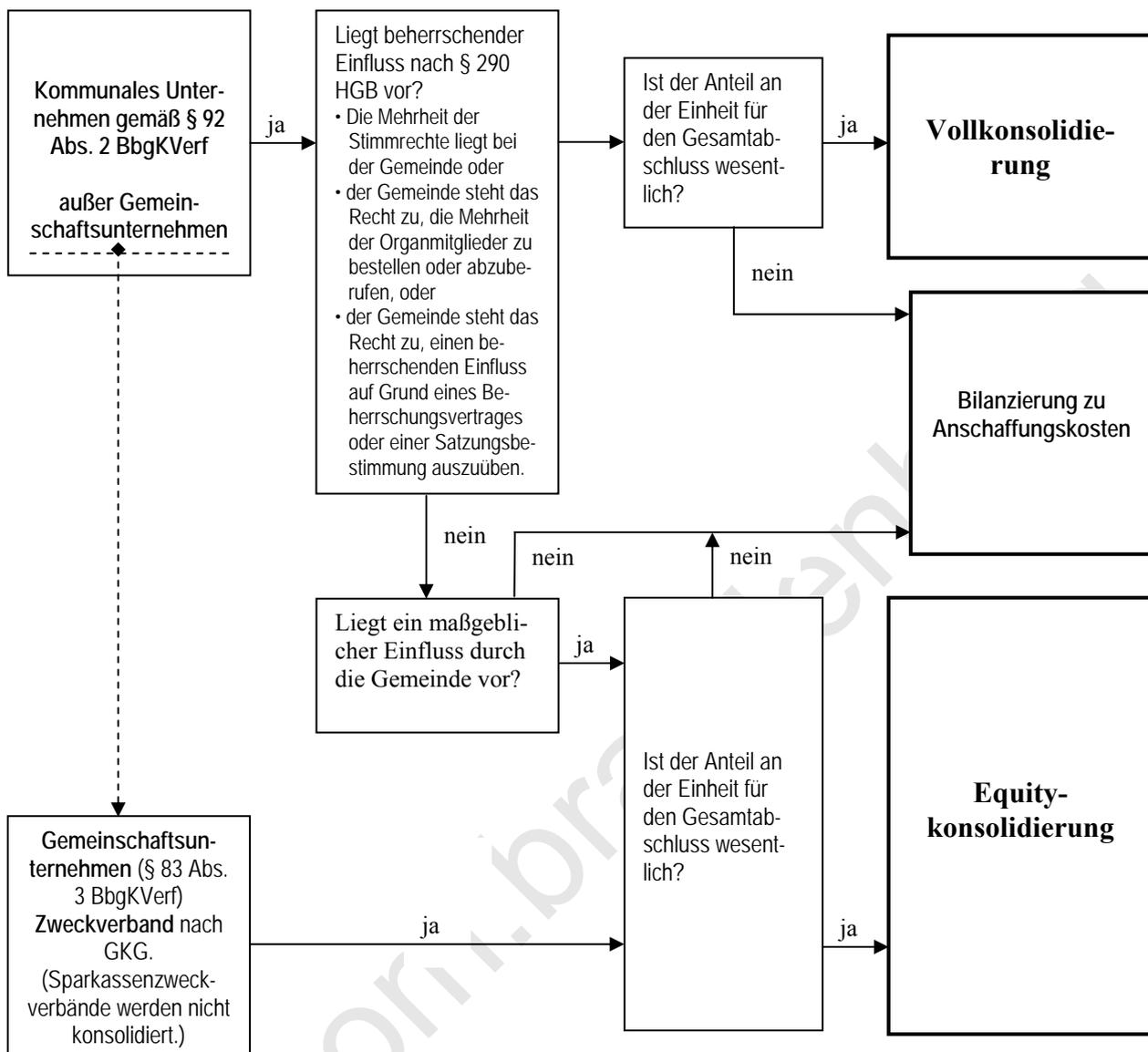
**Gemeinschaftsunternehmen** (vgl. § 310 Abs. 1 HGB) führt die Kommune gemeinsam mit Dritten. Als solche kommen sowohl andere Kommunen als auch Private (Kapitalgesellschaften, nicht aber Personengesellschaften,

wie OHG oder KG) in Betracht. Gemeinschaftsunternehmen werden immer at Equity konsolidiert (§ 83 Abs. 3 Satz 2 BbgKVerf).

**Zweckverbände** nach dem Gesetz über die kommunale Gemeinschaftsarbeit im Land Brandenburg sind vor allem in den Bereichen „Wasserver- und Abwasserentsorgung“ sowie „Abfallbeseitigung“ angesiedelt.

Die Festlegung, ob und nach welcher Methode die kommunale(n) Beteiligung(en) einer Kommune zu konsolidieren ist (sind), kann nach folgendem Schema festgestellt werden:

doppik-kom.brandenburg.de



Wenn keine Beteiligungen an Unternehmen nach § 92 Abs. 2 BbgKVerf bestehen und keine Anteile an Zweckverbänden vorhanden sind, deren Anteil für die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Gesamtvermögens-, Gesamtfinanz- und Gesamtertragslage von Bedeutung ist, kann auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses verzichtet werden. In diesen Fällen erfolgt der Nachweis der Anteile nur in der Einzelbilanz. In diesem Fall richtet sich die Erstellung des Beteiligungsberichts nach § 82 Abs. 2 BbgKVerf.

Die alleinige Anwendung der Equity-Methode bei Zweckverbänden (derzeit gesetzliche Vorgabe nach § 83 Abs. 3 Satz 2 BbgKVerf) wurde im Ergebnis der Erprobung des Gesamtabchlusses in den Fällen als ungeeignet angesehen, in denen die Anteile der Kommunen an den Zweckverbänden einen beherrschenden Einfluss gemäß § 290 Abs. 2 HGB darstellen. In diesen Fällen sollte den Kommunen die Möglichkeit eingeräumt werden, die Vollkonsolidierung anzuwenden. Die übrigen Verbandsmitglieder haben dann - unter Berücksichtigung des auch für

die Zweckverbände geltenden Grundsatzes der Wesentlichkeit (§ 83 Abs. 2 Satz 3 BbgKVerf) - die Voraussetzungen für eine Equity-Konsolidierung zu prüfen.

Eine gesetzliche Anpassung im Sinne der vorstehenden Anregung soll im Rahmen einer zukünftigen Novellierung der gemeindefinanziellen Vorschriften erfolgen. Vor diesem Hintergrund bestehen keine Bedenken, bereits vor einer rechtlichen Anpassung der Vorschriften, bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen auch Zweckverbände voll zu konsolidieren.

### **3.2.1 Beherrschende Beteiligungen**

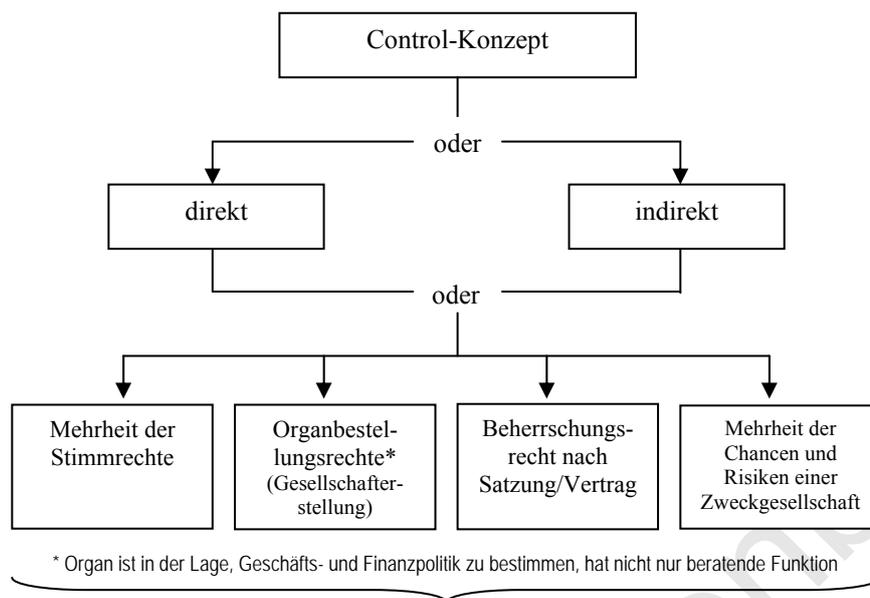
Ein beherrschender Einfluss der Kommune liegt regelmäßig bei einer mehr als 50%igen Beteiligung an einem Unternehmen i. S. v. § 92 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 BbgKVerf vor.

Wenn eine Kommune beispielsweise an einem Unternehmen einen Anteil von 51 v.H. hält, jedoch keine entsprechende Stimmenbindung gegeben ist (Stimmenmehrheit liegt bei Mitgesellschafter[n]), erfolgt die Zuordnung dennoch als beherrschende Beteiligung.

Von einem beherrschenden Einfluss stets in den folgenden Fällen auszugehen:

- Die Kommune besitzt als Gesellschafterin die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter (vgl. § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB).
- Die Kommune verfügt als Gesellschafterin über das Recht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans des Unternehmens zu bestellen bzw. abzurufen (vgl. § 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB).
- Der Kommune steht das Recht zu, die Finanz- und Geschäftspolitik aufgrund eines mit dem Unternehmen geschlossenen (Beherrschungs-)Vertrags oder einer Satzungsbestimmung des Unternehmens zu bestimmen (§ 290 Abs. 2 Nr. 3 HGB).
- Die Kommune trägt bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft). Neben Unternehmen können Zweckgesellschaften auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des Investmentgesetzes, sein (§ 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB).

Schematische Darstellung des beherrschenden Einflusses:



Ein beherrschender Einfluss (§ 290 Abs. 1 HGB) eines Mutterunternehmens ist stets gegeben, wenn eine der vier oben aufgezeigten Voraussetzungen erfüllt ist. Hierbei kommt es nicht auf die tatsächliche Ausübung eines beherrschenden Einflusses an, sondern es reicht aus, wenn die Möglichkeit hierzu besteht.

Die Tatbestände nach § 290 Abs. 2 HGB sind nicht abschließend. Beherrschungstatbestände außerhalb der Typisierung liegen z.B. vor bei

- nachhaltiger Präsenzmehrheit in der Hauptversammlung (Mehrheit der anwesenden oder vertretenen Stimmen),
- kombinierter Beherrschung (gesellschafts- und schuldrechtliche Tatbestände, z.B. durch Nebenabreden verschafft),
- potentiellen Stimmrechten (Bezugsrechte und Kaufoptionen).

Ein beherrschender Einfluss liegt immer dann vor, wenn das Mutterunternehmen die Möglichkeit hat, die **Finanz- und Geschäftspolitik** eines anderen (Tochter-)Unternehmens **dauerhaft zu bestimmen**, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen.

Der ehemals in § 83 Abs. 1 Nr. 1 BgkVerf vorhandene umfassende Verweis auf § 290 HGB wurde durch das Gesetz vom 9. Januar 2012 (GVBl. I/2012) so modifiziert, dass nur noch auf § 290 Abs. 2 bis 4 HGB (beherrschender Einfluss) bzw. § 290 Abs. 1 bis 4 HGB (mittelbare Beteiligung) verwiesen wird. Auf § 290 Abs. 5 HGB, wonach ein Mutterunternehmen von der Pflicht einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen befreit ist, wenn es nur Tochterunternehmen hat, die gemäß § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen, wird insoweit nicht mehr in Bezug genommen. Vielmehr ist § 83 Abs. 2 Satz 3 BgkVerf anzuwenden, wonach analog der Regelung in § 296 Abs. 2 HGB Jahresabschlüsse dann nicht in die Konsolidierung einbezogen werden müssen, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen

entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Eine generelle Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung des Gesamtabchlusses analog § 290 Abs. 5 HGB ist damit nicht verbunden.

Die Beteiligungen können zunächst dem aktuellen Beteiligungsbericht (§ 61 KomHKV) und den in dem Jahresabschluss der Kommune bilanzierten Finanzanlagen entnommen werden. Daneben sollten die Gesellschaftsverträge bzw. Satzungen durchgesehen werden. Ferner sind die Verhältnisse im Einzelfall zu beurteilen. Von Bedeutung ist insbesondere, wie die Vereinbarungen zwischen den Beteiligten „gelebt“ werden. Zu einer korrekten Festlegung des Konsolidierungskreises zählt schließlich eine umfassende Dokumentation der Entscheidungsfindung.

### **3.2.2 Maßgebliche Beteiligungen**

Ein maßgeblicher Einfluss der Kommune ist regelmäßig gegeben bei einer mehr als 20%igen und weniger als 50%igen Beteiligung an einem Unternehmen i. S. v. § 92 Abs. 2 Nr. 4 BbgKVerf, wobei die Einflussmöglichkeiten nicht durch Vereinbarungen beschränkt sein dürfen (vgl. § 311 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Daneben kann ein maßgeblicher Einfluss der Kommune u. a. in den folgenden Fällen gegeben sein:

- Die Kommune ist im Aufsichtsrat/ Vorstand des Unternehmens mehrheitlich vertreten.
- Zwischen der Kommune und dem Unternehmen bestehen erhebliche wirtschaftliche Abhängigkeiten bei der Leistungserstellung und der Finanzierung.
- Die Kommune wirkt an Entscheidungen über die Gewinnverwendung, wichtigen Personalfragen oder der Besetzung der Organe des Unternehmens mit, verfügt also über erhebliche Mitspracherechte.

### **3.3 Bestandteile des Gesamtabchlusses**

Der Gesamtabchluss besteht gemäß § 83 Abs. 4 BbgKVerf aus:

- Gesamtergebnisrechnung
- Gesamtfinanzrechnung
- Gesamtbilanz
- Konsolidierungsbericht.

Als Anlagen beizufügen sind:

- Gesamtanhang
- Gesamtanlagenübersicht
- Gesamtforderungsübersicht
- Gesamtverbindlichkeitenübersicht
- Beteiligungsbericht.

Überschneidungen von Angaben im Konsolidierungsbericht und dem als Anlage beizufügenden Gesamtanhang sollten vermieden werden.

### **3.3.1 Gesamtergebnisrechnung**

In der Gesamtergebnisrechnung werden sämtliche den vollkonsolidierten Einheiten einschließlich der Kommune zuzurechnenden Aufwendungen und Erträge zusammengefasst und um Doppelerfassungen und rein konzerninterne Vorgänge bereinigt. Sie beinhaltet so die konsolidierte Darstellung der Gesamtertragslage der Kommune (§ 62 i. V. m. § 54 KomHKV; ergänzt durch die einschlägigen Vorschriften des HGB). Danach sind in der Gesamtergebnisrechnung die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Gesamterträge und Gesamtaufwendungen gegenüberzustellen. Dabei dürfen Erträge und Aufwendungen nicht miteinander verrechnet werden. Für die Gliederung der Gesamtergebnisrechnung gilt – wie für den Jahresabschluss – § 4 KomHKV entsprechend.

Zur Ermittlung des Gesamt-Jahresergebnisses sind die Summen der Gesamterträge und Gesamtaufwendungen gegenüber zu stellen. Den in der Gesamtergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Gesamtergebnissen sind die Gesamtergebnisse der Rechnung des Vorjahres voran zu stellen. Da eine Konzernplanung nicht erfolgt, wird auch kein Plan-/Ist-Vergleich aufgestellt.

### **3.3.2 Gesamtfinanzrechnung**

Die Gesamtfinanzrechnung ergänzt die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung um Informationen zur Herkunft und Verwendung liquider Mittel und ermöglicht damit einen Einblick in die Finanzlage des „Konzern Stadt“. Auf die Gesamtfinanzrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung Anwendung (§ 64 KomHKV; ergänzt durch die einschlägigen Vorschriften des HGB). § 64 KomHKV ist als dynamischer Verweis auf den DRS 2 zu verstehen. Als Gliederungsschema für die Kapitalflussrechnung (indirekte Methode) ist das Muster gemäß **Anlage 2 (Gliederung der Kapitalflussrechnung)** als Mindestgliederung zugrunde zu legen. Die darin abgebildete Tabelle ist nach den Bedürfnissen der Unternehmen entwickelt worden. Spezifische Belange der Kommunen sind insoweit nicht berücksichtigt. In den Fällen, in denen sich bei der Zusammenführung der Daten der Kommune mit denen der verbundenen Unternehmen ein Ergänzungsbedarf ergibt, ist die Tabelle entsprechend anzupassen.

Die Ein- und Auszahlungen im investiven Bereich errechnen sich bei der indirekten Kapitalflussrechnung durch die Änderung des Anlagevermögens und der Änderung der daraus vorangegangenen Verbindlichkeiten. Im Unternehmen ist jeglicher Anlagenerwerb mit entsprechenden Zahlungen verbunden. Im kommunalen Bereich kann es aber durch Schenkungen und/oder Zuordnungen zu Anlagezugängen ohne Geldfluss kommen. Solche Besonderheiten sind in der Kapitalflussrechnung zu berücksichtigen. Ebenso muss überlegt werden, wie die frem-

den Finanzmittel darzustellen sind. Diese könnten rein theoretisch sowohl im allgemeinen Geschäftsablauf, als auch im investiven Bereich liegen. Hier wird eine generelle Zuordnung zu Ein- und Auszahlungen aus der allgemeinen Geschäftstätigkeit angeregt.

In der Projektgruppe wurde auf die Schwierigkeit für die Kommune hingewiesen, die sich aus der Anwendung der in der Anlage 2 ausgewiesenen Kapitalflussrechnung ergeben. Die Zuordnung der kommunalen Finanzrechnung auf die einzelnen Positionen der Cashflowrechnung hat sich als aufwendig und in einzelnen Fällen im Hinblick auf notwendige Konsolidierungsschritte als problematisch erwiesen. Vor diesem Hintergrund wurde eine aggregierte Zusammenführung der kommunalen Finanzrechnung mit der ihrer Beteiligungen vorgeschlagen. Die verkürzte Form der konsolidierten Kapitalflussrechnung kann wie folgt dargestellt werden:

1		Cashflow aus lfd. Geschäftstätigkeit (Nr. 9 gemäß Anlage 2)
2	+	Saldo der Ein- und Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit
3	=	konsolidierter Cashflow aus lfd. Geschäftstätigkeit
<hr/>		
4		Cashflow aus Investitionstätigkeit (Nr. 20 gemäß Anlage 2)
5	+	Saldo aus Investitionstätigkeit
6	+	Saldo aus Liquiditätsreserven
7	=	konsolidierter Cashflow aus Investitionstätigkeit
<hr/>		
8		Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (Nr. 25 gemäß Anlage 2)
9	+	Saldo aus Finanzierungstätigkeit
10	=	konsolidierter Cashflow aus Finanzierungstätigkeit
<hr/>		
11	+	Finanzmittelbestand zum Beginn des Haushaltsjahres
12	=	Finanzmittelbestand zum Ende des Haushaltsjahres
<hr/>		

Die Anwendung der oben beschriebenen Methode setzt eine entsprechende Änderung von § 64 KomHKV voraus, dessen Umsetzung noch zu prüfen ist. Bis zur Entscheidung über eine Anpassung der Regelung wird die Anwendung der verkürzten Kapitalflussrechnung toleriert.

### **3.3.3 Gesamtbilanz**

Die Gesamtbilanz beinhaltet die konsolidierte Darstellung des Gesamtvermögens und der Gesamtschulden des „Konzerns Kommune“ (§§ 63, 62 i. V. m. § 57 KomHKV, die durch die Vorschriften des HGB ergänzt werden).

### **3.3.4 Konsolidierungsbericht**

Mit dem Konsolidierungsbericht soll dem Leser ein Gesamtüberblick über die wirtschaftliche und finanzielle Lage vermittelt werden, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild zu erhalten.

Der Konsolidierungsbericht sollte des Weiteren, soweit nicht im Beteiligungsbericht gem. § 83 Abs. 4 S. 2 Nr. 5 BbgKVerf enthalten, folgende Inhalte aufgreifen:

- Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und angewandte Konsolidierungsmethoden,
- Erläuterungen zu den einzelnen Positionen des Gesamtabchlusses sowie zu den Nebenrechnungen,
- Einzelangaben zur Zusammensetzung wesentlicher Jahresabschlusspositionen,
- Ausblick auf die künftige Entwicklung, insbesondere bestehend aus:
- Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind und
- Angaben über die erwartete Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen, insbesondere über die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Rahmenbedingungen.

Überschneidungen von Angaben im Gesamtanhang einerseits und im Konsolidierungsbericht andererseits sollten vermieden werden.

### **3.3.5 Gesamtanhang**

In den Gesamtanhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die nach § 58 KomHKV auch für die einzelnen Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie für die einzelnen Posten der Bilanz vorgeschrieben sind. Danach sind insbesondere anzugeben und zu erläutern:

1. die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die angesetzten Nutzungsdauern,
2. Abweichungen angewandter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Zuschreibungen und außerplanmäßige Abschreibungen mit Begründung sowie deren Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune,
3. Vermögensgegenstände mit zum Bilanzstichtag noch ungeklärten Eigentumsverhältnissen (inklusive Buchwert und Risikoabschätzung),
4. Sachverhalte, aus denen sich künftig finanzielle Verpflichtungen ergeben können (zum Beispiel Bürgschaften, Gewährleistungsverträge, Finanzderivate, Haftungsverhältnisse) sowie Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften, soweit diese nicht bereits in der Verbindlichkeitenübersicht angegeben sind,
5. der Gesamtbetrag der nicht in der Bilanz ausgewiesenen mittelbaren Pensionsverpflichtungen,
6. eine Übersicht über die von der Kommune bewirtschafteten Treuhandmittel und über das Stiftungsvermögen.

Darüber hinaus gehende Informationen sollten bei Bedarf in den Konsolidierungsbericht aufgenommen werden.

Hierzu gehören:

1. Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der Ergebnisrechnung und den Posten der Bilanz, wobei auf wesentliche Abweichungen zum Vorjahr einzugehen ist; außerordentliche Erträge und Aufwendungen sowie das periodenfremde Ergebnis sind hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art zu erläutern, soweit sie für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind,
2. in welchen Fällen aus welchen Gründen die lineare Abschreibungsmethode nicht angewendet wird,
3. Veränderungen der ursprünglich angenommenen Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
4. Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten.

An dieser Stelle ist nochmals darauf hinzuweisen, dass Überschneidungen von Angaben im Gesamtanhang einerseits und im Konsolidierungsbericht andererseits vermieden werden sollten.

In der kommunalen Bilanz werden die rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen (§ 86 Abs. 1 Nr. 2 BbgKVerf) als Sondervermögen ausgewiesen. Dieses Sondervermögen unterliegt den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft und ist als Teil des kommunalen Haushalts dort gesondert nachzuweisen (§ 86 Abs. 3 BbgKVerf). Insoweit erfolgt der Ausweis in dem jeweiligen Vermögensposten der gemeindlichen Bilanz. Das nach § 87 BbgKVerf von einer Kommune verwaltete Treuhandvermögen (selbständige örtliche Stiftungen sowie nach besonderem Recht treuhänderisch verwaltetes Vermögen) wird – unabhängig von der Darstellung in besonderen Haushaltsplänen und der zu führenden Sonderrechnung - nicht in der kommunalen Bilanz nachgewiesen. Das zugrunde liegende Treuhandvermögen ist regelmäßig in der Bilanz des Treugebers auszuweisen, der das wirtschaftliche Eigentum an diesem Vermögen hat. Rechtsfähige Stiftungen sowie Treuhandvermögen sind somit wegen des fehlenden wirtschaftlichen Eigentums der Kommune als Pflichtanlage zum Gesamtabchluss darzustellen.

### **3.3.6 Konsolidierungsrelevante Konten**

Der kommunale Kontenrahmen kann als Grundlage für die Konsolidierung angesehen werden, da sich die Gliederungsmuster zur Gesamtbilanz und zur Gesamtergebnisrechnung im Wesentlichen an diesen anlehnen. Im Zuge der Konsolidierung werden jedoch zusätzliche Positionen und Konten benötigt, um die notwendigen Konsolidierungsbuchungen durchführen zu können. Nachfolgend finden Sie Vorschläge zur Erweiterung des kommunalen Kontenrahmens. Diese Konten sind nur bei Bedarf anzulegen.

