

CHE - KOMMUNALBERATUNG

Dipl. – Kfm. Christoph Heck

Rechnungslegungsbezogene Erleichterungen bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses

Thementag der GPA NRW
Gesamtabschluss
am 07. Dezember 2011 in Herne

Zwecke des Gesamt- bzw. Konzernabschlusses (HGB/GO NRW)

Generalnorm des Gesamt- bzw. Konzernabschlusses (§ 116 Abs. 6 S. 1 GO NRW; § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB)

„...ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, [Schulden-,] Finanz-, und Ertragslage des Konzern zu [ergeben] vermitteln.“

Adressatenschutz durch Interessenausgleich
interner und externer Adressaten



Kapitalerhaltung durch Information

Kompensation von Mängeln der ... Einzelabschlüsse

Dokumentation und Rechenschaft

vgl. auch: Baetge/Kirsch/Thiele: Konzernbilanzen, 8. A., 2009, S. 66



Gesetzliche Grundlagen für Vereinfachungen

- § 51 Abs. 2 GemHVO NRW regelt, dass im **Gesamtanhang** zu den Posten der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben sind.
- Die angegebenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können.
- Des Weiteren sind **Angaben zur Anwendung zulässiger Vereinfachungsregelungen** und Schätzungen zu machen.
- Gemäß § 2 Absatz 2 NKFEF brauchen bei **der Aufstellung** des ersten Gesamtabchlusses keine Vorjahreszahlen angegeben zu werden.
- Weitere Erleichterungen ergeben sich aus der Anwendung der HGB a.F.-Vorschriften (§§ 300 bis 309 und §§ 311, 312 HGB a.F.), insbesondere in Fällen von untergeordneter Bedeutung.

Grundsätzliches zu den GoB (kurzer Rückblick ..)

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (... gelten übrigens gemäß § 116 Abs. 1 Satz 1 GO NRW auch für den NKF-Gesamtabschluss !!)

Systemgrundsätze

Grundsätze der Informationsvermittlung

Periodisierungsgrundsätze

(...)

- Klarheit und Übersichtlichkeit
- Richtigkeit und Willkürfreiheit
- Vollständigkeit und Vergleichbarkeit

(...)

○ **Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit**

- Bilanzkontinuität



Grenzen von Vereinfachungsregelungen

Die **Grenzen** für Vereinfachungsregelungen im Rechnungswesen ergeben sich aus

- konkreten gesetzlichen Regelungen (Verstöße gegen konkrete Einzelnormen)
- den GoB (Verletzung von allgemein anerkannten GoB) oder
- Verletzung der Generalnorm, d.h. des Gebotes, dass der Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage ergeben muss (§ 116 Abs. 6 GO).

Empfehlungen des Landesprojektes zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabchlusses NKF-Praxisleitfaden, 4.A., September 2009

- 1 Das Modellprojekt empfiehlt, zur Vorbereitung des örtlichen Positionenplans den hier vorgestellten Positionenrahmen zu Grunde zu legen.
- 2 Das Modellprojekt empfiehlt die Anwendung der Neubewertungsmethode gem. § 50 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB.
- 3 Das Modellprojekt empfiehlt insbesondere im Falle manueller Konsolidierung das Verfahren der Kettenkonsolidierung.
- 4 Das Modellprojekt empfiehlt, bei assoziierten Unternehmen grundsätzlich das Verfahren der Buchwertmethode im Rahmen der Equity-Methode anzuwenden.
- 5 Das Modellprojekt empfiehlt die nachfolgende Gliederung der Gesamtergebnisrechnung für die örtliche Anwendung. Sie steht im Einklang mit dem Positionenrahmen. (Abb. "Muster zur Gesamtergebnisrechnung")
- 6 Das Modellprojekt empfiehlt die nachfolgende Gliederung der Gesamtbilanz für die örtliche Anwendung. Sie steht mit dem Positionenrahmen in Einklang. (Abb.: "Muster zur Gesamtbilanz")
- 7 Das Modellprojekt empfiehlt, freiwillig einen Gesamtanlagespiegel aufzustellen.
- 8 Das Modellprojekt empfiehlt aufgrund der unterschiedlichen Ausprägungen der Rechnungslegung in den Betrieben und den Kommunen sowie der erheblichen Schwierigkeiten der Datenerhebung bei den Betrieben die Anwendung der derivativen Ermittlungsmethode.
- 9 Das Modellprojekt empfiehlt die Anwendung des indirekten Gliederungsschemas bei der Ermittlung des CF aus laufender Geschäftstätigkeit.
- 10 Das Modellprojekt empfiehlt, die Gesamtkapitalflussrechnung auf Basis konsolidierter Zahlen des Gesamtabchlusses unter Anwendung des Top-Down-Konzeptes abzuleiten.
- 11 Das Modellprojekt empfiehlt, die Poolabschreibungen aus den Jahresabschlüssen der voll zu konsolidierenden Betriebe für Zwecke des Gesamtabchlusses unverändert zu übernehmen.
- 12 Das Modellprojekt empfiehlt, auf die Prüfung von "konzerninternen" Beziehungen aus Sammelgeschäftspartnern/-debitoren und ggf. Vorverfahren sowie auf deren Konsolidierung zu verzichten.
- 13 Das Modellprojekt empfiehlt, die Zusammenfassung von Forderungsarten und Ausleihungen auf Basis der Mindestgliederung gem. Positionenrahmen vorzunehmen.
- 14 Das Modellprojekt empfiehlt, die Zusammenfassung von Verbindlichkeiten auf Basis der Mindestgliederung gem. Positionenrahmen vorzunehmen.
- 15 Das Modellprojekt empfiehlt für die erstmalige Kapitalkonsolidierung auf den Zeitpunkt des (fiktiven) Erwerbs abzustellen, da dann grundsätzlich keine Neubewertung der Betriebe erforderlich ist und somit die in der Eröffnungsbilanz der Kommunen erfassten Beteiligungsbuchwerte beibehalten werden können.
- 16 Das Modellprojekt empfiehlt, im Bereich des Umlaufvermögens und grundsätzlich auch des Anlagevermögens keine Anpassung von Herstellungskosten für den Gesamtabchluss vorzunehmen.
- 17 Das Modellprojekt empfiehlt, auf eine Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren zu verzichten.
- 18 Das Modellprojekt empfiehlt grundsätzlich die Beibehaltung der Netto-Bilanzierung von Zuschüssen, die die Betriebe vor dem Erstkonsolidierungsstichtag erhalten haben.