**Konto 0171 GFW** – Bei der erstmaligen Einbeziehung einer kommunalen Tochterorganisation entsteht im Falle eines gegenüber dem Beteiligungsbuchwert **niedrigeren** anteiligen Eigenkapitals eine sogenannte aktive Aufrechnungsdifferenz. Diese ist als Geschäfts- oder Firmenwert (GFW) in der Gesamtbilanz auszuweisen (§ 301 Abs. 3 HGB). Der Ausweis des GFW erfolgt im Sinne des § 63 Abs. 2 Ziffer 1.1 KomHKV im Bereich der immate-

riellen Vermögensgegenstände. Ein gesonderter Ausweis des GFW unter den immateriellen Vermögensgegenständen ist in der Gesamtbilanz laut Mindestgliederung des § 62 KomHKV bislang nicht erforderlich. Ein gesonderter Ausweis könnte jedoch vor dem Hintergrund zukünftiger kommunaler Risiken bezüglich des jeweiligen Unternehmens für den kommunalen Konzern empfehlenswert sein (siehe auch **Anlage 4 – Meldebögen Gesamtbilanz** und Ziffer 1.1.2.1).

**Konto 2200 Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung** - Bei der erstmaligen Einbeziehung eines kommunalen Tochterunternehmens entsteht im Falle eines gegenüber dem Beteiligungsbuchwert **höheren** anteiligen Eigenkapitals der Tochterorganisation eine sogenannte passive Aufrechnungsdifferenz. Diese ist als passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung (PUB) in der Gesamtbilanz auszuweisen (§ 301 Abs. 3 HGB). Der Ausweis des PUB sollte gem. § 83 Abs. 1 BbgKVerf i.V.m. § 301 Abs. 3 HGB innerhalb der Eigenkapitalposition erfolgen.

**Konto 2100 Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter** - Für Minderheitsbeteiligungen ist bei der erstmaligen Einbeziehung von Tochterunternehmen bei der Kapitalkonsolidierung ein sogenannter Ausgleichsposten für andere Gesellschafter im Eigenkapital darzustellen. Die Bilanzierung erfolgt gem. § 83 Abs. 1 BbgKVerf i.V.m. § 307 HGB. Der Ausweis erfolgt gem. § 63 Abs. 3 Ziffer 1.7 KomHKV innerhalb der Eigenkapitalposition.

**Konto 5712 Abschreibungen auf Geschäfts- und Firmenwerte** - Bei der Kapitalkonsolidierung entstandene GFW werden als immaterielle Vermögenswerte in der Gesamtbilanz angesetzt. Die Wertfortschreibung des GFW ist im Sinne des § 83 Abs. 3 BbgKVerf i.V.m. § 309 HGB und im Sinne des § 255 HGB durchzuführen. (Hinweis: Aufgrund der BilMoG-Änderungen erfolgt die Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer des GFW). Die Abschreibungen sollten in Anlehnung an den DRS 4 Tz. 31 ff. (Abschreibung über maximal 20 Jahre) erfolgen und in der Gesamtergebnisrechnung gesondert ausgewiesen werden.

**Konto 4584 Erträge aus assoziierten Unternehmen** - Beim ersten Gesamtabschluss wird der Beteiligungsbuchwert des Mutterunternehmens dem anteiligen Eigenkapital des Tochterunternehmens gegenübergestellt und die Differenz ermittelt, die dann als davon Vermerk in der Bilanz bzw. im Anhang vermerkt wird. In den Folgejahren wird nach dem anhängenden Berechnungsmodul erneut der Beteiligungsbuchwert dem anteiligen Eigenkapital gegenübergestellt. Wenn es Verluste gibt, wird der erstmalig festgestellte Differenzbetrag in einer Nebenrechnung fortgeschrieben. Liegt der anteilige Eigenkapital-Betrag unter dem Beteiligungsbuchwert hat je nach Gesellschaftervertrag eventuell auch eine Rückstellung wegen Risiken (bsp. Nachschusspflicht, Haftungen) zu erfolgen und der Beteiligungsbuchwert ist abzuschreiben; im schlimmsten Fall bis auf den Erinnerungswert von einem Euro.

Bei Jahresüberschüssen aus der Beteiligung sind in der Nebenrechnung erst alle Verluste, Auflösungen und Sonstiges aufzurechnen und nur, wenn der anteilige Eigenkapital-Anteil den erstmalig festgestellten Differenzbetrag überschreitet ist ein Ertrag aus assoziierten Unternehmen zu buchen. Damit wird erreicht, dass der Beteiligungsbuchwert sich erhöht und der Differenzbetrag des anteiligen Eigenkapitals in der Nebenrechnung in gleicher Höhe bestehen bleibt.

Bsp.: Erstbewertung: Differenzbetrag für Nebenrechnung = 100.000 EUR

1. Abschluss: Eigenkapital-Anteil sinkt um 50 TEUR, dann Nebenrechnung
2. Abschluss: Eigenkapital-Anteil erhöht sich um 100 TEUR, dann werden die Verluste aus dem Vorjahr gegengerechnet (in Nebenrechnung) und 50 TEUR sind Erträge aus assoziierten Unternehmen und der Beteiligungsbuchwert steigt um 50 TEUR.

Der Landkreis Dahme-Spreewald hat für einzelne Konsolidierungsmaßnahmen weitere Konten eingerichtet, die nachfolgend beschrieben werden:

**Konto 1799000 Wertpapiere des Umlaufvermögens** - Die Position entspricht der Position 2.3 der kommunalen Bilanz im Einzelabschluss. Die Unterscheidung zu den Wertpapieren des Anlagevermögens ergibt sich aus der Laufzeit.

**Konto 1899000 Ausgleichsposten nach dem KHG und Konto 3899000 Ausgleichsposten nach dem KHG** - Das Sachkonto ist im kommunalen Kontenrahmen nicht vorhanden. Hier handelt es sich um eine krankenhausspezifische Position der Bilanz. Auf diesem Konto werden die Ausgleichsposten für die Eigenmittel- bzw. Darlehensförderung der Krankenhäuser ausgewiesen. Der Ausgleichsposten ist kein Vermögensgegenstand sondern nur eine Bilanzierungshilfe. Mit Einführung des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (KHG) zum 1.10.72 übernehmen Bund und Länder (später nur Länder) die Finanzierung des investiven Bereichs. Ziel des Ausgleichspostens ist die Neutralisierung der Abschreibungen von Anlagen, die vor Inkrafttreten des KHG mit Eigenmitteln finanziert wurden. (Beim Klinikum Dahme-Spreewald wird im JA nur ein Ausgleichsposten für die Eigenmittelförderung ausgewiesen). Der Ausgleichsposten wurde beim Landkreis Dahme-Spreewald im Sinne einer Erweiterung der Bilanzgliederung aufgenommen, um die besonderen Bilanzpositionen des Klinikums auf Aktiv- und Passivseite der Bilanz entsprechend abbilden zu können. Aufgrund des erheblichen Umfangs der Positionen wollte der LDS diese separat abbilden. Der Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung ist dem Ausgleichsposten nach dem KHG zuzuordnen.

**Konto 2019000 Kapitalrücklagen** - Der Posten wurde aufgenommen, um die Zuordnung der Eigenkapitalpositionen der Kapitalgesellschaften zu vereinfachen. Grundsätzlich werden in dieser Position nach erfolgter Kapitalkonsolidierung (Eliminierung Beteiligungsbuchwert gegen ausgewiesenes Eigenkapital des verbundenen Aufgabenträgers) im Gesamtabschluss keine Werte mehr ausgewiesen.

**Konto 2100000 Jahresfehlbetrag/Jahresüberschuss** - Dieser Ausweis wurde ebenfalls aufgenommen, um eine pragmatische Überleitung der Jahresabschlüsse der Kapitalgesellschaften zu gewährleisten.

### **3.4 Vorbereitung des Gesamtabschlusses**

#### **3.4.1 Einheitlichkeit der Stichtage**

Der Stichtag für die Aufstellung des Gesamtabschlusses ist der 31.12. des jeweiligen Haushaltsjahres (§ 83 Abs. 2 Satz 1 BbgKVerf). Liegt der Abschlussstichtag einer einbezogenen Tochterorganisation mehr als 3 Monate vor dem Stichtag des Gesamtabschlusses, so ist für die Tochterorganisation ein Zwischenabschluss aufzustellen (§ 299 Abs. 2 HGB). Liegt der Bilanzstichtag der Tochterorganisation innerhalb des Drei-Monats-Zeitraumes, ist im Einzelfall festzulegen, ob auf die Aufstellung eines Zwischenabschlusses verzichtet werden kann. Bei Betrieben

mit gleich bleibendem Geschäftsverlauf, deren Abschlussstichtag um mehr als drei Monate, aber nicht mehr als sechs Monate vom Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses abweicht, kann von der Aufstellung eines Zwischenabschlusses abgesehen werden. Die Drei-Monats-Frist aus § 299 HGB sollte auf sechs Monate ausgeweitet werden. Die Entscheidung, keinen Zwischenabschluss aufzustellen, ist zu begründen und zu dokumentieren. Unabhängig von der Festlegung sollten vor Ort alle Möglichkeiten ausgeschöpft werden, im Vorfeld der Aufstellung des Gesamtabschlusses eine Anpassung der abweichenden Abschlussstichtage auf den 31. Dezember vorzunehmen.

**Beispiel:**

Betriebe im Kulturbereich haben aufgrund ihrer Spielzeiten meist einen um mehr als drei Monate abweichenden Abschlussstichtag. Bei einem gleichförmigen Geschäftsverlauf kann die Situation entstehen, dass die Aufstellung eines Zwischenabschlusses keine höhere Aussagekraft herbeiführt. Damit steht der Aufwand der Erstellung nicht im Verhältnis zur Aussagekraft des Zwischenabschlusses. Eventuell gegebene Abweichungen unterhalb der Wesentlichkeit können vernachlässigt werden. Wesentliche Abweichungen entstehen dagegen, wenn z. B. größere Investitionen im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Stichtag des Gesamtabschlusses vorgenommen werden.

Soweit die einzubeziehenden Jahresabschlüsse zum Zeitpunkt der Erstellung des Gesamtabschlusses noch nicht geprüft wurden oder keiner Prüfungspflicht unterliegen, sind jeweils die erstellten ungeprüften Jahresabschlüsse zur Konsolidierung heranzuziehen (§ 83 Abs. 2 BbgKVerf).

### **3.4.2 Einheitlichkeit der Gliederungsvorschriften**

Es gilt der Grundsatz der Stetigkeit, nach dem die Form der Darstellung (insbesondere die Gliederung von Gesamtergebnisrechnung, Gesamtfinanzrechnung und Gesamtbilanz) beizubehalten ist, soweit nicht in Ausnahmefällen auf Grund besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind (§ 52 Abs. 1 KomHKV).

Die Gesamtbilanz ist unter Beachtung der Vorschriften des § 63 KomHKV zu gliedern. Eine zusätzliche Untergliederung der Posten im Rahmen der vorgeschriebenen Gliederung ist zulässig, wobei auch neue Posten hinzugefügt werden dürfen, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Die Ergänzung ist im Anhang anzugeben und zu begründen. (§ 52 Abs. 4 KomHKV).

Die Gliederung der Gesamtergebnisrechnung wird auf die Ausführungen unter *Ziffer 3.3.1*, zur Gesamtfinanzrechnung unter *Ziffer 3.3.2* verwiesen.

### **3.4.3 Einheitlichkeit des Ansatzes**

Gemäß § 83 Abs. 3 BbgKVerf i.V.m. § 300 Abs. 2 HGB sind die Vermögensgegenstände und Schulden der kommunalen Tochterorganisationen im Sinne des Einheitsgrundsatzes vollständig in den Gesamtabchluss aufzunehmen. Gemäß dem Einheitsgrundsatz sollen jedoch nur diejenigen Vermögensgegenstände und Schulden in den Gesamtabchluss aufgenommen werden, die nach dem Recht der Konzernmutter bilanziell ansatzfähig sind (§ 300 Abs. 2 Satz 1 HGB). Vermögensgegenstände und Schulden, die aus Sicht der Bilanzierungsvorschriften der Kommune einem Bilanzierungsverbot unterliegen, dürfen im Gesamtabchluss nicht angesetzt werden.<sup>1</sup> Bilanzierungswahlrechte dürfen im Gesamtabchluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Einzelabschlüssen neu ausgeübt werden.<sup>2</sup>

### **3.4.4 Einheitlichkeit der Bewertung**

#### **3.4.4.1 Rechtslage**

Aufgrund des kommunalrechtlichen Verweises auf die handelsrechtlichen Regelungen über den Konzernabschluss in § 83 Abs. 3 BbgKVerf findet auch § 308 HGB Anwendung, wonach die einbezogenen Vermögensgegenstände und Schulden der voll konsolidierten Tochterorganisationen einheitlich zu bewerten sind. Grundlage für die Bewertung des „Konzernvermögens“ und der Schulden sind die Rechnungslegungsvorschriften der Kommune. Weicht die Bewertung von Posten der Einzelabschlüsse von den Bewertungsvorschriften des Gesamtabchlusses ab, so sind diese Posten für den Gesamtabchluss neu zu bewerten (§ 308 Abs. 2 Satz 1 HGB). Die Neubewertung findet durch Korrektur der Posten der Einzelabschlüsse auf Ebene der Bilanz II und der Ergebnisrechnung II statt. Durch die Neubewertung auf Ebene der Bilanz II und Ergebnisrechnung II werden die Buchwerte aus den Einzelabschlüssen korrigiert. So ist es denkbar, dass insbesondere im Bereich der Gebäude oder des Infrastrukturvermögens erhebliche Abweichungen zwischen den angewendeten Bewertungen (z.B. unterschiedliche angewendete Nutzungsdauern bei Gebäuden) entstehen.<sup>3</sup> Die Abweichungen müssten daher angepasst werden. Bei den Korrekturbuchungen der Bilanz II und der Ergebnisrechnung II handelt es sich nicht um eine Neubewertung im Sinne der Neubewertungsmethode mit beizulegenden Zeitwerten nach § 301 Abs. 2 HGB, sondern zunächst um eine Korrektur der Buchwerte der Einzelabschlüsse.<sup>4</sup> § 308 Abs. 2 Satz 3 u. 4 HGB erlauben einen Verzicht auf Anpassung der Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden, wenn diese für die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung ist. Darüber hinausgehende Abweichungen sind in Ausnahmefällen zulässig, müssen jedoch im Konsolidierungsbericht erläutert werden (§ 308 Abs. 2 Satz 4 HGB).

---

<sup>1</sup> Maßgebendes Recht sind die Rechnungslegungsvorschriften der Gemeinde (KomHKV).

<sup>2</sup> Vgl. dazu auch Anlage 3 zum Konsolidierungsleitfaden: Gegenüberstellung Vorschriften zur Bilanzierung nach dem brandenburgischen Haushaltsrecht und Regelungen nach HGB.

<sup>3</sup> Vgl. auch Anlage 3 Nr. 25: Gegenüberstellung der Vorschriften zur Bilanzierung nach dem brandenburgischem Haushaltsrecht und der Regelungen nach HGB.

<sup>4</sup> Es handelt sich dabei zunächst um eine Umbewertung. Durch die anschließende Neubewertung in der Bilanz III kommt es dagegen zu einer Bewertung sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden zum beizulegenden Zeitwert (realisierbare Marktwerte).

Es ist bei der Vollkonsolidierung zu beachten, dass manche Beteiligungen gezogene Skontobeträge als Ertrag und nicht als Absetzung vom Aufwand buchen. Das ist vor der Konsolidierung in der Beteiligung zu berichtigen um eine gleiche Ausgangsbasis zu haben.

Ebenso ist auf die Verbuchung von gewährten Förderungen, insbesondere bei Kapitalgesellschaften zu achten. Diese müssen nach dem Steuerrecht gewährte Förderungen entweder im gleichen Jahr als Betriebsertrag, oder als Absetzung von den AHK buchen. Sollte dieses vorkommen, macht dies zumindest ab Beginn des Gesamtabschlusses eine HB II unumgänglich.

Die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden muss dabei unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und des Einheitsgrundsatzes im Gesamtabschluss erfolgen. Sind zu bewertende Sachverhalte gleich oder gleichartig und weisen sie die gleiche Funktion unter gleichen Funktionsbedingungen auf, dann sind diese Sachverhalte im kommunalen Konzern einheitlich zu behandeln. Voraussetzung für die einheitliche Bewertung nach gleichen Methoden ist das Vorliegen gleicher wertbestimmender Faktoren. Wertbestimmende Faktoren richten sich nach dem rechtlichen Umfeld (z.B. bei Schuldbeziehungen) oder dem Einsatz- oder dem Nutzenzusammenhang (z.B. bei Gebäuden) in dem der Schuldposten oder Vermögensgegenstand steht. Weichen die wertbestimmenden Faktoren bei gleichartigen Sachverhalten voneinander ab, so stehen sie der Vereinheitlichung im Einzelfall entgegen. Die Vereinheitlichung ist nicht durchzuführen, wenn

1. die Sachverhalte ungleich sind oder
2. gleiche oder gleichartige Sachverhalte in einem abweichenden rechtlich oder sachlichen Umfeld bewertet werden müssen.

Abweichende (rechtliche-, nutzungs- oder einsatzbedingte) Umfeldbedingungen können sich beispielsweise aus unterschiedlichen Tätigkeitsgebieten der kommunalen Tochterorganisationen ergeben.

#### **3.4.4.2 Erfahrungen der Erprobung**

Im Rahmen der Erprobung des Gesamtabschlusses wurde eine Flexibilisierung der gesetzlichen Vorgaben über die Neubewertung angeregt. Als sinnvoll wird es erachtet, eine Neubewertung (ggf. unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit (siehe hierzu Ziffer 3.4.6) nicht verbindlich vorzugeben. Von Seiten der Gemeinde Boitzenburger Land wurde beispielsweise darauf verwiesen, dass Neubewertungen keinen wesentlichen Erkenntnisgewinn bringen und nur unter unverhältnismäßig hohem Aufwand zu realisieren sind. Für das Bestehen von stillen Reserven und Lasten bieten die Jahresabschlüsse der voll zu konsolidierten Tochterorganisationen, die durch Wirtschaftsprüfer testiert sind, hinreichende Anhaltspunkte. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist gemäß § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) eine Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse durchzuführen, in dem der Fragenkreis 11 das Vorhandensein von stillen Reser-

ven und Lasten abfragt. Die Anwendung der Neubewertungsmethode scheint für Kommunen nur dann sachgerecht, wenn es sich beim betroffenen Finanzvermögen um die Erfüllung von Aufgaben handelt, die nicht Pflichtaufgaben sind und am Markt im Wettbewerb stehen: zum Beispiel Arbeitsbeschaffungsgesellschaften oder Wohnungsgesellschaften. Zu beachten ist, dass die Anwendung der Neubewertungsmethode dann durchgängig fortzusetzen ist (Bilanzstetigkeit).

Zwar wurden innerhalb der Projektgruppe auch Bedenken gegen einen Verzicht auf die Bewertungsanpassung vorgetragen, weil es dadurch zu einem bewussten Durchbrechen des Einheitsgrundsatzes im Gesamtabchluss komme und letztlich die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Gesamtabchluss nicht mehr gewährleistet werden könne. Gleichwohl wird von der Projektgruppe als Ausfluss der oben beschriebenen Erfahrungen für die Fortentwicklung der kommunalrechtlichen Vorgaben angeregt, bei der Anwendung der Neubewertungsmethode aus Gründen der Sachgerechtigkeit eine Wahlmöglichkeit der Kommunen zu schaffen (siehe nachstehend: Ergebnis der Erprobung).

#### **3.4.4.3 Ergebnis der Erprobung**

In dem gegenüber dem Landtag abgegebenen „Evaluierungsbericht über die Erfahrungen mit der Kommunalverfassung“ wurde die Thematik der Neubewertung und eine damit verbundene Prüfung einer gesetzlichen Regelungsanpassung mit aufgenommen. Bis zu einer abschließenden Entscheidung über eine gesetzliche Neuregelung erscheint der Verzicht auf die Neubewertung tolerierbar.

#### **3.4.5 Erstellung der Handelsbilanz II**

Die Handelsbilanz II (HB II) stellt eine Fortschreibung der Einzelabschlüsse im Hinblick auf die Notwendigkeiten des Konzernabschlusses dar. Saldenabstimmungen sind von den zu konsolidierenden Unternehmen in eigener Verantwortung zum Bilanzstichtag vorzunehmen. Die Saldenabstimmungen werden durch die jeweils zu leistende Seite ausgelöst. Von der Kommune sollte ein systematisch gegliedertes Verzeichnis erstellt werden, welches die Kontenzusammenhänge vorgibt. Für die Übermittlung der Meldedaten sollte von der Kommune eine Frist (z.B. bis zum 31.03. des Folgejahres) vorgegeben werden. Prüfungspflichtige Beteiligungen sollten den Umfang der Jahresabschlussprüfung auf die Prüfung der HB II erweitern.

Das Verfahren der Gesamtabchlusserstellung wird unter *Ziffer 4* ausführlich dargestellt.

#### **3.4.6 Wesentlichkeit**

§ 83 Abs. 2 Satz 3 BbgKVerf (§§ 296 Abs. 2 Satz 1, 311 Abs. 2 HGB) sehen vor, dass einzelne Jahresabschlüsse der unter Ziffer 3.2 aufgeführten Beteiligungen, die für die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune von nur geringer Bedeutung sind, nicht in die Konsolidierung einbezogen werden müssen. Woran die untergeord-

nete bzw. geringe Bedeutung oder Wesentlichkeit im Allgemeinen zu messen wäre, wird nicht vorgegeben. Auch in den handelsrechtlichen Vorschriften ergeben sich dazu keine Anhaltspunkte. Es ist daher im Wege einer sachgerechten Auslegung sowie unter Berücksichtigung des Zwecks des Gesamtabchlusses und des konkreten Einzelfalles durch die jeweilige Kommune zu ermitteln, ob auf eine Einbeziehung in die Konsolidierung verzichtet werden kann. Dabei sind die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragsgesamtlage gesondert zu bewerten. Als ein Kriterium können quantitative Kennzahlen herangezogen werden, etwa das Verhältnis von Anlage- oder Umlaufvermögen, der Bilanzsumme oder des Fremdkapitals der einzubeziehenden Beteiligungen zu den entsprechenden Posten aus der Summenbilanz, und qualitative Kriterien, z. B. die Auswirkungen auf das Gesamtabchlussergebnis infolge struktureller Verluste, besondere Risiken oder Verpflichtungen in Form von Rückstellungen. Bei Zweckverbänden können als qualifizierbare Einflussgrößen u. a. das Verhältnis der eingebrachten Kapitalanlagen, das Verhältnis der satzungsmäßigen Stimmverteilung der Mitglieder in der Versammlung oder das Verhältnis, mit dem das einzelne Mitglied an den jährlichen Betriebsumlagen herangezogen wird, dienen.

Da im Konsolidierungsbericht nach § 65 Abs. 2 Nr. 1 a) KomHKV Erläuterungen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises verlangt werden, ist auch eine Begründung der Nichteinbeziehung von Unternehmen in den Gesamtabchluss zu liefern, die objektiv nachvollziehbar sein muss.

Die hier angesprochenen Kennzahlen können nur auf der Grundlage einer sogenannten Summenbilanz bzw. Summenergebnisrechnung ermittelt werden. Es sind also zunächst die Jahresabschlussdaten aller Unternehmen zu summieren, um dann feststellen zu können, ob ein einzelnes Unternehmen unter Bezugnahme auf die jeweilige Gesamtsumme von untergeordneter Bedeutung ist. Folgende quantitative Kennzahlen sind denkbar:

- Anlagevermögen im Vergleich zum Anlagevermögen aus der Summenbilanz
  - desgleichen zum Umlaufvermögen,
  - desgleichen zur Bilanzsumme,
- Fremdkapital des einzelnen Unternehmens zum Fremdkapital aus der Summenbilanz,
- Summe aller Erträge des einzelnen Unternehmens zur Summe aller Erträge aus der Summenergebnisrechnung,
  - desgleichen für die Aufwendungen,
- Cashflow-bezogene Kennzahlen in Bezug auf die laufende Geschäftstätigkeit, die Investitionstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit.

Darüber hinaus sind weitere monetäre Kriterien heranzuziehen, wie z. B. Auswirkungen auf das Gesamtabchlussergebnis infolge struktureller Verluste, besondere Risiken oder Verpflichtungen in Form von Rückstellungen (z. B. Deponien) oder anderen wesentlichen finanziellen Verpflichtungen (z.B. Bürgschaften), die im Gesamtan-

hang anzugeben wären. Neben diesen monetären Kriterien können für die Wesentlichkeit auch weitere kommunalspezifische Faktoren entscheidend sein (z.B. kommunalpolitische Ziele, Fragen der Standortentwicklung etc.). Insoweit kann in diesem Leitfaden eine allgemeine Empfehlung nur dahingehend ausgesprochen werden, verschiedene Kriterien, z.B. drei harte (monetäre) Kriterien und ein weiches Kriterium (siehe oben), anzuwenden. Auch eine Empfehlung bezüglich eines Prozentsatzes zur Bestimmung der untergeordneten Bedeutung kann aus der Erprobung heraus nicht gegeben werden. Eine mögliche Anwendung soll aber an einem Praxisbeispiel verdeutlicht werden:

Ein Tochterunternehmen ist von untergeordneter Bedeutung, wenn die folgenden Kennzahlen jeweils unter 3 % der entsprechenden Summe aller verbundenen Unternehmen (inklusive Konzernmutter) liegen:

- Anlagevermögen
- Umlaufvermögen
- Eigenkapital (einschließlich Sonderposten)
- Fremdkapital (Verbindlichkeiten, einschließlich Rückstellungen)
- Jahresergebnis

Für die Auswertung des Jahresergebnisses sind die Ergebnisse unabhängig vom Vorzeichen (Absolutwerte) zu summieren und zu vergleichen.

Zusätzlich zu dieser Einzelfallbetrachtung ist eine Summenbetrachtung über alle nicht konsolidierten Betriebe anzustellen. Hierbei muss die Summe aller nicht konsolidierten Betriebe bezüglich der genannten Kennzahlen insgesamt unter 10 % der Gesamtsumme aller verbundenen Betriebe liegen.

Sollten die Betriebe von untergeordneter Bedeutung aus der Einzelbetrachtung in der Summenbetrachtung die Wertgrenzen insgesamt überschreiten, so sind die Betriebe mit der größten Bilanzsumme so lange in den Konsolidierungskreis zu übernehmen, bis für die verbleibenden Betriebe die Kriterien der Summenbetrachtung erfüllt sind.

Die Bedeutung eines Tochterunternehmens für den Gesamtabchluss ist jedoch nicht allein von starren Verhältniszahlen abhängig zu machen. Diese Verhältniszahlen können lediglich hilfreich bei der Entscheidung sein, ob eine untergeordnete Bedeutung eines Tochterunternehmens vorliegt.

Da bei der Bestimmung allein die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage betrachtet werden ist es notwendig, auch das Tätigkeitsfeld des Tochterunternehmens innerhalb des „Konzerns Kommune“ in die Überlegungen einzubeziehen. Daher sollte immer die Frage gestellt werden: Kann die Kommune sinnvoll und entsprechend ihrer Aufgaben auch ohne dieses bestimmte Tochterunternehmen tätig sein? So kann z. B. ein Unternehmen aus dem Gesamtabchluss auch heraus fallen, bei dem eine der o. g. Kennzahlen über der 3 % Hürde liegt, sofern das Unternehmen für die Erfüllung der Aufgaben der Kommune nicht zwingend notwendig ist.

Wenn ein Tochterunternehmen das Gesamtergebnis strukturell mit Verlusten belastet und ständiger Zuschüsse bedarf sowie in anderen Zweifelsfällen, sollte es immer in den Konzernabschluss einbezogen werden.

Werden mehrere Betriebe aus Wesentlichkeitsaspekten heraus nicht konsolidiert, ist darauf zu achten, dass diese in der Summe ebenfalls von untergeordneter Bedeutung sind. Auch wenn die landesrechtliche Vorschrift nicht explizit auf den § 296 HGB Bezug nimmt, ist davon auszugehen, dass auch der zweite Satz von § 296 Abs. 2 HGB gelten soll: *„Entsprechen mehrere Tochterunternehmen der Voraussetzung des Satzes 1, so sind diese Unternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn sie zusammen nicht von untergeordneter Bedeutung sind.“* Es würde nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung entsprechen, wenn alle Beteiligungen einzeln betrachtet als von untergeordneter Bedeutung eingestuft würden und daraus ein Verzicht auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses abgeleitet würde.

Eine erste Einschätzung der untergeordneten Bedeutung kann anhand der nachfolgend aufgeführten Verhältniszahlen vorgenommen werden:

#### **Vermögenslage**

Anlagevermögen des einzelnen Betriebes / Anlagevermögen aus der Summenbilanz

Umlaufvermögen des einzelnen Betriebes / Umlaufvermögen aus der Summenbilanz

Bilanzsumme des einzelnen Betriebes / Summenbilanzsumme

#### **Schuldenlage**

Fremdkapital des einzelnen Betriebes / Fremdkapital aus der Summenbilanz

Sonderposten sind dem Eigenkapital zuzuordnen. Ist eine Zuordnung nicht möglich, kann eine sachgerechte Schätzung erfolgen.

#### **Ertragslage**

Summe aller Erträge des einzelnen Betriebes / Summe aller Erträge aus der Summenergebnisrechnung

Summe aller Aufwendungen des einzelnen Betriebes / Summe aller Aufwendungen aus der Summenergebnisrechnung

Die Summe aller Erträge bzw. Aufwendungen beinhaltet sowohl die ordentlichen als auch die außerordentlichen Posten. Ist eine detaillierte Betrachtung im Einzelfall notwendig, richtet sich die Einordnung der Ertrags-/Aufwandsarten nach dem Gliederungsschema der KomHKV.

Ein ausführliches Beispiel für die Festlegung von Verhältniszahlen, das von der Gemeinde Boitzenburger Land entwickelt wurde, ist in der **Anlage 5 (Beispiel für die Festlegung von Verhältniszahlen)** dargestellt.

Für die **assoziierten Beteiligungen**, also die Beteiligungen, auf die die Kommune einen maßgeblichen jedoch keinen beherrschenden Einfluss ausübt, können folgende Verhältniszahlen von Bedeutung sein:

#### **Vermögens-/Schuldenlage**

Differenz zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des einzelnen Betriebes / Bilanzsumme oder Anlagevermögen aus der Summenbilanz

#### **Ertragslage**

Das anteilige erzielte Ergebnis des einzelnen Betriebes muss dahingehend untersucht werden, ob ein wesentlicher Einfluss auf die Gesamtertragslage besteht. Bezugsgrößen könnten z.B. das Finanz- oder das Jahresergebnis sein.

#### **Finanzlage**

Die Finanzlage wird grundsätzlich durch Gewinnausschüttungen begünstigt und durch Kapitalzuführungen an assoziierte Betriebe belastet, unabhängig davon, ob es sich um eine Einbeziehung "at equity" oder "at cost" handelt. Daher ist eine weitergehende Prüfung der Finanzlage nicht erforderlich.

Das Vorliegen geringer Bedeutung ist jährlich erneut zu prüfen. Eine Anpassung der zugrunde zu legenden Verhältniszahlen ist nur bei längerfristiger Veränderung (in zwei aufeinander folgenden Jahren) vorzunehmen. Grundsätzlich ist zu prüfen, ob der Nichteinbeziehung eines Aufgabenträgers aufgrund des Kriteriums der geringen Bedeutung die kommunal-politische Relevanz eines Aufgabenträgers entgegensteht.

Sofern einzelne untergeordnete Jahresabschlüsse der unter *Ziffer 3.2* aufgeführten Beteiligungen in ihrer Gesamtheit eine nicht nur geringe Bedeutung für die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune haben, sind sie entsprechend der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) mit dem Jahresabschluss der Kommune zu konsolidieren (vgl. § 296 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Beide Fallgestaltungen sind in dem Konsolidierungsbericht hinreichend zu begründen (§ 65 Abs. 2 Nr. 1 a KomHKV, vgl. § 296 Abs. 3 HGB).

### 3.5 Methoden der Konsolidierung

Die Vorgaben der Kommune für den Ansatz und die Bewertung der in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten richten sich nach den für die Kommune geltenden öffentlich-rechtlichen Haushaltsvorschriften und sind für die zu konsolidierenden Beteiligungen verbindlich.

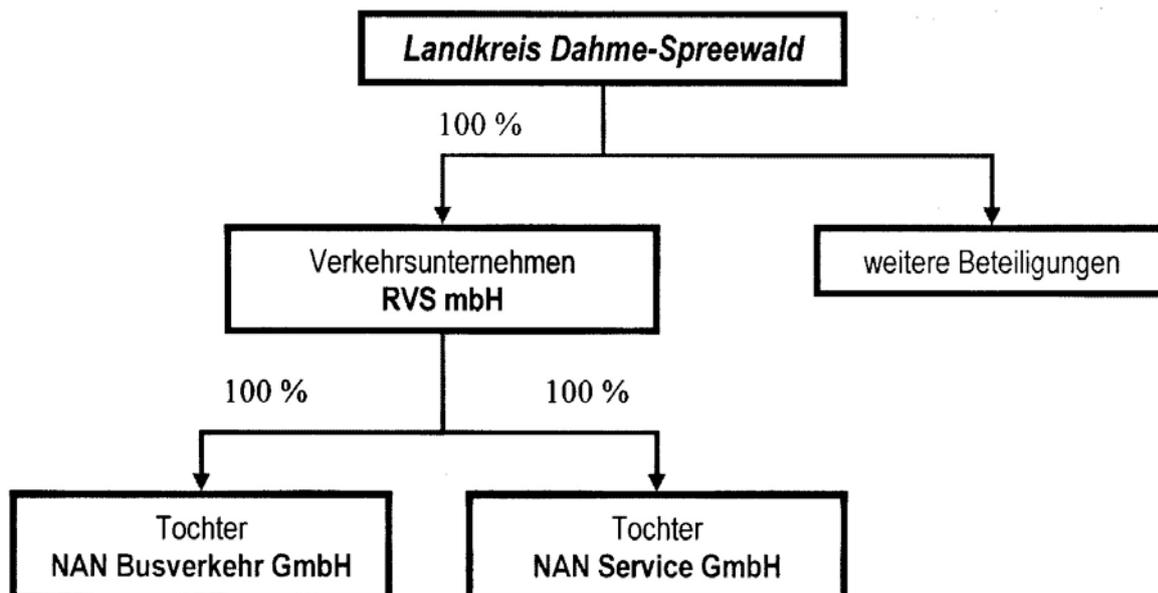
Die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der Unternehmen nach § 92 Abs. 2 Nr. 1 - 3 BbgKVerf sowie der Unternehmen nach § 92 Abs. 2 Nr. 4 BbgKVerf mit beherrschender Beteiligung der Kommune richtet sich nach den §§ 300 - 309 HGB (Vollkonsolidierung), die der Unternehmen nach § 92 Abs. 2 Nr. 4 BbgKVerf mit maßgeblicher Beteiligung der Kommune, der Gemeinschaftsunternehmen sowie der Zweckverbände jeweils nach den §§ 311 - 312 HGB.

Grundsätzlich sind die im Rahmen der Vollkonsolidierung einzubeziehenden Unternehmen auf Basis der Einzelabschlüsse in den Gesamtabchluss aufzunehmen. Unter Beachtung der nachstehenden Bedingungen können Teilkonzernabschlüsse (handelsrechtliche Konzernabschlüsse eines kommunalen Betriebes) in den Gesamtabchluss der Kommune einbezogen werden:

- Es wird ein vollständiger handelsrechtlicher Konzernabschluss eines kommunalen Betriebes aufgestellt. Innerhalb dieses Teilkonzerns werden alle konzernrelevanten Leistungs- und Geschäftsbeziehungen eliminiert.
- Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und der Kommune bzw. den anderen voll zu konsolidierenden kommunalen Betrieben müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
- Im handelsrechtlichen Konzern aufgedeckte stille Reserven müssen auf Ebene des Teilkonzerns fortgeschrieben werden.

#### Beispiel aus dem Landkreis Dahme-Spreewald

Der Konsolidierungskreis des Landkreises beinhaltet mit der RVS mbH und den Töchtern NAN Busverkehr GmbH und NAN Service GmbH folgende Teilkonzernstruktur:



Für die RVS besteht keine handelsrechtliche Konsolidierungspflicht, vielmehr wird ein freiwilliger Konzernabschluss vom Verkehrsunternehmen erstellt. Nach den Vorgaben der Gesamtabchlussrichtlinie des Landkreises stellt die RVS mbH zudem einen (Teil-) Konzernabschluss auf, der vom Abschlussprüfer von der RVS mbH hinsichtlich Ordnungsmäßigkeit geprüft und anschließend im Rahmen der Konsolidierungsarbeiten zum Gesamtabchluss verarbeitet wird.

Dabei ist sicherzustellen, dass in den Konzernmeldungen auch die (konsolidierten) Leistungsbeziehungen zum Landkreis und den übrigen voll zu konsolidierenden Aufgabenträgern des Konsolidierungskreises abgebildet werden, um eine Schuldenkonsolidierung sowie Aufwandskonsolidierung zu ermöglichen.

Im vorliegenden Fall ergibt sich keine Änderung in der Konsolidierungsstruktur. Die Töchter werden bereits über eine Vollkonsolidierung einbezogen. In anderen Fällen muss jedoch noch geprüft werden, ob ein im Teilkonzern berücksichtigtes Equity-Unternehmen durch eine unmittelbare Beteiligung die Konsolidierungsstruktur verändert. So muss an Stelle der Equity Methode eine Vollkonsolidierung erfolgen.

In der Einbeziehung eines Teilkonzernabschlusses besteht der Vorteil überwiegend darin, dass alle konzernrelevanten Informationen dem Unternehmen direkt vorliegen.

### 3.5.1 Vollkonsolidierung

Der Vollkonsolidierung liegt die Intention zugrunde, dass an die Stelle der gemeindlichen Anteile an den Beteiligungen die Vermögensgegenstände, Sonderposten, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der Beteiligungen treten. Letztere gehen vollständig in den Gesamtabchluss ein, d. h. sie werden übernommen. Dazu werden die einzelnen Jahresabschlüsse zunächst in einem Abschluss aufsummiert (Summenabschluss). Außerdem erfolgen:

- Kapitalkonsolidierung (§ 301 HGB),
- Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB),
- Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB),
- Aufwands-/ Ertragseliminierung (§ 305 HGB) und
- Eliminierung steuerlicher Einflüsse/ latenter Steuern (§ 306 HGB)

Da der Gesamtabchluss ausschließlich unter kommunalhaushaltsrechtlichen Gesichtspunkten erstellt wird und nicht Grundlage für steuerrechtliche Bewertungen ist (die haushaltsrechtlichen Vorschriften stellen auch nach Einführung der Doppik bei den Kommunen keine „anderen Gesetze“ im Sinne von § 140 AO dar; vgl. BMF-Schreiben vom 9. Februar 2012 - Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art), können latente Steuern beim kommunalen Gesamtabchluss außer Betracht bleiben. Auch latente Steuern, die bereits in den Einzelabschlüssen der Tochterorganisationen gemäß § 274 HGB ausgewiesen wurden, können unter diesem Gesichtspunkt unberücksichtigt bleiben.

#### **3.5.1.1 Kapitalkonsolidierung**

Bei der Kapitalkonsolidierung handelt es sich um ein Verfahren, durch das die Kapitalverflechtungen zwischen der Kommune und ihren Beteiligungen (Dritte) eliminiert werden. Dabei wird der in der Summenbilanz zunächst erfasste Beteiligungswert der Kommune mit dem auf diese Anteile entfallenden anteiligen Eigenkapital des Dritten verrechnet. In der zusammengefassten Vermögensrechnung des Gesamtabchlusses sind dann weder das Eigenkapital des Dritten noch der zugehörige Beteiligungswert der Kommune enthalten.

Bei der Kapitalkonsolidierung für voll konsolidierte Einheiten ist derzeit (s. Ausführungen auf S. 24 zur Neubewertung) die Neubewertungsmethode vorgeschrieben (§ 301 Abs. 1 Satz 2 HGB; § 83 Abs. 3 Satz 1 BbgKVerf). Ist ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet (Erstkonsolidierung bei der Kommune), sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Gesamtabchluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Gesamtabchluss aufgestellt wird (§ 301 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Ein verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag wird als Geschäfts- oder Firmenwert ausgewiesen (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB, 1. Alternative). Er ist planmäßig abzuschreiben (§ 309 Abs. 1 HGB, § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB, § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB). Aufgrund fehlender haushaltsrechtlicher Bestimmungen sollte die Abschreibungsdauer in Anlehnung an den DRS 4 Tz. 31 ff. auf max. 20 Jahre festgesetzt werden (vgl. Ziffer 3.3.6). Die Notwendigkeit der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen bleibt davon unberührt.

Ein verbleibender passiver Unterschiedsbetrag ist als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB, 2. Alternative). Ein passiver Unterschiedsbetrag darf ergebniswirksam nur in dem Maße aufgelöst werden, in dem eine erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder soweit am Abschlussstichtag feststeht, dass er einem realisierten Gewinn entspricht. Eine Verrechnung mit den Rücklagen zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung ist sachgerecht, wenn es sich bei dem Unterschiedsbetrag um Gewinnthesaurierungen vor Erstkonsolidierung handelt.

Die Anteile anderer Gesellschafter werden nach § 307 HGB berücksichtigt. Das heißt, für die nicht der Kommune gehörenden Anteile an die im Gesamtabchluss einbezogenen Beteiligungen wird ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe von deren Anteilen am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert ausgewiesen.

Bei mehrstufiger Konzernorganisation findet die stufenweise Simultankonsolidierung Anwendung. Dabei wird die Konsolidierung pro Konsolidierungskreis simultan durchgeführt. Bei einem Konsolidierungskreis, der weitere Konsolidierungskreise enthält, werden zunächst die Konsolidierungskreise der untersten Ebene simultan konsolidiert. Anschließend erfolgt die Simultankonsolidierung in den höher gelegenen Konsolidierungskreisen, wobei die Ergebnisse der enthaltenen Konsolidierungskreise berücksichtigt werden. Es ergeben sich also dieselben Ergebnisse wie bei einer reinen Simultankonsolidierung. Die Ergebnisse werden jedoch pro Konsolidierungseinheit und pro Hierarchiestufe korrekt ausgewiesen

### **3.5.1.2 Schuldenkonsolidierung**

Schuldenkonsolidierung ist die Verrechnung der Forderungen gegenüber einbezogenen Einheiten mit den entsprechenden Verbindlichkeiten gegenüber einbezogenen Einheiten.

Im Rahmen der Erstellung der Einzelabschlüsse sind die Konten, die Beträge gegenüber zu konsolidierenden Einheiten aufzuweisen, zwischen den in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Einheiten abzustimmen. Korrekturen sogenannter „unechter“ Aufrechnungsdifferenzen, auf Grund buchungstechnischer Fehler aus Konzernsicht, sind in der HB II-Erstellung zu eliminieren. Sogenannte „echte“ Aufrechnungsdifferenzen, die aus zwingenden oder dispositiven Bilanzierungs- oder Bewertungsunterschieden resultieren, sind erfolgswirksam zu verrechnen (§ 303 Abs. 1 HGB).

Bei einer untergeordneten Bedeutung der Beträge (Ziffer 3.4.5) kann auf eine Schuldenkonsolidierung verzichtet werden (§ 303 Abs. 2 HGB).

**Beispiele der Schuldenkonsolidierung:**

**Beispiel 1:**

Unternehmen 1 stellt Rechnungen für Energielieferungen an die Kommune und andere städtische Unternehmen, die zum Bilanzstichtag noch nicht ausgeglichen sind:

Das Unternehmen 1 weist daraus Forderungen gegen verbundene Unternehmen aus. Die Leistungsempfänger weisen Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen aus. Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung erfolgt eine Aufrechnung der Forderungen gegen die Verbindlichkeiten.

**Beispiel 2:**

Die Kommune mietet Verwaltungsgebäude beim kommunalen Eigenbetrieb. Die Miete für den Monat Januar 01 ist im Voraus im Dezember 00 fällig:

Beim Eigenbetrieb wird die Zahlung der Miete im Jahr 00 im Posten „Passive Rechnungsabgrenzungsposten“ erfasst. Bei der Kommune wird die Zahlung im Jahr 00 im Posten „Aktive Rechnungsabgrenzungsposten“ ausgewiesen. Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung erfolgt eine Aufrechnung der Aktiven und Passiven Rechnungsabgrenzungsposten.

**Beispiel 3:**

Die Kommune hat eine Kapitalforderung in Form einer Ausleihung gegenüber einem Eigenbetrieb.

Die Kommune weist diese Forderung im Finanzanlagevermögen im Posten „Ausleihungen an verbundene Unternehmen“ aus. Der Eigenbetrieb bilanziert „Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen“. Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung erfolgt eine Aufrechnung dieser beiden Posten.

Liegen die im Rahmen der Schuldenkonsolidierung zu eliminierenden Beziehungen in beiden Einheiten in gleicher Höhe vor, erfolgt die Schuldenkonsolidierung erfolgsneutral und die Bilanzsumme verkürzt sich. Kommt es zu Aufrechnungsdifferenzen, müssen diese durch eine erfolgswirksame Verrechnung über die Gesamtergebnisrechnung eliminiert werden.

**3.5.1.3 Aufwands- und Ertragseliminierung**

Gemäß § 305 HGB sind Innenumsätze aus Lieferungen und Leistungen und andere Aufwendungen und Erträge aus konzerninternen Beziehungen zu eliminieren. Die Innenumsätze – Aufwendungen und Erträge aus internen Beziehungen zwischen den Dritten – sind vollständig zu verrechnen. Das gleiche gilt für Steueraufwendungen und -erträge zwischen den Dritten und der Kommune. Sofern die Aufwendungen und Erträge von untergeordneter Bedeutung sind (Ziffer 3.3.3), kann auf eine entsprechende Konsolidierung verzichtet werden (§ 305 Abs. 2 HGB).

**Beispiele für Aufwands- und Ertragseliminierung****Beispiel 1:**

Die Kommune leistet Zuwendungen für laufende Zwecke an ein Kulturunternehmen:

Diese Zuwendungen finden sich im Posten „Erträge aus Zuwendungen“ beim Kulturunternehmen wieder, bei der Kommune sind diese Zuwendungen „Transferaufwendungen“. Im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung findet eine Aufrechnung der beiden Posten statt.

**Beispiel 2:**

Unternehmen 1 liefert Energie an Unternehmen 2:

Unternehmen 1 hat „Umsatzerlöse“, Unternehmen 2 weist „Sonstigen ordentlichen Aufwand“ aus. Im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung findet eine Aufrechnung der beiden Posten statt.

**Beispiel 3:**

Ein Unternehmen beantragt bei der Kommune eine Melderegisterauskunft:

Die Gebühren für die Auskunft stellen bei der Kommune „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ dar; beim Unternehmen wird „Sonstiger ordentlicher Aufwand“ ausgewiesen. Im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung findet eine Aufrechnung der beiden Posten statt.

**Beispiel 4:**

Ein Unternehmen zahlt für sein Grundstück an die Kommune Grundsteuer:

Diese Steuereinnahmen werden bei der Stadt als Erträge aus „Steuern und ähnlichen Abgaben“ ausgewiesen. Das Unternehmen hat Aufwendungen aus „Sonstigen Steuern“. Im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung findet eine Aufrechnung der beiden Posten statt.

Die Steueraufwendungen bzw. -erträge zwischen den zu konsolidierenden Unternehmen und der Kommune sind im Rahmen der Gesamtabchlussstellung zu eliminieren. Stichtagsbezogene Differenzen sind im Rahmen der Aufstellung der HB II auszugleichen. Eine Besonderheit der öffentlichen Gesamtrechnungslegung ist, dass Steuern nicht nur Aufwendungen oder Erstattungsansprüche darstellen, sondern bei der Kommune auch Erträge generieren. Auf Grund des hoheitlichen Charakters der Steuererhebung wird jedoch beispielsweise im Gesamtabchluss der LHP in Abweichung von der Einheitsfiktion des Konzerns auf eine Konsolidierung der Aufwendungen und Erträge aus Steuern verzichtet und ein Bruttoausweis vorgenommen. Hinsichtlich der Behandlung von latenten Steuern wird auf die Ausführungen unter Ziffer 3.5.1 (Seite 32) verwiesen.

#### **3.5.1.4 Zwischenergebniseliminierung**

In den Gesamtabchluss zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen beruhen, sind in der Gesamtabchlussbilanz mit einem Betrag anzusetzen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Gesamtabchlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Unternehmens angesetzt werden könnten, wenn das in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bilden würden (304 Abs. 1 HGB). Aus Vertragsabwicklungen innerhalb des Konsolidierungskreises dürfen keine Gewinne oder Verluste entstehen. Werden beispielsweise Vermögensgegenstände innerhalb der Konsolidierungskreises veräußert, so ist der entstandene Gewinn oder Verlust des veräußernden Unternehmens und der unzutreffende Bilanzansatz des erwerbenden Unter-

nehmens nach § 83 Abs. 3 BbgKVerf i.V.m. § 304 HGB zu bereinigen. Die Zwischenergebniseliminierung setzt bei Vermögensgegenständen an, die am Stichtag tatsächlich vorhanden und damit in den Jahresabschlüssen der Dritten sowie in der Summenbilanz erfasst sind.

#### **Beispiel für die Zwischenergebniseliminierung:**

Unternehmen 1 verkauft ein Gebäude mit einem Restbuchwert von 500.000 € an Unternehmen 2 zu einem Verkaufspreis von 600.000 €:

Es entsteht ein Zwischenergebnis i.H.v. 100.000 €. Da das Gebäude sich aus Konzernsicht immer noch im Unternehmen befindet, ist dieses Zwischenergebnis aus den Konzernanschaffungskosten zu eliminieren.

Auf die Zwischenergebniseliminierung kann verzichtet werden, wenn die Behandlung der kumulierten Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist (§ 304 Abs. 2 HGB). Zur Einschätzung darüber, ob im Einzelfall Zwischenergebnisse von untergeordneter Bedeutung vorliegen, können keine konkreten Vorgaben gemacht werden. Hinsichtlich der Beurteilungsmethodik ist auf die Ausführungen zur Wesentlichkeit unter Ziffer 3.5.5 zu verweisen.

#### **3.5.2 Equity-Konsolidierung**

Die Equity-Konsolidierung (Eigenkapitalmethode) stellt eine vereinfachte Form der Kapitalkonsolidierung dar (konsolidierungsähnliches Verfahren). Der Beteiligungsbuchwert wird in der zusammengefassten Vermögensrechnung der Kommune spiegelbildlich zu der Entwicklung des anteiligen Eigenkapitals des konsolidierten Dritten weiterentwickelt und in dem zusammengefassten Jahresabschluss gesondert ausgewiesen. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird im Rahmen der Eigenkapitalmethode ausschließlich die sog. Buchwertmethode angewendet. Bei der Buchwertmethode wird der Beteiligungsbuchwert der Kommune in der Gesamtbilanz angesetzt. Ein etwaiger Unterschiedsbetrag zwischen diesem Wert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens ist in der ersten Gesamtbilanz zu vermerken oder im Gesamtanhang anzugeben (§ 312 Abs. 1 S. 2 HGB). Die im entstehenden Unterschiedsbetrag enthaltenen stillen Reserven und Lasten sind den Vermögensgegenständen und Schulden des assoziierten Unternehmens zuzuordnen und entsprechend der Wertansätze der Behandlung dieser im Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen (§ 312 Abs. 2 HGB). Die Fortführung der stillen Reserven und Lasten erfolgt in einer Nebenbuchhaltung zum Gesamtabschluss.

Das konsolidierungspflichtige Eigenkapital umfasst bei assoziierten Unternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft gem. § 266 Abs. 3 HGB anteilig:

- das gezeichnetes Kapital (Grundkapital/Stammkapital);
- die Kapitalrücklage;
- die Gewinnrücklagen;
- gesetzliche Rücklage;
- satzungsmäßige Rücklagen;
- andere Gewinnrücklagen;
- den Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
- den Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Die Fortführung des Equity-Wertes erfolgt entsprechend dem nachfolgenden Schema<sup>5</sup>:

---

<sup>5</sup> Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 2004, S. 411.

	Beteiligungsbuchwert im Jahr t
Regelmäßige Fortschreibungen des Equity-Wertes bei der Equity-Methode	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Anteiliger Jahresüberschuss (- anteiliger Jahresfehlbetrag) des Beteiligungsunternehmens</li> <li>- Erhaltene Dividendenzahlungen vom Beteiligungsunternehmen</li> <li>- Auflösung/Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven</li> <li>+ Auflösung/Verminderung der aufgedeckten stillen Lasten</li> <li>- Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts</li> <li>+ Auflösung eines passivischen Unterschiedsbetrags</li> <li>+/- Ergebniswirkung der -möglichen- Neubewertung gem. § 312 Abs. 5 HGB (Anwendung konzerneinheitlicher Bewertungsmethoden)</li> <li>-/+ Eliminierung von Zwischengewinnen/Zwischenverlusten</li> </ul>
Unregelmäßige Fortschreibungen des Equity-Wertes bei der Equity-Methode	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Außerplanmäßige Abschreibungen</li> <li>+ Zuschreibungen</li> <li>+ Kapitaleinzahlungen/Zugänge</li> <li>- Kapitalrückzahlungen/Abgänge</li> </ul>
	= Beteiligungsbuchwert im Jahr t + 1

Gem. § 312 Abs. 5 S. 3 und 4 HGB i. V. m. § 304 HGB sind Zwischenergebnisse aufgrund von innerkonzernlichen Geschäften zu eliminieren. Somit ist analog der Vollkonsolidierung auch im Rahmen der Equity-Methode eine Zwischenergebniseliminierung erforderlich. Zur Sicherstellung der Durchführung der Eliminierung von Zwischenergebnissen zeigen die assoziierten Unternehmen der Konsolidierungsstelle an, innerhalb welcher Geschäftsbeziehungen zu anderen dem Konsolidierungskreis zugehörigen Unternehmen Vermögensgegenstände veräußert wurden.

### 3.6 Ergebnis der Erprobung

Zur Schaffung einheitlicher Bilanzierungsstandards ist die Erstellung einer Gesamtabchlussrichtlinie durch die Kommune angeraten. Sie bindet sowohl die Kommune als auch die zu konsolidierenden Beteiligungen und sollte u. a. ein Recht der Kommune beinhalten, die zur Erstellung des Gesamtabchlusses erforderlichen Aufklärungen und Nachweise ohne weiteres von den Beteiligungen verlangen zu können.

Die Richtlinie könnte sich wie folgt gliedern:

- 1 Aufgabe und Zweck der Richtlinie
- 2 Grundlagen des Gesamtabchlusses
  - 2.1 Rechtsgrundlagen
  - 2.2 Geltungsbereich
  - 2.3 Grundsätze der Gesamtrechnungslegung
  - 2.4 Zuständigkeiten
  - 2.5 Zeitplan
  - 2.6 Formularwesen
  - 2.7 Technische Unterstützung
  - 2.8 Konsolidierungskreis
- 3 Vorbereitung des Jahresabschlusses für die Konsolidierung
  - 3.1 Stichtage
  - 3.2 Bilanzierungsstandards
- 4 Konsolidierung
  - 4.1 Vollkonsolidierung
  - 4.2 Equity-Methode
- 5 Anhang
- 6 Anlagen
- 7 Konsolidierungsbericht
- 8 Prüfung und Offenlegung
- 9 Inkrafttreten

#### **4 *Verfahren des Gesamtabchlusses – Beispiele und Erfahrungen aus der kommunalen Praxis***

Ausgangspunkt des Gesamtabchlusses sind die Einzelabschlüsse (Handels- oder Kommunalbilanz I) der zu konsolidierenden Unternehmen.

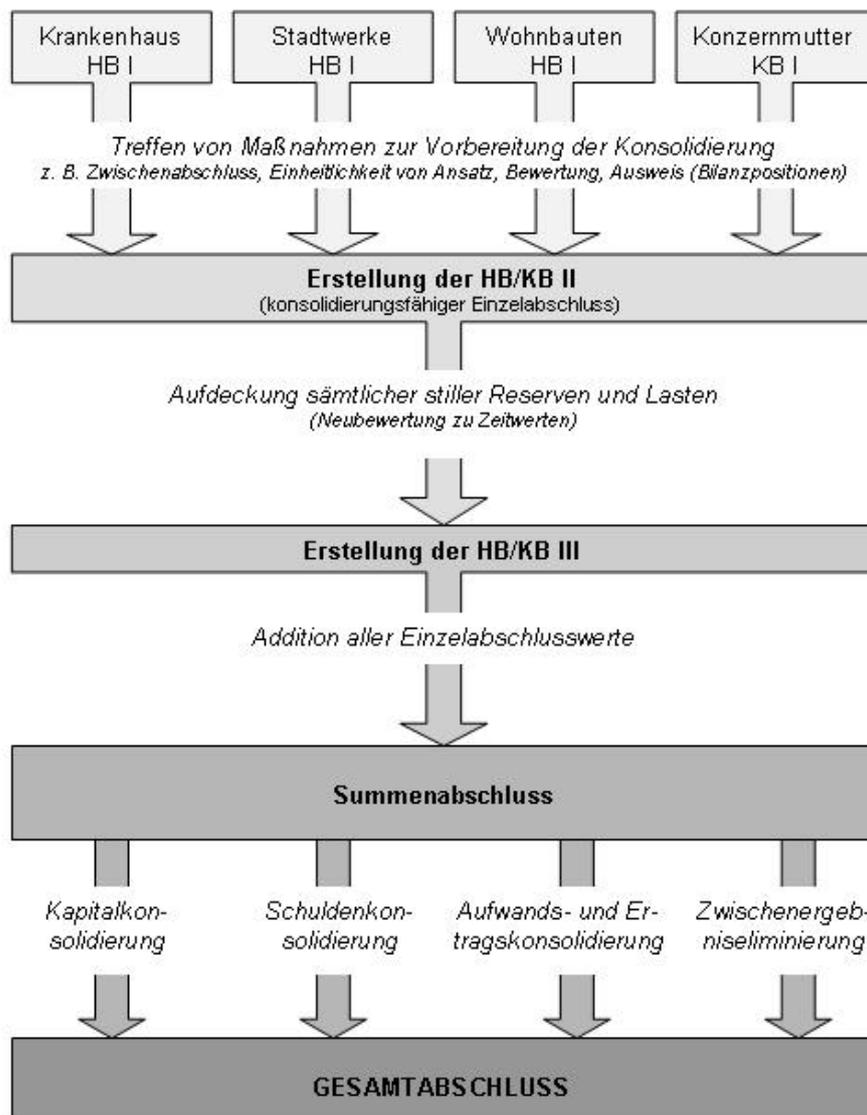
Der ersten Gesamtbilanz liegt im Gegensatz zur ersten Einzelbilanz der Kommune keine Gesamt-Eröffnungsbilanz zugrunde. Eine dem § 85 BbgKVerf (Eröffnungsbilanz) vergleichbare Regelung für den gesamten Konsolidierungsbereich gibt es nicht. In der Projektgruppe wurde im Hinblick auf den zusätzlichen Aufwand Verständigung darüber erzielt, die Aufstellung einer Gesamt-Eröffnungsbilanz nicht vorzuschlagen. Die durch deren Fehlen eintretenden systembedingten Lücken beim ersten Gesamtabchluss können hingenommen werden. Soweit haushaltsrechtlich geforderte Bestandteile des Gesamtabchlusses aufgrund der fehlenden Gesamt-Eröffnungsbilanz nicht erstellt werden können, wird es als ausreichend angesehen, diese mit dem für das nachfolgende Haushaltsjahr aufzustellenden Gesamtabchluss zu erarbeiten.

Die nachfolgenden Schaubilder zeigen die Schritte der Konzernrechnungslegung von den Einzelabschlüssen bis zum Gesamtabchluss. Der Vollständigkeit halber werden dabei alle Schritte der Vollkonsolidierung nach HGB aufgezeigt.

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die bestehenden Vorschriften zur Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung (§§ 4 und 5 KomHKV i.V.m. §§ 54 I, 55 II und 62 KomHKV sowie § 63 KomHKV) die Mindestgliederungen darstellen. Durch die bewusst offen gehaltene Gliederung werden bestimmte konzernrelevante Posten in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung nicht vorgegeben. Im Rahmen der Erprobung ist deutlich geworden, dass weitere Positionen aufgenommen werden müssen. Dabei handelt es sich beispielsweise um den Geschäfts- oder Firmenwert und den Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung. Um eine Darstellung der jeweiligen Positionen im Gesamtabchluss zu gewährleisten, kann auf die in der **Anlage 6 (Positionenplan zum kommunalen Gesamtabchluss)** wiedergegebenen Erweiterungen der Bilanz- und Ergebnisrechnungspositionen zurückgegriffen werden. In diesen sind die bestehenden Mindestgliederungen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung um die entsprechenden Positionen für den Gesamtabchluss erweitert worden. Außerdem sind noch Unterpositionen zur Abgrenzung konsolidierungsrelevanter Sachverhalte eingefügt. Diese Erweiterung kann ggf. als Ausgangspunkt für ein „Konten-Mapping“ innerhalb der Konsolidierungssoftwarelösungen der Kommunen genutzt werden.

### **Vollkonsolidierung**

Siehe hierzu die schematische Darstellung auf der nachfolgenden Seite:



### Equity-Methode (Buchwertmethode nach BilMoG):

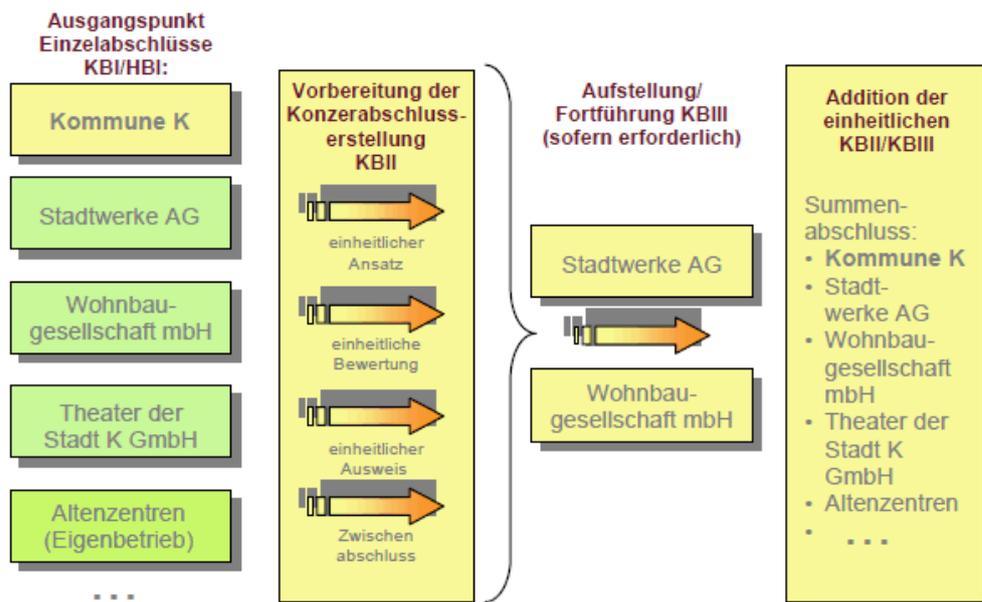
Die Erstkonsolidierung erfolgt mit den Anschaffungswerten zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs.

1. Beteiligungsbuchwert der Konzernmutter (Finanzanlage) in den Gesamtabchluss übernehmen
2. Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals am assoziierten Unternehmen
3. Ermittlung des Unterschiedsbetrages (UB) zwischen Beteiligungsbuchwert und anteiligem Eigenkapital
4. Aufteilung des UB auf stille Reserven/Lasten und Geschäfts- oder Firmenwert in einer Nebenbuchhaltung
5. Ausweis des UB als Davon-Vermerk im Jahr der Erstkonsolidierung oder als Anhangsangabe (DRS 8 – Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss)
6. Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes in Folgejahren
7. Abschreibung der stillen Reserven/Lasten und des aktiven/passiven UB entsprechend den Nutzungsdauern

## Klassifizierung des Unterschiedsbetrages:

Anschaffungskosten des ass. Unternehmens / Beteiligungsbuchwert	positiver Geschäfts- o. Firmenwert	Anschaffungskosten des ass. Unternehmens / Beteiligungsbuchwert	Anteilige stille Reserven und Lasten
	Anteilige stille Reserven und Lasten		Anteiliges Eigenkapital
	Anteiliges Eigenkapital		
	negativer Geschäfts- o. Firmenwert		Anteilige stille Reserven und Lasten
		Anschaffungskosten des ass. Unternehmens / Beteiligungsbuchwert	Anteiliges Eigenkapital

## III. Prozess der Gesamtabchluss-erstellung (1)



Seite 14 | 20. Mai 2011 | Herr Dr. Marc-Alexander Vaubel

### Beispiel: Verfahren in der Gemeinde Boitzenburger Land

In den Probeabschlüssen 2008 und 2009 wurde auf Neubewertungen verzichtet, da diese keinen wesentlichen Erkenntnisgewinn bringen und zudem nur unter unverhältnismäßig hohem Aufwand zu realisieren wären. Dieser hohe Aufwand wäre dann wegen der Fortschreibung jedes Jahr neu zu betreiben und birgt damit für Folgejahre auch ein großes Fehlerpotenzial. Insofern ist die HB I der Töchter mit der HB II identisch.

Von den voll zu konsolidierenden Töchtern werden alle Saldenangaben per Excel geliefert und diese werden nach einer Umwandlung als csv-Datei eingelesen. Um die unterschiedlichen Konten zu vereinheitlichen bietet die verwendete Software Kontenbrücken an, die im Jahr 2009 noch einmal in Abstimmung aller am Konzern Beteiligten überprüft wurde.

## Beispiele für die Zusammenführung der Einzelabschlüsse

### Kontenbrücke Gemeinde/KEB Abwasser (teilweise)

Mandant-Nr.	Mandant	Quellkonto	Zielkonto	Kontenbezeichnung
2	KEB Abwasserentsorgng	S252000	4921	Außerordentliche
2	KEB Abwasserentsorgng	S265000	4617	Zinserträge von
2	KEB Abwasserentsorgng	S265007	4617	Zinserträge von
2	KEB Abwasserentsorgng	S270500	4711	Aktiviere Eigenleistungen
2	KEB Abwasserentsorgng	S270900	4311	Verwaltungsgebühren
2	KEB Abwasserentsorgng	S270901	4562	Säumniszuschläge
2	KEB Abwasserentsorgng	S270902	4562	Säumniszuschläge
2	KEB Abwasserentsorgng	S270903	4562	Säumniszuschläge
2	KEB Abwasserentsorgng	S270904	4562	Säumniszuschläge
2	KEB Abwasserentsorgng	S270905	4562	Säumniszuschläge
2	KEB Abwasserentsorgng	S270906	4562	Säumniszuschläge
2	KEB Abwasserentsorgng	S270907	4562	Säumniszuschläge
2	KEB Abwasserentsorgng	S270909	4562	Säumniszuschläge
2	KEB Abwasserentsorgng	S270910	4311	Verwaltungsgebühren
2	KEB Abwasserentsorgng	S273100	4592	Periodenfremde ordentliche
2	KEB Abwasserentsorgng	S275000	4411	Mieten und Pachten
2	KEB Abwasserentsorgng	S373000	4565	Weitere sonstige ordentlich
2	KEB Abwasserentsorgng	S375000	4411	Mieten und Pachten

### oder Gemeinde/ KEB Wohnungen

Mandant-Nr.	Mandant	Quellkonto	Zielkonto	Kontenbezeichnung
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8102	5211	Unterhaltung der Grundstüc
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8103	5211	Unterhaltung der Grundstüc
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8104	5211	Unterhaltung der Grundstüc
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8105	5211	Unterhaltung der Grundstüc
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8107	5211	Unterhaltung der Grundstüc
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8108	5211	Unterhaltung der Grundstüc
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8109	5211	Unterhaltung der Grundstüc
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8110	5441	Steuern, Versicherungen,
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8250	5429	Sonstige Aufwendungen für
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8251	5429	Sonstige Aufwendungen für
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8255	5429	Sonstige Aufwendungen für
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8290	5457	Erstattungen an private
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8549	5731	Abschreibungen auf das
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8550	5711	Abschreibungen auf
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8605	5431	Geschäftsaufwendungen
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8608	5431	Geschäftsaufwendungen
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8700	5517	Zinsaufwendungen an
4	KEB "Wohnungsverwaltung"	8701	5517	Zinsaufwendungen an

Beim Einlesen der Salden von den Töchtern werden diese dann in das Zielkonto umgewandelt. Zur Prüfung der Vollständigkeit können dann die eingelesenen Einzelabschlüsse noch einmal verglichen werden. Ein Beispiel ist in der **Anlage 7 (Abgleich EB Tochter)** wiedergegeben. Bereits im Vorfeld erfolgt die Saldenabstimmung mit den zu konsolidierenden Beteiligungen in Bezug auf die Ergebniskonsolidierung: Über Unterkonten und auch über die Abstimmung der Personenkonten wird abgeglichen, ob im vergangenen Wirtschaftsjahr die Leistungsbeziehungen untereinander über einstimmen.

So ist die von der Tochter (KEB) zu zahlende Grundsteuer (Aufwand) in gleicher Höhe Ertrag bei der Gemeinde als Mutter. Abwassergebühren sind in gleicher Höhe Aufwand bei der Mutter, wie Ertrag bei der Tochter.

Gleiches gilt für die Konsolidierung im Bereich der Forderungen und Verbindlichkeiten.

Auftretende Differenzen sind zu klären und können z.B. auftreten, weil die Tochter noch in das alte Jahr gebucht hat und die Mutter bereits im neuen Jahr. Die Differenzen werden entsprechend dokumentiert und (wenn Korrektur im Einzelabschluss nicht mehr möglich) im Rahmen des Konzernabschlusses vor der Schuldenkonsolidierung nachgeholt. Man spricht hierbei von unechten Aufrechnungsdifferenzen.

Es gibt auch echte Aufrechnungsdifferenzen, die nicht aus Buchungsproblemen, sondern aus unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungen resultieren. In diesen Fällen ist eine erfolgswirksame Verrechnung der Aufrechnungsdifferenzen erforderlich. Auch hier sind die Gründe für die Differenzen zu klären und zu dokumentieren.

Schematische Darstellung zur Verdeutlichung:

#### IV. Erstmalige Aufstellung – Aufwands- und Ertragskonsolidierung (2)

	Kommune K	Stadtwerke AG	Entsorgungsbetriebe (Eigenbetrieb)	Wohnbau-gesellschaft
Kommune K		- Strom- und Wasserlieferung - etc.	Abwasser-entsorgung	Bereitstellung Asylunterkünfte
Stadtwerke AG	- Personal-gestellung - etc.		Abwasser-entsorgung	Vermietung Immobilie
Entsorgungsbetriebe (Eigenbetrieb)	- Übernahme Buchhaltung - Übernahme Personal-abrechnung	- Strom- und Wasserlieferung - Abrechnung Abwasser		
Erschließungs-gesellschaft GmbH	Übernahme Buchhaltung	- Strom- und Wasserlieferung - etc.	Abwasser-entsorgung	

Um die Ordnungsmäßigkeit der übermittelten Angaben der verbundenen Unternehmen sicherzustellen bietet es sich an, die sachgerechte Umgliederung der erstellten KB-II sowie ER-II der verbundenen Unternehmen durch den Abschlussprüfer des Tochterunternehmens bestätigen zu lassen. Die verbundenen Unternehmen beim Landkreis Dahme-Spreewald übermitteln die auf Grundlage der geprüften Jahresabschlüsse erstellten KB-III sowie ER-II des auf den Abschlussstichtag folgenden Kalenderjahres an die Konsolidierungsstelle des Landkreises in Form der in der **Anlage 4 (Meldebögen Gesamtbilanz)** beigefügten Formblätter.

Im Rahmen der Erstkonsolidierung stellen die assoziierten Unternehmen des Landkreises in Form eines Meldebogens eine Übersicht über die im Unternehmen befindlichen Vermögensgegenstände und Schulden sowie die zugehörigen stillen Reserven und Lasten dar. Des Weiteren geben sie Auskunft über die geplante verbleibende Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände.

Die Werte für die Folgekonsolidierung können dann den Jahresabschlüssen der assoziierten Unternehmen entnommen werden. Nur Veränderungen in der Bewertung von Vermögensgegenständen, Veränderungen im Bereich der Nutzungsdauer sowie die Auflösung von stillen Reserven und Lasten sind mittels Meldebogen dem Mutterunternehmen mitzuteilen

Anschauliche Beispiele für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie die Schulden- und Kapitalkonsolidierung finden sich in der **Anlage 8 (Konsolidierungsbeispiele)**.

## **5 *Beschlussfassung über den Gesamtabschluss und Entlastung***

Gemäß § 83 Abs. 6 BbgKVerf hat die Vertretungskörperschaft bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres sowohl über den Gesamtabschluss als auch über die Entlastung des Hauptverwaltungsbeamten zu entscheiden. Die Bekanntmachung beider Beschlüsse erfolgt öffentlich (§ 83 Abs. 7 Satz 1 BbgKVerf). Der Beschluss über den Gesamtabschluss ist der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen. Der Beschluss über die Entlastung des Hauptverwaltungsbeamten ist der Kommunalaufsichtsbehörde mitzuteilen (§ 83 Abs. 7 Satz 2 und 3 BbgKVerf).

Im Hinblick auf die Regelung des § 104 Abs. 4 BbgKVerf, wonach das Rechnungsprüfungsamt die Ergebnisse der Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses in einem Schlussbericht zusammenfasst und zugleich einen Beschlussvorschlag zu Entlastung des Hauptverwaltungsbeamten abzugeben hat, wurde in der Projektgruppe die Frage aufgeworfen, ob in dem Schlussbericht zwei Entlastungsvorschläge unterbreitet werden, und wie zu verfahren ist, wenn die Entlastung nicht für beide Abschlüsse ausgesprochen werden kann. Darüber

hinaus ergibt sich die Frage, ob die Beschlüsse über den Jahresabschluss (§ 82 Abs. 4 BbgKVerf) und den Gesamtabchluss (§ 83 Abs. 6 BbgKVerf) aufgrund des einheitlichen Schlussberichtes durch das RPA auch zusammengefasst und in einem Beschluss festgelegt werden können. Da der zusammengefasste Beschluss des RPA nicht zwangsläufig einen gemeinsamen Beschluss über den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss bedingt, sollten aus Gründen der Rechtssicherheit entsprechend den Vorgaben der §§ 82 Abs. 4 und 83 Abs. 6 BbgKVerf jeweils einzelne Beschlüsse gefasst werden.

Hinsichtlich der Entlastung des Hauptverwaltungsbeamten beim Gesamtabchluss wurde im Rahmen des Projektes festgestellt, dass bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses keine Geschäftsvorfälle anfallen, die eine Entlastung erfordern. Aus diesem Grunde wird die Entlastung beim Gesamtabchluss als entbehrlich angesehen.

Im Rahmen einer Novellierung der haushaltswirtschaftlichen Vorschriften können die vorstehenden Punkte aufgegriffen und notwendige Anpassungen geprüft werden.

## **Anlagen**

Anlage 1 - Formulare Gesamtübersichten (vgl. S. 5)

Anlage 2 – Gliederung der Kapitalflussrechnung (vgl. S. 16)

Anlage 3 – Gegenüberstellung der haushaltsrechtlichen Regelungen zu HGB (vgl. S. 23)

Anlage 4 - Meldebögen Gesamtbilanz (vgl. S. 20 und S. 45)

Anlage 5 – Beispiele für die Festlegung von Verhältniszahlen (Vgl. S. 29)

Anlage 6 - Positionenplan zum kommunalen Gesamtabchluss (vgl. S. 40)

Anlage 7 – Abgleich EB Tochter (vgl. S. 44)

Anlage 8 – Konsolidierungsbeispiele (vgl. S. 45)

Anlage 9– Gesamtergebnis (Ergänzung zu Anlage 8)

Anlage 10 Geschäfts- oder Firmenwert (Ergänzung zu Anlage 8)

doppik-kom.brandenburg.de

# Stichwortverzeichnis

- Anstalten des öffentlichen Rechts 9
- Beherrschende Beteiligungen** 12
- Beherrschender Einfluss 13
  - Prüfungsgrundlagen 14
- Buchungskonten
  - konsolidierungsrelevante ... 18
- Eigenbetriebe 9
- Eigengesellschaften 9
- Einheitsgrundsatz 22
- Equity-Methode 40
  - Anwendungsbereich 11
  - Eigenkapitalmethode 35
- Gemeinschaftsunternehmen 9
- Gesamtabschluss 14
  - Beschlussfassung 44
  - Entlastung 45
  - Ergebnis der Erprobung 23
  - Neubewertung 23
  - Stichtag 20
  - Verfahren 38
- Gesamtanhang 17
- Gesamtergebnisrechnung 15
- Gesamtfinanzrechnung 15
  - Kapitalflussrechnung 15
- Grundsatz der Stetigkeit 21
- Grundsatz der Wesentlichkeit 7
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit 7
- Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung 2, 4, 8
- Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung 5
- Handelsbilanz II 24
- Haushaltsrechtliche Vorschriften** 2
- intergenerative Gerechtigkeit 3
- Kapitalflussrechnung *siehe* Gesamtfinanzrechnung
- Konsolidierung 29
  - Aufwands- und Ertragseliminierung** 33
  - Kapitalkonsolidierung 31
  - Mehrstufige Konzernorganisation 32
  - Schuldenkonsolidierung 32
  - Vollkonsolidierung 29, 30
  - Vollkonsolidierung (Schema) 39
  - Zwischenergebniseliminierung** 34
- Konsolidierungsbericht 16, 25
- Konsolidierungsgrundsätze 3
- Konsolidierungsschema 10
- Konzern Kommune 2, 8, 16
- Maßgeblicher Einfluss 14
- Neubewertung *siehe* Gesamtabschluss
- Örtliche Stiftungen 18
- Vollkonsolidierung *siehe* Konsolidierung
- Wesentlichkeit** 24
- Zweckverbände 10

doppik-kom.brandenburg.de

## Rechtsvorschriften (Auszüge)

### BbgKVerf

(Änderungen aufgrund des Gesetzes vom 9. Januar 2012 (GVBl. I/2012) sind hervorgehoben.)

#### § 83

#### Gesamtabschluss, Konsolidierungsbericht

(1) Der Jahresabschluss der Gemeinde ist mit den nach Handels-, Eigenbetriebs- oder Haushaltsrecht aufzustellenden Jahresabschlüssen

1. der Unternehmen nach **§ 92 Absatz 2 Nummer 1 bis 3 sowie der Unternehmen nach § 92 Absatz 2 Nummer 4, soweit die Gemeinde beherrschend (§ 290 Absatz 2 bis 4 des Handelsgesetzbuches)** oder mindestens maßgeblich (§ 311 Absatz 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuches) beteiligt ist; für mittelbare Beteiligungen gilt **§ 290 Absatz 1 bis 4 des Handelsgesetzbuches**,
2. anderer Unternehmen nach § 92 Abs. 2 Nr. 4, die von der Gemeinde gemeinsam mit Dritten geführt werden (Gemeinschaftsunternehmen), und
3. der Zweckverbände nach dem Gesetz über die kommunale Gemeinschaftsarbeit im Land Brandenburg, bei denen die Gemeinde Mitglied ist; ausgenommen sind Zweckverbände, die ausschließlich Beteiligungen an Sparkassen halten,

zu konsolidieren. Eine Konsolidierung mit Sparkassen erfolgt nicht.

(2) Der Stichtag für den Gesamtabschluss ist auf den 31. Dezember des betreffenden Haushaltsjahres (§ 82 Abs. 1) zu legen. Soweit die Jahresabschlüsse nach Absatz 1 Satz 1 zum Zeitpunkt der Erstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde gemäß Absatz 5 nicht geprüft wurden oder keiner Prüfungspflicht unterliegen, sind jeweils die erstellten ungeprüften Jahresabschlüsse zur Konsolidierung heranzuziehen. Die Jahresabschlüsse müssen nicht in die Konsolidierung einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu vermitteln, von geringer Bedeutung sind.

(3) Die Jahresabschlüsse **der Unternehmen nach § 92 Absatz 2 Nummer 1 bis 3 sowie der Unternehmen nach § 92 Absatz 2 Nummer 4 unter beherrschendem Einfluss der Gemeinde** sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Die Jahresabschlüsse der Unternehmen unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde, der Gemeinschaftsunternehmen und der Zweckverbände sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

(4) Der Gesamtabschluss besteht aus:

1. der Gesamtergebnisrechnung,
2. der Gesamtfinanzzrechnung,
3. der Gesamtbilanz und
4. dem Konsolidierungsbericht.

Dem Gesamtabschluss sind als Anlagen beizufügen:

1. der Gesamtanhang,
2. die Gesamtanlagenübersicht,
3. die Gesamtförderungsübersicht,
4. die Gesamtverbindlichkeitenübersicht und
5. der Beteiligungsbericht, soweit dieser nicht gemäß § 82 Abs. 2 erstellt wurde.

(5) Der Kämmerer stellt den Entwurf des Gesamtabschlusses mit seinen Anlagen auf und legt den geprüften Gesamtabschluss dem Hauptverwaltungsbeamten zur Feststellung vor. Der Hauptverwaltungsbeamte leitet den von ihm festgestellten Gesamtabschluss mit seinen Anlagen der Gemeindevertretung rechtzeitig zur Beschlussfassung nach Absatz 6 zu.

(6) Die Gemeindevertretung beschließt über den geprüften Gesamtabschluss bis spätestens zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres; zugleich entscheidet sie in einem gesonderten Beschluss über die Entlastung des Hauptverwaltungsbeamten.

Verweigert die Gemeindevertretung die Entlastung oder spricht sie diese mit Einschränkungen aus, so hat sie dafür die Gründe anzugeben.

(7) Die Beschlüsse über den Gesamtabchluss und die Entlastung sind nach den für Satzungen geltenden Vorschriften öffentlich bekannt zu machen. Der Gesamtabchluss ist mit seinen Anlagen unverzüglich nach Beschluss der Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen. Der Beschluss über die Entlastung ist der Kommunalaufsichtsbehörde mitzuteilen.

(8) Soweit sich nach der Erstellung des Gesamtabchlusses oder nach der Beschlussfassung über den Gesamtabchluss bei den in Absatz 1 Satz 1 genannten Jahresabschlüssen Veränderungen ergeben, die erhebliche Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- oder Finanzgesamtlage der Gemeinde haben oder haben können, hat der Hauptverwaltungsbeamte der Gemeindevertretung hierzu unverzüglich zu berichten und einen Beschluss der Gemeindevertretung über diesen Bericht herbeizuführen. Der Bericht und der Beschluss der Gemeindevertretung sind der Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen. Die Sätze 1 und 2 finden entsprechende Anwendung, soweit sich die wirtschaftliche Situation eines der in Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 genannten Unternehmen oder einer der in Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 genannten Zweckverbände im laufenden Haushaltsjahr unvorhergesehen verschlechtert, sodass unmittelbare und erhebliche Wirkungen für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde entstehen oder entstehen werden.

## § 104

### Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses

(1) Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden ortsrechtlichen Vorschriften eingehalten worden sind. Es ist auch zu prüfen, ob Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, zutreffend dargestellt sind.

(2) [...]

(3) Der Gesamtabchluss ist insbesondere daraufhin zu prüfen, ob

1. er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Gesamtertrags-, Gesamtfinanz- und Gesamtvermögens- und Gesamtschuldenlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergibt und
2. der Konsolidierungsbericht die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde zutreffend darstellt.

(4) Die Ergebnisse der Prüfung gemäß den Absätzen 1 bis 3 sind zusammengefasst in einem Schlussbericht darzustellen. Der Schlussbericht hat eine Bewertung zum Jahresabschluss und zum Gesamtabchluss der Gemeinde einschließlich des Vorschlags zur Entlastung des Hauptverwaltungsbeamten zu enthalten. Dem Hauptverwaltungsbeamten ist Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Der Schlussbericht ist zusammen mit der Stellungnahme der Gemeindevertretung vorzulegen.

## § 92

### Kommunale Unternehmen

(1) Die Gemeinde kann unter den Voraussetzungen des § 91 zur wirtschaftlichen Betätigung auf der Grundlage eines Beschlusses der Gemeindevertretung Unternehmen gründen.

(2) Unternehmen der Gemeinde können sein:

1. Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Eigenbetriebe),
2. Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit in einer Form des öffentlichen Rechts (kommunale Anstalten des öffentlichen Rechts - AöR),
3. Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit in einer Form des Privatrechts, deren Anteile vollständig der Gemeinde gehören (Eigengesellschaften),

4. Beteiligungen an Anstalten des öffentlichen Rechts und an Gesellschaften in privater Rechtsform.

(3) Vor der Gründung eines Unternehmens gemäß Absatz 2 Nr. 2 bis 4 soll die Gemeinde dieses Vorhaben in geeigneter Form öffentlich bekannt machen, verbunden mit der Aufforderung an private Dritte, eigene Angebote vorzulegen. Ist eine öffentliche Bekanntmachung ungeeignet, so sind in einer unabhängigen sachverständigen Wirtschaftlichkeitsanalyse Unternehmensgründung und potenzielle Privatisierungsalternativen zu vergleichen und zu bewerten. Der örtlichen Industrie- und Handelskammer beziehungsweise Handwerkskammer ist im Rahmen ihres jeweiligen Zuständigkeitsbereiches Gelegenheit zur Stellungnahme zu der beabsichtigten Gründung zu geben. Vor der Beschlussfassung über die Unternehmensgründung sind der Gemeindevertretung die Angebote privater Unternehmen beziehungsweise die Wirtschaftlichkeitsanalyse sowie die Stellungnahme der jeweiligen Kammer vorzulegen. Bei der Entscheidung sind die Grundsätze des § 91 Abs. 3 anzuwenden.

(4) Soweit die Erfüllung des öffentlichen Zwecks nicht beeinträchtigt wird und andere gesetzliche Vorschriften nicht entgegenstehen, soll ein Jahresgewinn erwirtschaftet werden, der mindestens einer marktüblichen Verzinsung des Eigenkapitals entspricht.

(5) Die Beteiligung an einem Unternehmen und die wesentliche Erweiterung des Gesellschaftsgegenstandes stehen der Unternehmensgründung gleich.

(6) Bankunternehmen darf die Gemeinde nicht gründen, übernehmen oder betreiben. Für das öffentliche Sparkassenwesen gelten die dafür erlassenen besonderen Vorschriften.

§ 141  
Überleitungs- und Übergangsvorschriften

(1) bis (18) [...]

(19) Der Gesamtabchluss gemäß § 83 ist erstmals spätestens für das *Haushaltsjahr 2013* zu erstellen.

(20) Bei der Erstellung des Gesamtabchlusses gemäß § 83 sind die Zweckverbände, die noch kameral buchen, nicht zu berücksichtigen.

(21) Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände, Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind oder der Ansatz zu Unrecht unterblieb, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

(22) bis (24) [...]

# KomHKV

## § 62 Gesamtabschluss

Auf den Gesamtabschluss sind die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinden (Abschnitt 9) entsprechend anzuwenden, soweit nachfolgend nichts anderes bestimmt ist.

## § 63 Gesamtbilanz

(1) In der Gesamtbilanz sind mindestens die in den Absätzen 2 und 3 bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

(2) Aktivseite

### 1 Anlagevermögen

1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

1.2 Sachanlagevermögen

1.2.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremdem Grund und Boden

1.2.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

1.2.3 Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

1.2.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

1.3 Finanzanlagevermögen

1.3.1 Sondervermögen

1.3.2 Anteile an verbundenen Unternehmen

1.3.3 Zweckverbände

1.3.4 Sonstige Beteiligungen

1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens

1.3.6 Ausleihungen

### 2 Umlaufvermögen

2.1 Vorräte

2.2 Forderungen

2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens

2.4 Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

### 3 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

(3) Passivseite

### 1 Eigenkapital

1.1 Basis-Reinvermögen/Gezeichnetes Kapital

1.2 Kapitalrücklage

1.3 Rücklagen aus Überschüssen/Gewinnrücklage

1.4 Sonderrücklagen

1.5 Ergebnisvortrag

1.6 Jahresfehlbetrag/Jahresüberschuss

1.7 Ausgleichsposten für Anteile Dritter

### 2 Sonderposten

2.1 Sonderposten aus Zuweisungen der öffentlichen Hand

2.2 Sonderposten aus Beiträgen, Baukosten- und Investitionszuschüssen

2.3 Sonstige Sonderposten

### **3 Rückstellungen**

- 3.1 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
- 3.2 Steuerrückstellungen
- 3.3 Sonstige Rückstellungen

### **4 Verbindlichkeiten**

- 4.1 Anleihen
- 4.2 Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen und Rechtsgeschäften, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
- 4.3 Erhaltene Anzahlungen
- 4.4 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- 4.5 Übrige Verbindlichkeiten

### **5 Passive Rechnungsabgrenzungsposten**

## **§ 64**

### **Gesamtfinanzrechnung**

Auf die Gesamtfinanzrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form entsprechende Anwendung.

## **§ 65**

### **Konsolidierungsbericht**

(1) Im Konsolidierungsbericht ist anhand der letzten Jahresabschlüsse der Gemeinde und der gemäß § 83 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg zu konsolidierenden Unternehmen ein Gesamtüberblick über die wirtschaftliche und finanzielle Lage der Gemeinde darzustellen, so dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild vermittelt wird.

(2) Außerdem sind, soweit sich dies nicht bereits aus dem nach § 83 Abs. 4 Satz 2 Nr. 5 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg beizufügenden Beteiligungsbericht ergibt, insbesondere darzustellen:

1. Erläuterungen des Gesamtabchlusses bestehend aus
  - a) Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden,
  - b) Erläuterungen zu den einzelnen Posten des Gesamtabchlusses sowie zu den Nebenrechnungen,
  - c) Einzelangaben zur Zusammensetzung wesentlicher Jahresabschlusspositionen;
2. Ausblick auf die künftige Entwicklung, insbesondere bestehend aus
  - a) Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind,
  - b) Angaben über die erwartete Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen, insbesondere über die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken.

## HGB

### § 271 Beteiligungen. Verbundene Unternehmen

(1) Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne dieses Buches.

(2) Verbundene Unternehmen im Sinne dieses Buches sind solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen (§ 290) in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitestgehenden Konzernabschluss nach dem Zweiten Unterabschnitt aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt, oder das einen befreienden Konzernabschluss nach § 291 oder nach einer nach § 292 erlassenen Rechtsverordnung aufstellt oder aufstellen könnte; Tochterunternehmen, die nach § 296 nicht einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen.

### § 290 Pflicht zur Aufstellung

(1) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland haben in den ersten fünf Monaten des Konzerngeschäftsjahrs für das vergangene Konzerngeschäftsjahr einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, wenn diese auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) unmittel- oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Ist das Mutterunternehmen eine Kapitalgesellschaft im Sinn des § 325 Abs. 4 Satz 1, sind der Konzernabschluss sowie der Konzernlagebericht in den ersten vier Monaten des Konzerngeschäftsjahrs für das vergangene Konzerngeschäftsjahr aufzustellen.

(2) Beherrschender Einfluss eines Mutterunternehmens besteht stets, wenn

1. ihm bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
2. ihm bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist;
3. ihm das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrages oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen, oder
4. es bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft). Neben Unternehmen können Zweckgesellschaften auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des Investmentgesetzes, sein.

(3) Als Rechte, die einem Mutterunternehmen nach Absatz 2 zustehen, gelten auch die einem Tochterunternehmen zustehenden Rechte und die den für Rechnung des Mutterunternehmens oder von Tochterunternehmen handelnden Personen zustehenden Rechte. Den einem Mutterunternehmen an einem anderen Unternehmen zustehenden Rechten werden die Rechte hinzugerechnet, über die es oder ein Tochterunternehmen auf Grund einer Vereinbarung mit anderen Gesellschaftern dieses Unternehmens verfügen kann. Abziehen sind Rechte, die

1. mit Anteilen verbunden sind, die von dem Mutterunternehmen oder von Tochterunternehmen für Rechnung einer anderen Person gehalten werden, oder
2. mit Anteilen verbunden sind, die als Sicherheit gehalten werden, sofern diese Rechte nach Weisung des Sicherungsgebers oder, wenn ein Kreditinstitut die Anteile als Sicherheit für ein Darlehen hält, im Interesse des Sicherungsgebers ausgeübt werden.

(4) Welcher Teil der Stimmrechte einem Unternehmen zusteht, bestimmt sich für die Berechnung der Mehrheit nach Absatz 2 Nr. 1 nach dem Verhältnis der Zahl der Stimmrechte, die es aus den ihm gehörenden Anteilen ausüben kann, zur Gesamtzahl aller Stimmrechte. Von der Gesamtzahl aller Stimmrechte sind die Stimmrechte aus eigenen Anteilen abzuziehen, die dem Tochterunternehmen selbst, einem seiner Tochterunternehmen oder einer anderen Person für Rechnung dieser Unternehmen gehören.

#### *[nicht anwendbar]*

(5) Ein Mutterunternehmen ist von der Pflicht, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, befreit, wenn es nur Tochterunternehmen hat, die gemäß § 296 nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden brauchen.

### § 300 Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot

(1) In dem Konzernabschluß ist der Jahresabschluß des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammenzufassen. An die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den einbezogenen Tochterunternehmen treten die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten der Tochterunternehmen, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens bilanzierungsfähig sind und die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichungen bedingt oder in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Ansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen.

### **§ 301 Kapitalkonsolidierung**

(1) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen wird mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem Zeitwert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten entspricht, der diesen an dem für die Verrechnung nach Absatz 2 maßgeblichen Zeitpunkt beizulegen ist. Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 und latente Steuern nach § 274 Abs. 2 zu bewerten.

(2) Die Verrechnung nach Absatz 1 ist auf Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen. Ist ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher gemäß § 296 verzichtet wurde.

(3) Ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern.

(4) Anteile an dem Mutterunternehmen, die einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehören, sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile des Mutterunternehmens mit ihrem Nennwert oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert, in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen.

### **§ 302 weggefallen**

### **§ 303 Schuldenkonsolidierung**

(1) Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten sind wegzulassen.

(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu 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.

### **§ 304 Behandlung der Zwischenergebnisse**

(1) In den Konzernabschluß zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen beruhen, sind in der Konzernbilanz mit einem Betrag anzusetzen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Unternehmens angesetzt werden könnten, wenn die in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bilden würden.

(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse nach Absatz 1 für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.

### **§ 305 Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

(1) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind

1. bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind,
2. andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.

(2) Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu 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.

### **§ 306 Latente Steuern**

Führen Maßnahmen, die nach den Vorschriften dieses Titels durchgeführt worden sind, zu Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen und bauen sich diese Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ab, so ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern und eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern in der Konzernbilanz anzusetzen. Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung können auch unverrechnet angesetzt werden. Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines nach § 301 Abs. 3 verbleibenden Unterschiedsbetrages bleiben unberücksichtigt. Das Gleiche gilt für Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 310 Abs. 1 und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben. § 274 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden. Die Posten dürfen mit den Posten nach § 274 zusammengefasst werden.

### **§ 307 Anteile anderer Gesellschafter**

(1) In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen.

(2) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist der im Jahresergebnis enthaltene, anderen Gesellschaftern zustehende Gewinn und der auf sie entfallende Verlust nach dem Posten "Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen.

### **§ 308 Einheitliche Bewertung**

(1) Die in den Konzernabschluß nach § 300 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Abweichungen von den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

(2) Sind in den Konzernabschluß aufzunehmende Vermögensgegenstände oder Schulden des Mutterunternehmens oder der Tochterunternehmen in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen nach Methoden bewertet worden, die sich von denen unterscheiden, die auf den Konzernabschluß anzuwenden sind oder die von den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens in Ausübung von Bewertungswahlrechten auf den Konzernabschluß angewendet werden, so sind die abweichend bewerteten Vermögensgegenstände oder Schulden nach den auf den Konzernabschluß angewandten Bewertungsmethoden neu zu bewerten und mit den neuen Wertansätzen in den Konzernabschluß zu übernehmen. Wertansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen. Eine einheitliche Bewertung nach Satz 1 braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig; sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

(3) weggefallen

### **§ 308a Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen**

Die Aktiv- und Passivposten einer auf fremde Währung lautenden Bilanz sind, mit Ausnahme des Eigenkapitals, das zum historischen Kurs in Euro umzurechnen ist, zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag in Euro umzurechnen. Die Posten der Gewinn- und

Verlustrechnung sind zum Durchschnittskurs in Euro umzurechnen. Eine sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist innerhalb des Konzerneigenkapitals nach den Rücklagen unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ auszuweisen. Bei teilweisem oder vollständigem Ausscheiden des Tochterunternehmens ist der Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen.

### **§ 309 Behandlung des Unterschiedsbetrags**

(1) Die Abschreibung eines nach § 301 Abs. 3 auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwertes bestimmt sich nach den Vorschriften des Ersten Abschnitts. (2) Ein nach § 301 Abs. 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit

1. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder
2. am Abschlußstichtag feststeht, daß er einem realisierten Gewinn entspricht.

### **§ 310**

(1) Führt ein in einen Konzernabschluß einbezogenes Mutter- oder Tochterunternehmen ein anderes Unternehmen gemeinsam mit einem oder mehreren nicht in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen, so darf das andere Unternehmen in den Konzernabschluß entsprechend den Anteilen am Kapital einbezogen werden, die dem Mutterunternehmen gehören.

(2) Auf die anteilmäßige Konsolidierung sind die §§ 297 bis 301, §§ 303 bis 306, 308, 308a, 309 entsprechend anzuwenden.

### **§ 311 Definition. Befreiung**

(1) Wird von einem in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ein maßgeblicher Einfluß auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht einbezogenen Unternehmens, an dem das Unternehmen nach § 271 Abs. 1 beteiligt ist, ausgeübt (assoziiertes Unternehmen), so ist diese Beteiligung in der Konzernbilanz unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Ein maßgeblicher Einfluß wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat.

(2) Auf eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen brauchen Absatz 1 und § 312 nicht angewendet zu werden, wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist.

### **§ 312 Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags**

(1) Eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist in der Konzernbilanz mit dem Buchwert anzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie ein darin enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sind im Konzernanhang anzugeben.

(2) Der Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 Satz 2 ist den Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger ist als ihr Buchwert. Der nach Satz 1 zugeordnete Unterschiedsbetrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze dieser Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten im Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluss fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Auf einen nach Zuordnung nach Satz 1 verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert oder passiven Unterschiedsbetrag ist § 309 entsprechend anzuwenden. § 301 Abs. 1 Satz 3 ist entsprechend anzuwenden.

(3) Der Wertansatz der Beteiligung und der Unterschiedsbetrag sind auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen.

(4) Der nach Absatz 1 ermittelte Wertansatz einer Beteiligung ist in den Folgejahren um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern; auf die Beteiligung entfallende Gewinnausschüttungen sind abzusetzen. In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Ergebnis unter einem gesonderten Posten auszuweisen.

(5) Wendet das assoziierte Unternehmen in seinem Jahresabschluß vom Konzernabschluß abweichende Bewertungsmethoden an, so können abweichend bewertete Vermögensgegenstände oder Schulden für die Zwecke der Absätze 1 bis 4 nach den auf den Konzernabschluß angewandten Bewertungsmethoden bewertet werden. Wird die Bewertung nicht angepaßt, so ist dies im Konzernanhang anzugeben. § 304 über die Behandlung der Zwischenergebnisse ist entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgebli-

chen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen auch anteilig entsprechend den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens weggelassen werden.

(6) Es ist jeweils der letzte Jahresabschluß des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen. Stellt das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluß auf, so ist von diesem und nicht vom Jahresabschluß des assoziierten Unternehmens auszugehen.

doppik-kom.brandenburg.de

#### **§ 83 Abs. 4 BbgKVerf:**

Der Gesamtabchluss besteht aus:

- der Gesamtergebnisrechnung,
- der Gesamtfinanzrechnung,
- der Gesamtbilanz und
- dem Konsolidierungsbericht.

Dem Gesamtabchluss sind als Anlagen beizufügen:

- der Gesamtanhang,
- die Gesamtanlagenübersicht,
- die Gesamtforderungsübersicht,
- die Gesamtverbindlichkeitenübersicht und
- der Beteiligungsbericht.

Beachtlich ist außerdem § 62 KomHKV, wonach die Vorschriften über den Jahresabschluss entsprechend anzuwenden sind. Daraus folgt unter Anderem, dass die für den Jahresabschluss verbindlich vorgegebenen Muster mit der darin enthaltenen Mindestgliederung zu verwenden wären. Die Gesamtbilanz ist gem. § 63 KomHKV jedoch in einigen Bereichen wesentlich stärker aggregiert, so dass hier gesonderte Muster vorgesehen werden sollten.

Gesamtanlagenübersicht  
Haushaltsjahr 20..  
- in EUR -

Anlagevermögen	Anschaffungs- und Herstellungskosten					Abschreibungen				Buchwert	
	Stand am 31.12. des dem Gesamtabschluss vorangehenden Haushaltsjahres	Zugänge im Haushaltsjahr* <sup>1</sup>	Abgänge im Haushaltsjahr*	Umbuchungen im Haushaltsjahr*	Stand am 31.12. des Haushaltsjahres*	Abschreibungen im Haushaltsjahr*	Zuschreibungen im Haushaltsjahr*	Abschreibungen auf Abgänge im Haushaltsjahr*	Kumulierte Abschreibungen (aus Vorjahren)	am 31.12. des Haushaltsjahres*	am 31.12. des dem Gesamtabschluss vorangehenden Haushaltsjahres
		+	./.	+ / -		./.	+	./.	./.		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>											
<b>Sachanlagevermögen</b>											
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremdem Grund und Boden											
Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler											
Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung											
Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau											
<b>Finanzanlagevermögen</b>											
Rechte an Sondervermögen											
Anteile an verbundenen Unternehmen											
Mitgliedschaft in Zweckverbänden											
Anteile an sonstigen Beteiligungen											

<sup>1</sup> \* Anzugeben sind die Beträge des Haushaltsjahres, für das der Gesamtabschluss erstellt wird

Anlagevermögen	Anschaffungs- und Herstellungskosten					Abschreibungen				Buchwert	
	Stand am 31.12. des dem Gesamtabschluss vorangehenden Haushaltsjahres	Zugänge im Haushaltsjahr* <sup>1</sup>	Abgänge im Haushaltsjahr*	Umbuchungen im Haushaltsjahr*	Stand am 31.12. des Haushaltsjahres*	Abschreibungen im Haushaltsjahr*	Zuschreibungen im Haushaltsjahr*	Abschreibungen auf Abgänge im Haushaltsjahr*	Kumulierte Abschreibungen (aus Vorjahren)	am 31.12. des Haushaltsjahres*	am 31.12. des dem Gesamtabschluss vorangehenden Haushaltsjahres
		+	./.	+ / -		./.	+	./.	./.		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Wertpapiere des Anlagevermögens											
Ausleihungen											
<b>Gesamtsumme Anlagevermögen:</b>											

**Gesamtorderungsübersicht  
Haushaltsjahr 20..  
- TEUR -**

Forderungen	Stand zum 31.12. des dem Gesamtabschluss vorangehenden Haushaltsjahres	Stand zum 31.12. des abgeschlossenen Haushaltsjahres	mit einer Restlaufzeit von			Mehr (+) / Weniger (-) ggü. Vorjahr
			bis zu einem Jahr	einem bis fünf Jahren	mehr als fünf Jahren	
	1	2	3	4	5	6
<b>Gesamtsumme Forderungen:</b>						

**Gesamtverbindlichkeitenübersicht**  
**Haushaltsjahr 20..**  
**- TEUR -**

Art der Verbindlichkeiten	Stand zum 31.12. des Vorvorjahres	Stand zum 31.12. des dem Gesamt- abschluss vorangehen- den Haus- haltsjahres	Stand zum 31.12. des Haushaltsjah- res	mit einer Restlaufzeit von		
				bis zu einem Jahr	einem bis fünf Jahren	mehr als fünf Jahren
	1	2	3	4	5	6
Anleihen						
Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen und Rechtsgeschäften, die Kreditauf- nahmen wirtschaftlich gleichkommen						
erhaltene Anzahlungen						
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen						
Übrige Verbindlichkeiten						
<b>Gesamtsumme Verbindlichkeiten:</b>						

1.		Periodenergebnis vor außerordentlichen Posten
2.	±	Abschreibungen/Zuschreibungen auf das Anlagevermögen
3.	±	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
4.	±	sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge
5.	±	Verlust/Gewinn aus dem Abgang von Anlagevermögen
6.	±	Abnahme/Zunahme der Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
7.	±	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
8.	±	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Positionen
<b>9.</b>	<b>=</b>	<b>Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit (Summe aus 1 bis 8)</b>
10.		Einzahlungen aus Abgängen des Sachanlagevermögens
11.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
12.	+	Einzahlungen aus Abgängen des immateriellen Anlagevermögens
13.	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
14.	+	Einzahlungen aus Abgängen des Finanzanlagevermögens
15.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
16.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
17.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
18.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
19.	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
<b>20.</b>	<b>=</b>	<b>Cashflow aus der Investitionstätigkeit (Summe aus 10 bis 19)</b>
21.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen
22.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter
23.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-)Krediten
24.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-)Krediten
<b>25.</b>	<b>=</b>	<b>Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (Summe aus 21 bis 24)</b>
26.		Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 9., 20. und 25.)
27.	±	Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
28.	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
<b>29.</b>	<b>=</b>	<b>Finanzmittelfonds am Ende der Periode</b>

In der vorstehenden Übersicht wird die Mindestgliederung der Kapitalflussrechnung dargestellt. Diese kann entsprechend den jeweiligen Erfordernissen angepasst und tiefer untergliedert werden.

**Anlage 3: Gegenüberstellung Vorschriften zur Bilanzierung nach brandenburgischem Haushaltsrecht und Regelungen nach HGB**

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabschluss LHP
<b>Ansatz</b>					
1	Disagio	§ 53 Abs. 3 KomHKV Disagio als aktiver RAP Pflicht	§ 250 Abs. 3 HGB Wahlrecht Disagio als aktiver RAP	§ 6 Abs. 1 Ziffer 3 EStG Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht für Disagio
2	Ingangsetzungs- und erweiterungsaufwendungen	keine Regelung, daher sind diese als Aufwendungen zu erfassen	§ 269 HGB aufgehoben, Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot (kein Wirtschaftsgut)	Aktivierungsverbot für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen
3	Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert (aus Einzelabschluss)	keine Regelung	§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert	§ 5 Abs. 2 EStG Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert	Aktivierungsverbot für entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert (aus Einzelabschluss) (Verzicht auf Anpassung für Zeit vor Erstkonsolidierung)
4	Sonderposten mit Rücklageanteil	keine Regelung	§ 247 Abs. 3 HGB und § 273 HGB aufgehoben, Passivierungsverbot		Passivierungsverbot für Sonderposten mit Rücklageanteil
5	Erhaltene Zuwendungen für Investitionen	§ 47 Abs. 4 KomHKV Passivierungspflicht für erhaltene Zuwendungen Dritter für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sowie Beiträge und Baukostenzuschüsse	keine Vorgaben, z.T. Anwendung HFA 1/1984 Wahlrecht aktivistische Kürzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten oder Ansatz Sonderposten und zeitanteilig über GuV auflösen	EStR 6.5 Abs. 2 Wahlrecht zur erfolgswirksamen Vereinnahmung bzw. erfolgsneutrale Behandlung durch Kürzung der AHK	Passivierungspflicht für erhaltene Zuwendungen Dritter für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sowie Beiträge und Baukostenzuschüsse (Verzicht auf Anpassung für Zeit vor Erstkonsolidierung)
6	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, Nachholung < 3 Monate	§ 48 Abs. 1 Nr. 4 KomHKV Passivierungspflicht für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden	§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB Passivierungspflicht für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabchluss LHP
12	Passive latente Steuern	§ 48 Abs. 1 Nr. 9 KomHKV Passivierungspflicht für sonstige Verpflichtungen, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurden und die dem Grunde oder der Höhen nach noch nicht genau bekannt sind, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist	§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB Passivierungspflicht für passive latente Steuern		Passivierungspflicht für passive latente Steuern
13	Saldierung latenter Steuern	keine Regelung	§ 274 Abs. 1 Satz 3 HGB Wahlrecht für unsaldierte Darstellung		saldierte Darstellung der latenten Steuern (Wahlrecht zu unverrechnetem Ansatz ausgeschlossen)
14	Drohverlustrückstellungen	§ 48 Abs. 1 Nr. 9 KomHKV (Passivierungspflicht für sonstige Verpflichtungen, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurden und die dem Grunde oder der Höhen nach noch nicht genau bekannt sind, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist) i.V.m. Ziff. 4.3.9.6 BewertL Bbg Passivierungspflicht für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB Passivierungspflicht für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	§ 5 Abs. 4a EStG Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen	Passivierungspflicht für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
15	selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	§ 47 Abs. 3 KomHKV Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	§ 248 Abs. 2 HGB Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Ausnahme von selbst geschaffenen Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens	§ 5 Abs. 2 EStG Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabschluss LHP
7	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, Nachholung > 3 Monate	§ 48 Abs. 1 Nr. 4 KomHKV Passivierungspflicht für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden	§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB aufgehoben, Passivierungsverbot	Passivierungsverbot	Passivierungspflicht für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden Verzicht auf Anpassung handelsrechtlicher Ansätze
8	Aufwandsrückstellungen (ohne Instandhaltungsrückstellungen)	Passivierungsverbot von Aufwandsrückstellungen (ohne Instandhaltungsrückstellungen)	§ 249 HGB Wegfall des Passivierungswahlrechts, Passivierungsverbot	Passivierungsverbot	Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen
9	als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchssteuern	keine Regelung	§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aufgehoben, Aktivierungsverbot	§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG Aktivierungspflicht	Aktivierungsverbot, Ausweis der Zölle und Verbrauchssteuern als Aufwand
10	als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer	§ 53 Abs. 1 Satz 2 KomHKV Aktivierungswahlrecht von als Aufwand berücksichtigter Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder offen von den Vorräten abgesetzte Anzahlungen als ARAP	§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB aufgehoben, Aktivierungsverbot	§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG Aktivierungspflicht	Aktivierungsverbot, Ausweis der Umsatzsteuer als Aufwand
11	Aktive latente Steuern	keine Regelung	§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern		Aktivierungsverbot für aktive latente Steuern

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabschluss LHP
<b>Bewertung</b>					
16	Bestandteile der Herstellungskosten	<p>§ 50 Abs. 2 KomHKV</p> <p><b>Pflichtbestandteile</b> Einzelkosten (Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung)</p> <p>angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung veranlasst</p> <p><b>Kannbestandteile</b> keine</p>	<p>§ 255 Abs. 2 HGB</p> <p><b>Pflichtbestandteile</b> Einzelkosten (Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung)</p> <p>angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung veranlasst</p> <p><b>Kannbestandteile</b> angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung, soweit auf den Zeitraum der Herstellung entfallend</p>	<p>ESTR 6.3 Abs. 1 - Abs. 4</p> <p><b>Pflichtbestandteile</b> Einzelkosten (Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung)</p> <p>angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Herstellung veranlasst</p> <p><b>Kannbestandteile</b> Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung (nach Änderung der Einkommensteuerrichtlinien in Übereinstimmung mit BMF-Schreiben vom 12. März 2010, BStBl I S. 239, IV C 6 - S 2122/09/10001: Pflichtbestandteil)</p>	<p><b>Pflichtbestandteile</b> Einzelkosten (Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung)</p> <p>angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung veranlasst</p> <p><b>Kannbestandteile</b> keine</p> <p>(Verzicht auf Anpassung der Herstellungskosten für Zeit vor Erstkonsolidierung)</p>

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabschluss LHP
17	Zinsen für Fremdkapital	§ 50 Abs. 3 KomHKV Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten, aber Wahlrecht Zinsen für Fremdkapital, dass zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, als Herstellungskosten anzusetzen, soweit auf den Zeitraum der Herstellung entfallend	§ 255 Abs. 3 HGB Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten, aber Wahlrecht Zinsen für Fremdkapital, dass zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, als Herstellungskosten anzusetzen, soweit auf den Zeitraum der Herstellung entfallend	ESTR 6.3 Abs. 4 Wahlrecht zur Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital	Zinsen für Fremdkapital sind nicht in Herstellungskosten einzubeziehen (bei Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in nicht wesentlichem Umfang im Einzelabschluss: Verzicht auf Anpassung nach vorheriger Abstimmung)
18	selbständig nutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, AHK (ohne Umsatzsteuer) < 150€	§ 50 Abs. 4 Satz 4 KomHKV abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die selbständig genutzt werden können, mit AHK < 150€ (ohne Umsatzsteuer) unmittelbar Aufwand	keine gesetzliche Regelung vorhanden.	§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die selbständig genutzt werden können, mit AHK < 150€ (ohne Umsatzsteuer) im Jahr der Anschaffung/ Herstellung in voller Höhe Betriebsausgaben	keine Aktivierung von abnutzbaren beweglichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die selbständig genutzt werden können mit AHK < 150€ (ohne Umsatzsteuer), Aufwandsverrechnung in voller Höhe im Jahr der Anschaffung/Herstellung
19	selbständig nutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, AHK (ohne Umsatzsteuer) > 150€ und < 1.000€	§ 50 Abs. 4 KomHKV abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die selbständig genutzt werden können, mit AHK (ohne Umsatzsteuer) > 150€ und < 1.000€ Bildung Sammelposten im Jahr der Anschaffung/Herstellung, Abschreibung über 5 Jahre ab Jahr der Bildung, keine Anpassung bei Ausscheiden	keine gesetzliche Regelung vorhanden.	§ 6 Abs. 2a EStG abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die selbständig genutzt werden können, mit AHK (ohne Umsatzsteuer) > 150€ und < 1.000€ Bildung Sammelposten im Jahr der Anschaffung/Herstellung, Abschreibung über 5 Jahre ab Jahr der Bildung, keine Anpassung bei Ausscheiden; alternative Anwendung der GWG-Regelung ab 2010 für Wirtschaftsgüter mit AHK bis zu 410€ (§ 6 Abs. 2 EStG)	Aktivierung von abnutzbaren beweglichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die selbständig genutzt werden können, mit AHK (ohne Umsatzsteuer) > 150€ und < 1.000€ in Sammelposten im Jahr der Anschaffung/Herstellung, Abschreibung über 5 Jahre ab Jahr der Bildung, keine Anpassung des Sammelpostens bei Ausscheiden von Vermögensgegenständen; Beibehaltung der Anwendung der GWG-Regelung für Wirtschaftsgüter mit AHK bis zu 410€ möglich

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabschluss LHP
20	Anwendbarkeit von Festwertverfahren, Gruppenbewertung und Verbrauchsfolgeverfahren	§ 50 Abs. 5 KomHKV i.V.m. § 35 Abs. 2 und 3 KomHKV Möglichkeit der Anwendung des Festwertverfahrens und der Gruppenbewertung; BewertL Bbg 2.6 Festwertverfahren und Gruppenbewertung nur ausnahmsweise	§ 240 HGB, § 256 HGB als Verbrauchsfolgeverfahren sind nur noch LIFO und FIFO zulässig	§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG LIFO zulässig	Festwertverfahren und Gruppenbewertung sind zulässig, Verbrauchsfolgeverfahren nach HGB sind zulässig
21	Verbindlichkeiten	§ 50 Abs. 6 KomHKV Bewertung Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB Bewertung Verbindlichkeiten zum Erfüllungsbetrag	§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG Abzinsung mit Zinssatz von 5,5 %, ausgenommen Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit kleiner als ein Jahr und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen	Bewertung Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag Verzicht auf Anpassung handelsrechtlicher Wertansätze aus Wesentlichkeitsaspekten
22	Rückstellungen	§ 48 Abs. 3 KomHKV Bewertung Rückstellungen nach vernünftiger Beurteilung in angemessener Höhe	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB Bewertung Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages. § 253 Abs. 2 HGB Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre	§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG Abzinsung mit Zinssatz von 5,5 %, keine Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen	Bewertung Rückstellungen nach vernünftiger Beurteilung in angemessener Höhe Verzicht auf Anpassung handelsrechtlicher Wertansätze aus Wesentlichkeitsaspekten

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabschluss LHP
23	Pensionsrückstellungen	<p>§ 48 Abs. 2 KomHKV Bewertung Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen mit Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren, Rechnungszinsfuß 5 %</p> <p>Saldierungsverbot für Deckungsvermögen (§ 47 Abs. 2 KomHKV)</p>	<p>§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB Bewertung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages, grundsätzlich Anwendung § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB, nach § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB</p> <p>Wahlrecht Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abzuzinsen, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. (Wahlrechte im Rahmen der Umstellung auf BilMoG gem. Art. 67 Abs. 1 EGHGB)</p> <p>Saldierung mit Deckungsvermögen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB)</p>	<p>§ 6a Abs. 3 EStG Bewertung mit dem Teilwert, Rechnungszinsfuß von 6%</p>	<p>Bewertung Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen mit Teilwert (Rechnungszinsfuß 5%) Verzicht auf Anpassung handelsrechtlicher Wertansätze aus Wesentlichkeitsaspekten</p> <p>Saldierungsverbot für Deckungsvermögen</p>
24	Abschreibungsmethoden	<p>§ 51 Abs. 1 Satz 2 und 3 KomHKV grundsätzlich lineare Abschreibung; ausnahmsweise degressive Abschreibung oder Leistungsabschreibung, wenn dies dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht</p>	<p>§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB Wahlrecht der planmäßigen Abschreibung (linear, leistungsabhängig oder degressiv)</p>	<p>§ 7 EStG, grundsätzlich für alle Wirtschaftsgüter lineare Abschreibungen, bei beweglichen Wirtschaftsgütern Leistungsabschreibung möglich, 2009-2010: degressive Abschreibung zulässig</p>	<p>grundsätzlich lineare Abschreibung; ausnahmsweise deressive Abschreibung oder Leistungsabschreibung, wenn dies dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht; Bei Abweichung von der linearen Abschreibung: Anhangangabe notwendig</p>

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabschluss LHP
25	Nutzungsdauer	§ 51 Abs. 1 Satz 4 KomHKV, § 51 Abs. 2 KomHKV Nutzungsdauer: maßgeblich ist wirtschaftliche Nutzungsdauer, die auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung von Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstandes zu bestimmen ist. Möglichkeit der Zugrundelegung der AfA-Tabelle des Innenministerium	§ 253 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 HGB betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, AfA-Tabelle	§ 7 Abs. 1 EStG Gesamtdauer der Verwendung/ Nutzung, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, AfA-Tabelle	wirtschaftliche Nutzungsdauer; Verzicht auf Anpassung der Nutzungsdauern aus den Einzelabschlüssen der Unternehmen
26	außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen	§ 51 Abs. 4 Satz 1 KomHKV Verbot der außerplanmäßigen Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Voraussetzung der Dauerhaftigkeit dann gegeben, wenn die Wertminderung voraussichtlich länger als die Hälfte der Restnutzungsdauer anhält (Ziff. 2.5.1 BewertL Bbg).	§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB Verbot der außerplanmäßigen Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, Ausnahme Finanzanlagen	Verbot bei nur vorübergehender Wertminderung	Verbot außerplanmäßiger Abschreibungen bei nur vorübergehender Wertminderung bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens
27	Wertaufholungsgebot	§ 51 Abs. 4 Satz 2 KomHKV Wertaufholungsgebot für vorangegangene außerplanmäßige Abschreibungen des Anlagevermögens, § 51 Abs. 5 KomHKV keine Regelungen zur Wertaufholung bei Gegenständen des Umlaufvermögens	§ 253 Abs. 5 HGB Wertaufholungsgebot, Ausnahme: Geschäfts- oder Firmenwert Verbot	Wertaufholungsgebot	Wertaufholungsgebot (Anlagevermögen und Umlaufvermögen)

Nr.	Sachverhalt	BbgKVerf/ KomHKV	HGB nach BilMoG	Steuerbilanz	Vorgaben Gesamtabschluss LHP
28	Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	keine Regelung	§ 253 Abs. 4 HGB, Wahlrecht entfällt		keine Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
29	außerplanmäßige Abschreibungen im Umlaufvermögen wegen zukünftiger Wertschwankungen	keine Regelung	§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB, Wahlrecht entfällt		keine außerplanmäßigen Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen im Umlaufvermögen
30	nur steuerrechtlich zulässige Abschreibungen	keine Regelung	§ 254 HGB, Regelung entfällt, Verbot von nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen		keine nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen

**Anlage 4: Positionenplan/ Meldebogen Gesamtbilanz**

(Name verselbstständiger Aufgabenträger) (Sitz verselbstständiger Aufgabenträger)		<b>Erläuterung:</b> Die in Spalte A farblich hinterlegten Positionen wurden im Sinne der Übersichtlichkeit gruppiert. Soweit zu diesen Positionen Werte aus den Teilkonzernabschlüssen zu übernehmen sind, ist die Position aufzugliedern und eine differenzierte Eintragung der Daten vorzunehmen. Sollte zu einzelnen Positionen Erläuterungsbedarf bestehen, so sind diese Erläuterung im vorliegenden Dokument festzuhalten. Eine Veränderungen oder Erweiterung des Positionenplans ist grundsätzlich mit der Konsolidierungsstelle des Landkreises abzustimmen.					
Stichtag: TT.MM.JJJJ Stand: TT.MM.JJJJ							
Nr.	Positionenbezeichnung	KB-I	Ansatz- und Bewertungsanpassung	KB-II	+ Stille Reserven	- Stille Lasten	KB-III
<b>AKTIVA</b>							
1	<b>Anlagevermögen</b>						
1.1	<b>Immaterielles Vermögen</b>						
1.1.1	<b>Konzessionen, Lizenzen, Software</b>						
1.1.2	Sonstiges immaterielles Vermögen						
1.1.2.1	Geschäfts- oder Firmenwerte aus der Kapitalkonsolidierung						
1.1.2.2	Sonstiges Immaterielles Vermögen						
1.1.2	Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände						
1.1.2.1	an vollkonsolidierte Unternehmen						
1.1.2.2	an Sonstige						
1.2	<b>Sachanlagevermögen</b>						
	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremdem Grund und Boden						
1.2.1							
1.2.2	Kunstgegenstände, Kunstdenkmäler						
1.2.3	Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung						
1.2.4	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau						
1.2.4.1	an vollkonsolidierte Unternehmen und Anlagen im Bau						
1.2.4.2	an Sonstige und Anlagen im Bau						
1.3	<b>Finanzanlagevermögen</b>						
1.3.1	Sondervermögen						
1.3.2	Anteile an verbundenen Unternehmen						
1.3.2.1	an vollkonsolidierten verbundenen Unternehmen						
1.3.2.2	an nicht vollkonsolidierten verbundenen Unternehmen						
1.3.3	Zweckverbände						
1.3.4	Sonstige Beteiligungen						
	at-equity konsolidierte sonstige Beteiligungen						
	nicht konsolidierte sonstige Beteiligungen						
1.3.5	Wertpapiere des Anlagevermögens						

#

#

1.3.6	Ausleihungen						
1.3.6.1	ggü. verbundenen Unternehmen						
1.3.6.2	ggü. Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht						
1.3.6.3	ggü. Sonstigen						
<b>2</b>	<b>Umlaufvermögen</b>						
<b>2.1</b>	<b>Vorräte</b>						
2.1.1	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte						
2.1.1.1	an vollkonsolidierte Unternehmen						
2.1.1.2	an Sonstige						
<b>2.2</b>	<b>Forderungen</b>						
2.2.1	ggü. verbundenen Unternehmen						
2.2.3	ggü. Sonstigen						
<b>2.3</b>	<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>						
<b>2.4</b>	<b>Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks</b>						
<b>3</b>	<b>Ausgleichsposten nach dem KHG</b>						
<b>4.</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>						
4.1	Disagio						
4.2	Geleistete Investitionszuschüsse						
4.2.1	an vollkonsolidierte Unternehmen						
4.2.2	an Sonstige						
4.3	Sonstige aktive Rechnungsabgrenzungsposten						
<b>5.</b>	<b>Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag von verbundenen Unternehmen</b>						
	<b>Summe Aktiva</b>						
<b>Passiva</b>							
<b>1</b>	<b>Eigenkapital</b>						
1.1	Basis-Reinvermögen/Gezeichnetes Kapital						
1.2	Kapitalrücklagen						
1.3	Rücklagen aus Überschüssen/Gewinnrücklagen						
1.4	Sonderrücklagen						
1.5	Ergebnisvortrag						
1.6	Jahresfehlbetrag/Jahresüberschuss						
1.7	Ausgleichsposten für Anteile Dritter						

#

#

#

#

#

#

#  
#  
#

<b>2</b>	<b>Sonderposten</b>								
2.1	Sonderposten aus Zuweisungen der öffentlichen Hand								
2.1.1	Sonderposten aus Zuweisungen von vollkonsolidierten Unternehmen								
2.1.2	Sonderposten aus Zuweisungen von Sonstigen								
2.2	Sonderposten aus Beiträgen, Baukosten- und Investitionszuschüssen								
2.2.1	Sonderposten aus Zuweisungen von vollkonsolidierten Unternehmen								
2.2.2	Sonderposten aus Zuweisungen von Sonstigen								
2.3	Sonstige Sonderposten								
2.3.1	Sonderposten aus Zuweisungen von vollkonsolidierten Unternehmen								
2.3.2	Sonderposten aus Zuweisungen von Sonstigen								
<b>3</b>	<b>Rückstellungen</b>								
3.1	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen								
3.2	Steuerrückstellungen								
3.3	Sonstige Rückstellungen								
3.3.1	Sonstige Rückstellungen in Verbindung mit vollkonsolidierten Unternehmen								
3.3.2	Sonstige Rückstellungen ggü. Sonstigen								
<b>4</b>	<b>Verbindlichkeiten</b>								
4.1	Anleihen								
	Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen und Rechtsgeschäften,								
4.2	die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen								
4.2.1	bei vollkonsolidierten Unternehmen								
4.2.2	bei Sonstigen								
4.3	Erhaltene Anzahlungen								
4.3.1	Erhaltene Anzahlungen von vollkonsolidierten Unternehmen								
4.3.2	Erhaltene Anzahlungen von Sonstigen								
4.4	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen								
4.4.1	bei vollkonsolidierten Unternehmen								
4.4.2	bei Sonstigen								
4.5	Übrige Verbindlichkeiten								
4.5.1	bei vollkonsolidierten Unternehmen								
4.5.2	bei Sonstigen								
<b>5.</b>	<b>Ausgleichsposten nach dem KHG</b>								
<b>6.</b>	<b>Passive Rechnungsabgrenzungsposten</b>								
6.1	von vollkonsolidierten Unternehmen								
6.2	von Sonstigen								
	<b>Summe Passiva</b>								

#  
#

**Anlage: Positionenplan/ Meldebogen Gesamtergebnisrechnung**

(Name verselbstständiger Aufgabenträger) (Sitz verselbstständiger Aufgabenträger)		<b>Erläuterung:</b> Die in Spalte A farblich hinterlegten Positionen wurden im Sinne der Übersichtlichkeit gruppiert. Soweit zu diesen Positionen Werte aus den Teilkonzernabschlüssen zu übernehmen sind, ist die Position aufzugliedern und eine differenzierte Eintragung der Daten vorzunehmen. Sollte zu einzelnen Positionen Erläuterungsbedarf bestehen, so sind diese Erläuterung im vorliegenden Dokument festzuhalten. Eine Veränderungen oder Erweiterung des Positionenplans ist grundsätzlich mit der Konsolidierungsstelle des Landkreises abzustimmen.		
Stichtag: TT.MM.JJJJ Stand: TT.MM.JJJJ				
Nr.	Positionenbezeichnung	ER I	Ansatz- und Bewertungsanpassung	ER II
<b>ordentliche Erträge</b>				
1	Steuern und ähnliche Abgaben			
2	Zuwendungen und allgemeine Umlagen			
2.1	von vollkonsolidierten Unternehmen			
2.2	von Sonstigen			
3	sonstige Transfererträge			
3.1	von vollkonsolidierten Unternehmen			
3.2	von Sonstigen			
4	öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte			
4.1	von vollkonsolidierten Unternehmen			
4.2	von Sonstigen			
5	privatrechtliche Leistungsentgelte			
5.1	von vollkonsolidierten Unternehmen			
5.2	von Sonstigen			
6	Kostenerstattungen und Kostenumlagen			
6.1	von vollkonsolidierten Unternehmen			
6.2	von Sonstigen			
7	sonstige ordentliche Erträge			
7.1	von vollkonsolidierten Unternehmen			
7.2	von Sonstigen			
8	aktivierte Eigenleistungen			
9	Bestandsveränderungen			
<b>10</b>	<b>Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>			
<b>ordentliche Aufwendungen</b>				
11	Personalaufwendungen			
11.1	an vollkonsolidierten Unternehmen			
11.2	an Sonstigen			
12	Versorgungsaufwendungen			
13	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen			
13.1	an vollkonsolidierten Unternehmen			
13.2	an Sonstigen			
14	Abschreibungen			
14.1	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen			
14.1.1	Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung			
14.1.2	Sonstige Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens			
14.1.3	Abschreibungen auf Sachanlagevermögen			
14.1.4	Abschreibungen auf Finanzanlagen			
14.3	Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens			
15	Transferaufwendungen			
15.1	an vollkonsolidierten Unternehmen			
15.2	an Sonstigen			

#  
#  
#  
#  
#  
#  
#

16	sonstige ordentliche Aufwendungen				
16.1	Steuern von Einkommen und Ertrag				
16.2	Sonstige Steuern				
16.3	Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen				
16.3.1	an vollkonsolidierten Unternehmen				
16.3.2	an Sonstigen				
<b>17</b>	<b>Aufwendungen der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>				
<b>18</b>	<b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (10 ./17)</b>				
<b>Finanzerträge</b>					
19	Zinsen und sonstige Finanzerträge				
19.1	Zinsen und sonstige Finanzerträge				
19.1.1	von vollkonsolidierten Unternehmen				
19.1.2	von Sonstigen				
19.2	Erträge aus Gewinnanteilen aus verbundenen Unternehmen und Sonstigen				
19.2.1	aus verbundenen vollkonsolidierten Unternehmen				
19.2.2	aus Sonstigen				
19.3	Sonstige Finanzerträge				
19.3.1	aus vollkonsolidierten verbundenen Unternehmen				
19.3.2	aus Sonstigen				
<b>Finanzaufwendungen</b>					
20	Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen				
20.1	an vollkonsolidierten Unternehmen				
20.2	an Sonstigen				
<b>21</b>	<b>Finanzergebnis</b>				
<b>22</b>	<b>ordentliches Jahresergebnis (18 + 21)</b>				
<b>Außerordentliches Erträge und Aufwendungen</b>					
23	außerordentliche Erträge				
23.3.1	aus vollkonsolidierten verbundenen Unternehmen				
23.3.2	aus Sonstigen				
24	außerordentliche Aufwendungen				
24.1	an vollkonsolidierten Unternehmen				
24.2	an Sonstigen				
<b>25</b>	<b>außerordentliches Jahresergebnis</b>				
<b>26</b>	<b>Gesamtüberschuss/Gesamtfehlbetrag</b>				
27	Gewinnverwendung				
27.1	Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis				
27.2	Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr				
27.2.1	Gewinnvortrag aus dem Vorjahr				
27.2.2	Verlustvortrag aus dem Vorjahr				
28	Entnahmen aus Rücklagen				
29	Einstellungen in Rücklagen				
30	Anteil anderer Gesellschafter am Bilanzgewinn/-verlust				
31	Ergebnisabführung				
24.1	an vollkonsolidierten Unternehmen				
24.2	an Sonstigen				
<b>31</b>	<b>Bilanzgewinn/ -verlust</b>				

#

## Beispiel für die Festlegung von Verhältniszahlen

Als Beispiel wird das in der Gemeinde Boitzenburger Land angewandte Verfahren zur Festlegung der Verhältniszahlen dargestellt. In einem ersten Schritt werden alle Beteiligungen mit den relevanten Bilanzpositionen abgebildet.

	KEB Abwasser	KEB Wohnungen	Zweckverb. Wasser	Wohng. GmbH	Entw.gesellschaft	Gemeinde
Anteile in %	100	100	13,85	32,43	17	
Kons.art	Voll	Voll	Equity	Equity	Equity	
<b>Aktiv</b>						
Anlagevermögen	2.690.077,43	1.408.722,08	15.534.476,75	8.115.387,55	104.418,13	24.775.829,29
Umlaufvermögen	176.148,57	71.138,25	557.234,44	1.286.519,27	689.825,37	785.396,01
Summe	2.866.226,00	1.479.860,33	16.091.711,19	9.401.906,82	794.243,50	25.561.225,30
<b>Passiv</b>						
EK(einschl. SoPo)	2.360.942,85	252.611,89	11.417.312,17	2.945.135,79	584.402,94	18.982.183,52
FK (einschl. RüLa)	552.767,71	1.197.688,22	4.498.016,05	6.233.370,12	203.406,11	6.618.577,96
Jahresergebnis	-47.484,56	29.560,22	176.382,97	223.400,91	6.434,45	-39.536,18

Summe Passiva	2.866.226,00	1.479.860,33	16.091.711,19	9.401.906,82	794.243,50	25.561.225,30
---------------	--------------	--------------	---------------	--------------	------------	---------------

Zusammenstellung der Beteiligungen

Im zweiten Schritt werden für die voll (a) und equity (b) zu konsolidierenden Beteiligungen die Summenbilanzen aufgestellt und die Anteile der Beteiligungen ins Verhältnis zur errechneten Summe gesetzt. Im konkreten Beispiel werden zwei Beteiligungen voll konsolidiert. Die Verhältniszahlen dieser Beteiligungen werden dazu einzeln für die aktiven und die passiven errechnet.

	KEB Abwasser	KEB Wohnungen	Gemeinde	Summen	Anteil KEB an Summe	Anteil Wohnungen
Anteile	100	100				
Kons.art	Voll	Voll				
<b>Aktiv</b>						
Anlagevermögen	2.690.077,43	1.408.722,08	24.775.829,29	28.874.628,80	9,32	4,88
Umlaufvermögen	176.148,57	71.138,25	785.396,01	1.032.682,83	17,06	6,89
Summe	2.866.226,00	1.479.860,33	25.561.225,30	29.907.311,63	9,58	4,95
<b>Passiv</b>						
EK(einschl. SoPo)	2.360.942,85	252.611,89	18.982.183,52	21.595.738,26	10,93	1,17
FK (einschl.RüLa)	552.767,71	1.197.688,22	6.618.577,96	8.369.033,89	6,60	14,31
<b>Jahresergebnis</b>	<b>-47.484,56</b>	<b>29.560,22</b>	<b>-39.536,18</b>	<b>-57.460,52</b>	<b>82,64</b>	<b>-51,44</b>
absolut	47.484,56	29.560,22	39.536,18	116.580,96	40,73	25,36
Summe passiv	2.866.226,00	1.479.860,33	25.561.225,30			

(a) Gemeinde und KEB (Vollkonsolidierung)

Wie bei den voll zu konsolidierenden Beteiligungen wird auch bei den equity zu konsolidierenden Beteiligungen verfahren. Im konkreten Fall sind drei Beteiligungen zu betrachten.

	Zweckverb. Wasser	Wohng. GmbH	Entw.gesellsc haft	Gemeinde	Summen %ualer Anteil	Anteil ZVWU	Anteil Wohng.	Anteil EGU
Anteile	13,85	32,43	17					
Kons.art	Equity	Equity	Equity					
<b>Aktiv</b>								
Anlagevermögen	15.534.476,75	8.115.387,55	104.418,13	24.775.829,29	29.576.925,58	7,27	8,90	0,06
Umlaufvermögen	557.234,44	1.286.519,27	689.825,37	785.396,01	1.397.061,49	5,52	29,86	8,39
Summe	16.091.711,19	9.401.906,82	794.243,50	25.561.225,30	30.973.987,08	7,20	9,84	0,44
<b>Passiv</b>								
EK(einschl. SoPo)	11.417.312,17	2.945.135,79	584.402,94	18.982.183,52	21.617.937,29	7,31	4,42	0,46
FK (einschl.RüLa)	4.498.016,05	6.233.370,12	203.406,11	6.618.577,96	9.297.614,15	6,70	21,74	0,37
<b>Jahresergebnis</b>	<b>176.382,97</b>	<b>223.400,91</b>	<b>6.434,45</b>	<b>-39.536,18</b>	<b>58.435,63</b>	<b>41,81</b>	<b>123,98</b>	<b>1,87</b>
absolut	176.382,97	223.400,91	6.434,45	39.536,18	137.507,99	17,77	52,69	0,80
Summe Passiv	16.091.711,19	9.401.906,82	794.243,50	25.561.225,30				

(b) Betrachtung über Equity-Beteiligungen

Im letzten Schritt werden die einzelnen Konsolidierungskreise zusammengeführt.

	Summen						prozentualer Anteil an Summe					
	KEB Abw.	KEB Wo.	ZVWU	GeWo	EGU	Gemeinde	KEB A	KEB W	ZVW U	GeWo	EGU	
Anteile	100	100	13,85	32,43	17							
Kons.art	Voll	Voll	Equity	Equity	Equity							
<b>Aktiv</b>												
Anlagevermögen	2.690.077,4 3	1.408.722,0 8	15.534.476,75	8.115.387,5 5	104.418,13	24.775.829,29	33.675.725,09	7,99	4,18	6,39	7,82	0,05
Umlaufvermögen	176.148,57	71.138,25	557.234,44	1.286.519,2 7	689.825,37	785.396,01	1.644.348,31	10,71	4,33	4,69	25,37	7,13
Summe	2.866.226,0 0	1.479.860,3 3	16.091.711,19	9.401.906,8 2	794.243,50	25.561.225,30	35.320.073,41	8,12	4,19	6,31	8,63	0,38
<b>Passiv</b>												
EK(einschl. SoPo)	2.360.942,8 5	252.611,89	11.417.312,17	2.945.135,7 9	584.402,94	18.982.183,52	24.231.492,03	9,74	1,04	6,53	3,94	0,41
FK (einschl. RüLa)	552.767,71	1.197.688,2 2	4.498.016,05	6.233.370,1 2	203.406,11	6.618.577,96	11.048.070,08	5,00	10,84	5,64	18,30	0,31
<b>Jahresergebnis</b>	<b>-47.484,56</b>	<b>29.560,22</b>	<b>176.382,97</b>	<b>223.400,91</b>	<b>6.434,45</b>	<b>-39.536,18</b>	<b>40.511,29</b>	<b>-117,21</b>	<b>72,97</b>	<b>60,30</b>	<b>178,84</b>	<b>2,70</b>
absolut	47.484,56	29.560,22	176.382,97	223.400,91	6.434,45	39.536,18	214.552,77	22,13	13,78	11,39	33,77	0,51
Summe Passiva	2.866.226,0 0	1.479.860,3 3	16.091.711,19	9.401.906,8 2	794.243,50	25.561.225,30						

Betrachtung über alle Beteiligungen

Anlage 5  
Beispiel für die Festlegung  
von Verhältniszahlen

**Hinweise zum Positionenplan zum kommunalen Gesamtabchluss gemäß § 83****BbgKVerf****Gesamtbilanz**

Die Gesamtbilanzpositionen entsprechen auf der Gruppierungsebene 1 der Mindestgliederung gem. § 63 KomHKV. Die Mindestgliederung wurde um die nachfolgende Positionen (Ziffern) der Gesamtbilanz erweitert:

**Aktiva**

- 1.1.1 Konzessionen, Lizenzen und Software
- 1.1.2 Geschäfts- und Firmenwerte aus der Kapitalkonsolidierung beherrschter Aufgabenträger
- 1.1.3 sonstige immaterielle Vermögensgegenstände
- 1.1.4 Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
- 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag beherrschter Aufgabenträger

**Passiva**

- 1.8 Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung beherrschter Aufgabenträger

**Gesamtergebnisrechnung**

Die Positionen der Gesamtergebnisrechnung entsprechen der Mindestgliederung gem. § 4 KomHKV.

Die Mindestgliederung wurde um nachfolgende Positionen erweitert:

- 27. Gewinnverwendung
- 28. Entnahmen aus Rücklagen
- 29. Einstellung in Rücklagen
- 30. Anteil anderer Gesellschafter am Bilanzgewinn/Bilanzverlust
- 31. Ergebnisabführung
- 32. Gesamtbilanzüberschuss/Gesamtbilanzfehlbetrag

Die Gesamtbilanz- und Gesamtergebnisrechnungspositionen der 2. Gruppierungsebene werden im Sinne der Eliminierung konzerninterner Beziehungen für beherrschte Aufgabenträger (Tochterorganisationen) und sonstigen nicht voll konsolidierten Einheiten getrennt ausgewiesen. Zudem wurde der Positionenrahmen um weitere konsolidierungsrelevante Positionen erweitert.

## **Gesamtbilanz**

### **Aktiva**

- 1. Anlagevermögen**
  - 1.1 Immaterielles Vermögen**
    - 1.1.1 Konzessionen, Lizenzen und Software
    - 1.1.2 Geschäfts- und Firmenwerte aus der Kapitalkonsolidierung beherrschter Aufgabenträger
    - 1.1.3 sonstige immaterielle Vermögensgegenstände
    - 1.1.4 Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
  - 1.2 Sachanlagevermögen**
    - 1.2.1 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich Bauten auf fremden Grund und Boden
    - 1.2.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler
    - 1.2.3 Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
    - 1.2.4 Geleistete Anzahlungen und Anzahlungen im Bau
  - 1.3 Finanzanlagevermögen**
    - 1.3.1 Sondervermögen
    - 1.3.2 Anteile an verbundenen Unternehmen (beherrschte Unternehmen)
    - 1.3.3 Zweckverbände
    - 1.3.4 Sonstige Beteiligungen
    - 1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens
    - 1.3.6 Ausleihungen
- 2. Umlaufvermögen**
  - 2.1 Vorräte**
  - 2.2 Forderungen**
  - 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens**
  - 2.4 Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks**
- 3. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten**
- 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag beherrschter Aufgabenträger**

**Passiva**

- 1. Eigenkapital**
  - 1.1 Basisreinvermögen/gezeichnetes Kapital
  - 1.2 Kapitalrücklagen
  - 1.3 Rücklage aus Überschüssen/Gewinnrücklagen
  - 1.4 Sonderrücklagen
  - 1.5 Ergebnisvortrag
  - 1.6 Jahresfehlbetrag/Jahresüberschuss
  - 1.7 Ausgleichsposten für Anteile Dritter
  - 1.8 Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung beherrschter Aufgabenträger
  
- 2 Sonderposten**
  - 2.1 Sonderposten aus Zuweisungen der öffentlichen Hand
  - 2.2 Sonderposten aus Beiträgen, Baukosten- und Investitionszuschüssen
  - 2.3 Sonstige Sonderposten
  
- 3. Rückstellungen**
  - 3.1 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
  - 3.2 Steuerrückstellungen
  - 3.3 Sonstige Rückstellungen
  
- 4 Verbindlichkeiten**
  - 4.1 Anleihen
  - 4.2 Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen und Rechtsgeschäften, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
  - 4.3 Erhaltene Anzahlungen
  - 4.4 Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung
  - 4.5 Übrige Verbindlichkeiten
  
- 5 Passive Rechnungsabgrenzungsposten**

## Gesamtergebnisrechnung

1. Steuern und ähnliche Abgaben
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen
3. sonstige Transfererträge
4. öffentlichrechtliche Leistungsentgelte
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen
7. sonstige ordentliche Erträge
8. aktivierte Eigenleistungen
9. Bestandsveränderungen
- 10. Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit**
11. Personalaufwendungen
12. Versorgungsaufwendungen
13. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen
14. Abschreibungen
15. Transferaufwendungen
16. sonstige ordentliche Aufwendungen
- 17. Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
- 18. Ergebnis aus Laufender Verwaltungstätigkeit**
19. Zinsen und sonstige Finanzerträge
20. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
- 21. Finanzergebnis**
- 22. Ordentliches Ergebnis**
23. außerordentliche Erträge
24. außerordentliche Aufwendungen
- 25. außerordentliches Ergebnis**
- 26. Gesamtüberschuss/Gesamtfehlbetrag**
27. Gewinnverwendung
28. Entnahmen aus Rücklagen
29. Einstellung in Rücklagen
30. Anteil anderer Gesellschafter am Bilanzgewinn/Bilanzverlust
31. Ergebnisabführung
- 32. Gesamtbilanzüberschuss/Gesamtbilanzfehlbetrag**

2009

Eröffnungsbilanz

**Anlage 7 Abgleich EB Tochter****Aktiva****A. ANLAGEVERMÖGEN****I. Sachanlagen**

	EUR	EUR	EUR	EUR
1. Grundstücke und Bauten				
s0030 Lizenzen an gew. Schutzr. u. ähnl. Rechte	0,51		592,12	
s0060 Grundst./grundstgl. Rechte	245.739,26		245.739,26	
s0070 Dienstbarkeiten	2.272,45		2.158,03	
s0090 Gesch.baut. auf eig. Grundst	19.338,49		20.239,95	
s0112 Hof- u. Wegebefestigungen f. KA Fkh	2.281,50		2.515,50	
		269.632,21		271.244,86
2. Abwasserreinigungsanlagen				
s0200 Kläranlage	600.472,56	600.472,56	664.874,22	664.874,22
3. Abwassersammlungsanlagen				
s0210 Pumpstation	125.710,90		142.725,07	
s0250 Kanalnetz 1 (DL)	996.602,66		1.012.495,95	
s0251 Kanalnetz 2 (SL)	346.058,73		357.253,43	
s0252 Kanalnetz	304.992,84		294.289,97	
s0255 Grundstücksanschlüsse	9.679,12		9.911,44	
		1.783.044,25		1.816.675,86
4. Betriebs- und Geschäftsausstattung				
s0240 Maschinelle Anlagen	10.137,33		8.983,45	
s0350 Lkw	14.183,75		8.643,25	
s0420 Büroeinrichtung	4.412,36		5.219,59	
s0480 Geringwertige Wirtschaftsgüter	292,86	29.026,30	390,48	23.236,77
5. Geleistete Anzahlungen im Bau				
s0300 Anlagen im Bau	7.902,11	7.902,11	3.092,98	3.092,98
		2.690.077,43		2.779.124,69

**B. Umlaufvermögen****I. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen				
s1400 Forderungen	62.722,88		78.400,99	
s1462 EWB	-19.440,72		-19.440,72	
s1463 PWB	-2.000,00		-2.000,00	
s1500 Kreditorische Debitoren	18.415,88	59.698,04	13.444,11	70.404,38
2. Forderungen an die Gemeinde				
s1594 Forderungen gegen verbundene Unternehmen	2.513,50	2.513,50	0,00	
3. Sonstige Vermögensgegenstände				
s1501 debitorische Kreditoren	182,05		2.527,68	
		182,05		2.527,68

**II. Guthaben bei Kreditinstituten**

s1200 Bank	113.754,98	113.754,98	95.228,63	95.228,63
s0980 Aktive Rechnungsabgrenzung	0,00	0,00	74,17	74,17
		2.866.226,00		2.947.359,55

**Passiv****A. Eigenkapital****I. Stammkapital**

		EUR	EUR	EUR	EUR
s0870	Stammkapital	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00

**II. Kapitalrücklage**

s0854	Kapitalrücklage	2.556,46		2.556,46	
s0900	erhaltene Fördermittel	1.438.094,83		1.430.382,08	
s0901	Einlagen der Gemeinde	1.151.427,71		1.151.427,71	

			2.592.079,00		2.584.366,25
--	--	--	--------------	--	--------------

**III. Gewinnvortrag**

s0860	Gewinn- und Verlustvortrag	-534.714,12	-534.714,12	-534.714,12	-534.714,12
-------	----------------------------	-------------	-------------	-------------	-------------

**IV. Jahresfehlbetrag**

			-47.484,56		
			<b>2.044.880,32</b>		<b>2.084.652,13</b>

**B. Empfangene Ertragszuschüsse**

s0930	Ertragszuschüsse	211.821,14		229.666,22	229.666,22
s0931	Baukostenzuschüsse	56.756,83	268.577,97	58.236,83	58.236,83

**C. Rückstellungen**

s0950	Rückstellungen	10.440,00		9.000,00	
s0970	Rückstellungen	22.200,00		22.700,00	

			32.640,00		31.700,00
--	--	--	-----------	--	-----------

**D. Verbindlichkeiten****1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten**

s0630	Darlehen	397.898,09		420.130,59	
s0650	Darlehen	20.807,53		24.979,53	

			418.705,62		445.110,12
--	--	--	------------	--	------------

**2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

s1600	Verb. a. Lief. u. Leist. Lieferantengr. 0	22.892,37		31.489,84	
s1601	debitorische Kreditoren	182,05	23.074,42	2.527,68	34.017,52
s1701	Kreditorische Debitoren	18.415,88	18.415,88	13.444,11	13.444,11

**3. Verbindlichkeiten gegenüber der Gemeinde**

s0705	Verb. gg. verb. Untern. - RLZ 1-5 J.	2.120,00	2.120,00	0,00	0,00
-------	--------------------------------------	----------	----------	------	------

**5. Rechnungsabgrenzungsposten**

s0990	Passive Rechnungsabgrenzung	57.811,79	57.811,79	50.532,62	50.532,62
-------	-----------------------------	-----------	-----------	-----------	-----------

			<b>821.345,68</b>		<b>862.707,42</b>
			<b>2.866.226,00</b>		<b>2.947.359,55</b>

## Summen- und Saldenliste bis zur Periode 20 (Jahr) 2009 (in EUR), Mandant 2 bis 2, Jahr 2009

Nutzer 00000

Konto von - bis 000000 - 999999  
Periode 20

Mandant	Konto	Typ	Kontobezeichnung	Eröff.-Bilanz	Monat Periode 20 (Jahr)		Aufgelaufen bis Periode 20 (Jahr)		Saldo per	
					Summe Soll	Summe Haben	Soll	Haben	Periode 20 (Jahr)	Gesamtsaldo
2	0131	SO	DV-Software	0,00	0,51	0,00	0,51	0,00	0,51	0,51
2	0411	SO	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens und sonstiger Sonderflächen	0,00	248.011,71	0,00	248.011,71	0,00	248.011,71	248.011,71
2	0441	SO	Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen	0,00	2.383.516,81	0,00	2.383.516,81	0,00	2.383.516,81	2.383.516,81
2	0471	SO	Bauten auf Sonderflächen	0,00	21.619,99	0,00	21.619,99	0,00	21.619,99	21.619,99
2	0711	SO	Fahrzeuge	0,00	14.183,75	0,00	14.183,75	0,00	14.183,75	14.183,75
2	0821	SO	Betriebs- und Geschäftsausstattung	0,00	14.549,69	0,00	14.549,69	0,00	14.549,69	14.549,69
2	0822	SO	Geringwertige Wirtschaftsgüter	0,00	292,86	0,00	292,86	0,00	292,86	292,86
2	0961	SO	Anlagen im Bau	0,00	7.902,11	0,00	7.902,11	0,00	7.902,11	7.902,11
			<b>Summe Bereich 0</b>	<b>0,00</b>	<b>2.690.077,43</b>	<b>0,00</b>	<b>2.690.077,43</b>	<b>0,00</b>	<b>2.690.077,43</b>	<b>2.690.077,43</b>
2	1611	SO	Gebühren	0,00	81.338,06	17,25	81.338,06	17,25	81.320,81	81.320,81
2	1613	SO	Wertberichtigung auf Gebühren und Beiträge	0,00	0,00	21.440,72	0,00	21.440,72	-21.440,72	-21.440,72
2	1713	SO	Privatrechtliche Forderungen gegen verbundene Unternehmen	0,00	2.513,50	0,00	2.513,50	0,00	2.513,50	2.513,50
2	1811	SO	Bankbestand	0,00	113.754,98	0,00	113.754,98	0,00	113.754,98	113.754,98
			<b>Summe Bereich 1</b>	<b>0,00</b>	<b>197.606,54</b>	<b>21.457,97</b>	<b>197.606,54</b>	<b>21.457,97</b>	<b>176.148,57</b>	<b>176.148,57</b>
2	2000	SO	Stammkapital	0,00	0,00	35.000,00	0,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00
2	2011	SO	Basis-Reinvermögen	0,00	0,00	1.151.427,71	0,00	1.151.427,71	1.151.427,71	1.151.427,71
2	2021	SO	Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses	0,00	0,00	2.556,46	0,00	2.556,46	2.556,46	2.556,46
2	2031	SO	Verlustvortrag aus ordentlichem Ergebnis	0,00	534.714,12	0,00	534.714,12	0,00	-534.714,12	-534.714,12
2	2100	SO	Jahresüberschuss/ Fehlbetrag	0,00	47.484,56	0,00	47.484,56	0,00	-47.484,56	-47.484,56
2	2311	SO	Sonderposten aus Zuweisungen der öffentlichen Hand	0,00	0,00	1.438.094,83	0,00	1.438.094,83	1.438.094,83	1.438.094,83
2	2321	SO	Sonderposten aus Beiträgen, Baukosten und Investitionszuschüssen	0,00	0,00	268.577,97	0,00	268.577,97	268.577,97	268.577,97
2	2831	SO	Weitere ungewisse Verpflichtungen, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurden	0,00	0,00	32.640,00	0,00	32.640,00	32.640,00	32.640,00
			<b>Summe Bereich 2</b>	<b>0,00</b>	<b>582.198,68</b>	<b>2.928.296,97</b>	<b>582.198,68</b>	<b>2.928.296,97</b>	<b>2.346.098,29</b>	<b>2.346.098,29</b>
2	3212	SO	Kreditaufnahmen für Investitionen von Gem/GV	0,00	0,00	2.120,00	0,00	2.120,00	2.120,00	2.120,00
2	3217	SO	Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßn.	0,00	0,00	418.705,62	0,00	418.705,62	418.705,62	418.705,62
2	3511	SO	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	0,00	0,00	41.490,30	0,00	41.490,30	41.490,30	41.490,30
2	3911	SO	RAP aus Zahlungen	0,00	0,00	57.811,79	0,00	57.811,79	57.811,79	57.811,79
			<b>Summe Bereich 3</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>520.127,71</b>	<b>0,00</b>	<b>520.127,71</b>	<b>520.127,71</b>	<b>520.127,71</b>
2	4311	SO	Verwaltungsgebühren	0,00	0,00	6.847,09	0,00	6.847,09	6.847,09	6.847,09
2	4321	SO	Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte	0,00	49,59	531.366,76	49,59	531.366,76	531.317,17	531.317,17
2	4411	SO	Mieten und Pachten	0,00	0,00	40,00	0,00	40,00	40,00	40,00
2	4562	SO	Säumniszuschläge	0,00	10,24	1.306,51	10,24	1.306,51	1.296,27	1.296,27
2	4565	SO	Weitere sonstige ordentliche Erträge	0,00	337,94	757,64	337,94	757,64	419,70	419,70
2	4571	SO	Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten	0,00	0,00	19.325,08	0,00	19.325,08	19.325,08	19.325,08
2	4592	SO	Periodenfremde ordentliche Erträge	0,00	0,00	49,59	0,00	49,59	49,59	49,59
2	4617	SO	Zinserträge von Kreditinstituten	0,00	1.239,47	3.842,27	1.239,47	3.842,27	2.602,80	2.602,80
2	4711	SO	Aktivierete Eigenleistungen	0,00	0,00	6.810,44	0,00	6.810,44	6.810,44	6.810,44
			<b>Summe Bereich 4</b>	<b>0,00</b>	<b>1.637,24</b>	<b>570.345,38</b>	<b>1.637,24</b>	<b>570.345,38</b>	<b>568.708,14</b>	<b>568.708,14</b>

## Summen- und Saldenliste bis zur Periode 20 (Jahr) 2009 (in EUR), Mandant 2 bis 2, Jahr 2009

Nutzer 00000

Konto von - bis 000000 - 999999  
Periode 20

Mandant	Konto	Typ	Kontobezeichnung	Eröff.-Bilanz	Monat Periode 20 (Jahr)		Aufgelaufen bis Periode 20 (Jahr)		Saldo per	
					Summe Soll	Summe Haben	Soll	Haben	Periode 20 (Jahr)	Gesamtsaldo
2	5012	SO	Tariflich Beschäftigte	0,00	110.733,36	0,00	110.733,36	0,00	110.733,36	110.733,36
2	5022	SO	Tariflich Beschäftigte	0,00	4.086,85	0,00	4.086,85	0,00	4.086,85	4.086,85
2	5032	SO	Tariflich Beschäftigte	0,00	21.399,22	0,00	21.399,22	0,00	21.399,22	21.399,22
2	5211	SO	Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen	0,00	27.103,62	9.539,36	27.103,62	9.539,36	17.564,26	17.564,26
2	5221	SO	Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens	0,00	23.075,30	5.860,36	23.075,30	5.860,36	17.214,94	17.214,94
2	5231	SO	Mieten und Pachten	0,00	6.387,55	41,00	6.387,55	41,00	6.346,55	6.346,55
2	5251	SO	Haltung von Fahrzeugen	0,00	2.061,64	0,00	2.061,64	0,00	2.061,64	2.061,64
2	5261	SO	Besondere Aufwendungen für Beschäftigte	0,00	263,04	17,94	263,04	17,94	245,10	245,10
2	5271	SO	Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen	0,00	37.890,92	0,00	37.890,92	0,00	37.890,92	37.890,92
2	5291	SO	Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen	0,00	179.333,54	386,82	179.333,54	386,82	178.946,72	178.946,72
2	5431	SO	Geschäftsaufwendungen	0,00	5.643,46	16,80	5.643,46	16,80	5.626,66	5.626,66
2	5441	SO	Steuern, Versicherungen, Schadensfälle	0,00	713,91	0,00	713,91	0,00	713,91	713,91
2	5494	SO	Zuführung zu sonst. Rückstellungen	0,00	19.900,00	0,00	19.900,00	0,00	19.900,00	19.900,00
2	5499	SO	Übrige weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	0,00	309,41	0,00	309,41	0,00	309,41	309,41
2	5517	SO	Zinsaufwendungen an Kreditinstitute	0,00	20.944,71	1.445,46	20.944,71	1.445,46	19.499,25	19.499,25
2	5711	SO	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	0,00	149.204,98	0,00	149.204,98	0,00	149.204,98	149.204,98
2	5731	SO	Abschreibungen auf das Umlaufvermögen	0,00	4,28	0,00	4,28	0,00	4,28	4,28
2	5741	SO	außerplanmäßige Abschreibungen	0,00	20.766,45	0,00	20.766,45	0,00	20.766,45	20.766,45
2	5921	SO	Außerordentliche periodenfremde Aufwendungen	0,00	3.678,20	0,00	3.678,20	0,00	3.678,20	3.678,20
			<b>Summe Bereich 5</b>	<b>0,00</b>	<b>633.500,44</b>	<b>17.307,74</b>	<b>633.500,44</b>	<b>17.307,74</b>	<b>616.192,70</b>	<b>616.192,70</b>
			<b>Gesamtsummen Mandant 2</b>	<b>0,00</b>	<b>4.105.020,33</b>	<b>4.057.535,77</b>	<b>4.105.020,33</b>	<b>4.057.535,77</b>	<b>-47.484,56</b>	<b>-47.484,56</b>

## Beispiele für Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Kto.	Datum	Soll	Haben	Buchungstyp	Buchungstext	Buchungstext1	Gegenmandant	Gegenkonto
<b>Bsp.: Eliminierungen aus Mandant 1 (Gemeinde) gegen Mandant 4 (KEB Wohnungen)</b>								
4012	30.07.2010	8.761,25	0,00	14 Umgliederung Aufwands- und Ertragskons.	Ausbuchung	Grundsteuer	4	5241
5241	30.07.2010	0,00	8.761,25	14 Umgliederung Aufwands- und Ertragskons.	Ausbuchung	Grundsteuer	1	4012
<b>Bsp.: Eliminierungen Mandant 2 (KEB Abwasser) gegen Mandant 4 (KEB Wohnungen)</b>								
5241	19.08.2010	0,00	241,45	14 Umgliederung Aufwands- und Ertragskons.	Ertrags- und Aufwandseliminierung	KEB Haßleben und Abwasser	2	4211
4211	19.08.2010	241,45	0,00	14 Umgliederung Aufwands- und Ertragskons.	Ertrags- und Aufwandseliminierung	KEB Haßleben und Abwasser	4	5241

Durch diese Buchungen wird die Ergebnisrechnung insgesamt verkürzt, in den Einzelbilanzen der Mandanten (Mutter/Töchter) ändern sich die Einzelergebnisse. (siehe Anlage 9 - Gesamtergebnis als Beispiel)

### Beispiele für Schuldenkonsolidierung

Kto.	Datum	Soll	Haben	Buchungstyp	Buchungstext	Buchungstext1	Gegenmandant	Gegenkonto
Konsolidierung Mandant 1 (Gemeinde) mit Tochter 2 (KEB Abwasser)								
1713	16.11.2010	0,00	776,70	12 Umgliederung Schuldenkonsolidierung	Forder.Gem.	aus Endabr.	1	3511
3511	16.11.2010	776,70	0,00	12 Umgliederung Schuldenkonsolidierung	Forder.Gem.	aus Endabr.	2	1713
1341	16.11.2010	0,00	2.120,00	12 Umgliederung Schuldenkonsolidierung	Eliminierung Ausleihung		2	3212
3212	16.11.2010	2.120,00	0,00	12 Umgliederung Schuldenkonsolidierung	Eliminierung Ausleihung		1	1341

### Beispiele für Kapitalkonsolidierung

Kto.	Datum	Soll	Haben	Buchungstyp	Buchungstext	Gegenkonto
0100	16.11.2010	0,00	35.000,00	21 Eliminierung Kapitalkonsolidierung	Kapitalkonsolidierung	2000
0100	16.11.2010	0,00	1.151.427,71	21 Eliminierung Kapitalkonsolidierung	Kapitalkonsolidierung	2011
0100	16.11.2010	0,00	1.440.651,29	21 Eliminierung Kapitalkonsolidierung	Kapitalkonsolidierung	020
0100	16.11.2010	534.714,12	0,00	21 Eliminierung Kapitalkonsolidierung	Kapitalkonsolidierung	2031
0100	16.11.2010	2.104.996,00	0,00	21 Eliminierung Kapitalkonsolidierung	Kapitalkonsolidierung	1211
0100	17.11.2010	0,00	10.225,84	11 Umgliederung Kapitalkonsolidierung	Korrekturbuchung	2020
Summen		2.639.710,12	2.637.304,84	2.405,28	Differenz ist der Geschäfts- oder Firmenwert ( <b>Anlage 10 - Geschäfts- oder Firmenwert</b> )	

Ergebnisrechnung  
Haushaltsjahr 2009  
-in EUR-

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis
		2009 3
1	Steuern und ähnliche Abgaben	1.076.905,39
	4011 Grundsteuer A	94.649,83
	4012 Grundsteuer B	333.161,83
	4013 Gewerbesteuer	157.622,48
	4021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	364.641,00
	4022 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer	53.645,00
	4032 Hundesteuer	8.278,25
	4051 Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich	64.907,00
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen	2.596.947,98
	4111 Schlüsselzuweisungen vom Land	1.609.981,00
	4131 Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Land	190.283,02
	4141 Zuweisungen für laufende Zwecke vom Land	2.428,84
	4142 Zuweisungen für laufende Zwecke von Gemeinden/GV	445.989,75
	4147 Zuschüsse für laufende Zwecke von privaten Unternehmen	74,57
	4148 Zuschüsse für laufende Zwecke von übrigen Bereichen	100,00
	4161 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Zuweisungen d öffentlichen Hand	348.090,80
3	+ Sonstige Transfererträge	0,00
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	1.083.517,95
	4311 Verwaltungsgebühren	47.360,58
	4321 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte	977.576,57
	4371 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen, Baukosten- und Investitionszuschüssen	58.580,80
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte	828.360,97
	4411 Mieten und Pachten	800.341,47
	4421 Erträge aus dem Verkauf von Vorräten	5,00
	4423 Erträge aus dem Verkauf von Waren, unfertigen/fertigen Erzeugnissen, unfertigen Leist	27.054,50
	4461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte	960,00
6.	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen	36.841,51
	4482 Erstattungen von Gemeinden/GV	9.321,30
	4487 Erstattungen von privaten Unternehmen	829,30
	4488 Erstattungen von übrigen Bereich	26.690,91
7	+ Sonstige ordentliche Erträge	159.104,68
	4511 Konzessionsabgaben	85.018,97
	4562 Säumniszuschläge	8.226,45
	4565 Weitere sonstige ordentliche Erträge	11.433,75
	4571 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten	6.433,58
	4582 Erträge aus der Auflösung oder Herabsetzung von Rückstellungen	408,88
	4591 Andere sonstige ordentliche Erträge	2.931,31
	4592 Periodenfremde ordentliche Erträge	44.651,74
8	+ Aktivierte Eigenleistungen	6.810,44
	4711 Aktivierte Eigenleistungen	6.810,44
9	+/- Bestandsveränderungen	0,00
10	= Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit	5.788.488,92
11	- Personalaufwendungen	1.728.858,51
	5011 Beamte	122.183,20

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis
		2009
		3
	5012 Tariflich Beschäftigte	1.254.507,98
	5021 Beamte	64.980,00
	5022 Tariflich Beschäftigte	39.864,22
	5032 Tariflich Beschäftigte	254.066,88
	5071 Zuführungen zu Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen	32.957,71
	5072 Inanspruchnahme von Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen	-34.723,02
	5081 Zuführungen zu Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub	25.258,90
	5082 Inanspruchnahme von Rückst. für nicht gen Urlaub	-30.237,36
12	- Versorgungsaufwendungen	-19.727,36
	5172 Inanspruchnahme von Rückstellungen für ATZ- Verpflichtung (Aufstockung)	-19.727,36
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	1.489.624,71
	5211 Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen	209.790,79
	5221 Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens	153.211,54
	5222 Unterhaltung von Geräten, Ausstattungen und Ausrüstungsgegenständen	29.728,78
	5231 Mieten und Pachten	10.329,65
	5241 Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen	507.883,34
	5251 Haltung von Fahrzeugen	28.303,74
	5261 Besondere Aufwendungen für Beschäftigte	13.424,05
	5271 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen	89.457,21
	5281 Aufwendungen für den Erwerb von Vorräten	109.615,30
	5291 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen	337.880,31
14	- Abschreibungen	951.046,63
	5711 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	959.421,11
	5731 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen	10.472,37
	5732 Einzelwertberichtigung von Forderungen	-40.850,50
	5741 außerplanmäßige Abschreibungen	22.003,65
15	- Transferaufwendungen	1.351.405,97
	5318 Zuschüsse an übrige Bereiche	72.374,11
	5341 Gewerbesteuerumlage	20.340,00
	5372 Allgemeine Umlagen an Gemeinden/GV	1.258.691,86
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen	327.965,09
	5411 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen	4.597,18
	5421 Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit	62.211,00
	5429 Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	28.699,59
	5431 Geschäftsaufwendungen	356.125,26
	5441 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle	32.774,51
	5450 Erstattungen an Bund	919,32
	5452 Erstattungen an Gemeinden/GV	46.747,05
	5457 Erstattungen an private Unternehmen	67.211,35
	5491 Verfügungsmittel	728,60
	5494 Zuführung zu sonst. Rückstellungen	-289.251,15
	5499 Übrige weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	17.202,38
17	= Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	5.829.173,55
18	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 10 und 17)	-40.684,63

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis
		2009
		3
19	+ Zinsen und sonstige Finanzerträge	204.181,77
	4616 Zinserträge von sonstigen öffentliche Sonderrechnungen	535,48
	4617 Zinserträge von Kreditinstituten	34.012,56
	4651 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	167.173,79
	4691 Sonstige Finanzerträge	2.459,94
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	226.056,63
	5517 Zinsaufwendungen an Kreditinstitute	176.857,80
	5591 Kreditbeschaffungskosten	2.000,00
	5592 Verzinsung von Steuernachzahlungen	4.194,75
	5599 Sonstige Finanzaufwendungen	43.004,08
21	<b>= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)</b>	<b>-21.874,86</b>
22	<b>= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 18 und 21)</b>	<b>-62.559,49</b>
23	+ Außerordentliche Erträge	67.634,79
	4921 Außerordentliche periodenfremde Erträge	49,59
	4931 Erträge aus Vermögensveräußerungen, die dem außerordentlichen Ergebnis zuzuordnen sind	67.585,20
24	- Außerordentliche Aufwendungen	62.535,82
	5921 Außerordentliche periodenfremde Aufwendungen	17.740,02
	5931 Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen, die dem außerordentlichen Ergebnis zuzuordnen sind	44.795,80
25	<b>= Außerordentliches Ergebnis (=Zeilen 23 und 24)</b>	<b>5.098,97</b>
26	<b>= Gesamtüberschuss/Gesamtfehlbetrag (=Zeilen 22 und 25)</b>	<b>-57.460,52</b>

Verprobung vor Eliminierungen:

	Mandant 1 Gemeinde	Mandant 2 KEB Abwasser	Mandant 4 KEB Wohnungen	Summen
Ord. Ergebnis	-48.573,17 €	-43.546,54 €	29.560,22 €	-62.559,49 €
Außerord. Ergebnis	9.036,99 €	-3.938,02 €	0,00 €	5.098,97 €
gesamt	-39.536,18 €	-47.484,56 €	29.560,22 €	-57.460,52 €

Verprobung nach Eliminierungen:

Mandant 2 nach Eliminierung mit 4 + 1 ord. Ergebnis	-25.437,08 €
Mandant 4 nach Eliminierung mit 2 + 1 ord. Ergebnis	-87.794,05 €
Mandant 1 nach Eliminierung mit 2 + 4 ord. Ergebnis	50.671,64 €
Summe	-62.559,49 €
außerord. Ergebnis gesamt	5.098,97 €
Gesamtergebnis	-57.460,52 €

## Anlage 10

Geschäfts- oder Firmenwert

Aufrechnung zur Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen Mandant 01 und Mandant 2 nach Eliminierung

Konto

2000	SO	Stammkapital	35.000,00
2011	SO	Basis-Reinvermögen	1.151.427,71
2020	SO	Kapitalrücklage	1.440.651,29
2021	SO	Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses	
2022	SO	Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses	
2023	SO	Sonderrücklagen	
2031	SO	Verlustvortrag aus ordentlichem Ergebnis	-534.714,12
2100	SO	Jahresüberschuss/ Fehlbetrag	-47.484,56
<b>Summe</b>			<b>2.092.364,88</b>
Beteiligungsbuchwert			2.094.770,16
aktivischer Unterschiedsbetrag			-2.405,28