**Empfehlungen des Landesprojektes zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses
NKF-Praxisleitfaden, 4.A., September 2009**

Seite

19	Das Modellprojekt empfiehlt, auf eine Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten - wie z.B. Betriebs- und Geschäftsausstattung - grundsätzlich zu verzichten.	140
20	Das Modellprojekt empfiehlt, auf eine Umgliederung unwesentlicher Einzelgeschäftsvorfälle grundsätzlich zu verzichten. Die Umgliederung sollte, sofern wesentliche Einzelsachverhalte dem nicht entgegenstehen, auf die Kontenebene beschränkt werden.	140
21	Das Modellprojekt empfiehlt auf die Eliminierung von Zwischenerfolgen zu verzichten sofern die Beträge unwesentlich sind.	141
22	Das Modellprojekt empfiehlt, auf eine Umgliederung und ggf. auf eine Anpassung der "Konzern-AK" zu verzichten. Es sei denn, es handelt sich um nicht unwesentliche Einzelfälle.	142
23	Das Modellprojekt empfiehlt, die Aufwands- und Ertragskonsolidierung in vereinfachter Form durchzuführen.	143
24	Behandlung des verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwertes (keine konkrete Empfehlung möglich)	152
25	Nutzungsdauern werden nur im Bereich der verschiedenen Gebäudearten bei gleicher Art und Funktion (z.B. Schul- oder Verwaltungsgebäude) überprüft und dann einheitlich bewertet, wenn die Auswirkungen für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz-gesamtlage von wesentlicher Bedeutung ist. Dies ist der Fall, wenn die geänderten Ab-schreibungen 5% der Gesamtaufwendungen überschreiten.	156
	Die Abschreibungsmethoden aus den Jahresabschlüssen der voll zu konsolidierenden Betriebe können für Zwecke des Gesamtabschlusses übernommen werden, da diese in der Regel betriebsspezifisch sind.	156
26	Das Modellprojekt empfiehlt, die Drei-Monats-Frist aus § 299 HGB analog zu übernehmen und für Betriebe aus dem Kulturbereich mit gleichbleibenden Geschäftsverlauf auf sechs Monate auszuweiten.	157
27	Das Modellprojekt empfiehlt, im Falle der freiwilligen Aufstellung eines Anlagespiegels vereinfachend nur die wesentlichen „konzerninternen“ Anlagenzu- und abgänge zu erfassen.	159
28	Das Modellprojekt empfiehlt, Sondervermögen, die nach der Eigenkapitalspiegelmethode bewertet wurden, für die Zwecke des Gesamtabschlusses nicht neu zu bewerten.	160
29	Das Modellprojekt empfiehlt, die zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung vorhandenen Wertansätze aus der Erstbewertung der Betriebe grundsätzlich zu übernehmen.	161
30	Das Modellprojekt empfiehlt, auch bei unterjährigem Erwerb von voll zu konsolidierenden Betrieben auf eine Anpassung von vorhandenen Bilanzansätzen und angewandten Bewertungsmethoden grundsätzlich zu verzichten. Anpassungen müssen erst bei künftigen wesentlichen Sachverhalten vorgenommen werden.	162
31	Das Modellprojekt empfiehlt, die Verteilung der stillen Reserven und Lasten vereinfachend auf Postenebene durchzuführen.	164
32	Das Modellprojekt empfiehlt, die stillen Reserven und Lasten vereinfachend auf Postenebene fortzuführen.	167
33	Das Modellprojekt empfiehlt, die Umsatzsteuerdifferenzen als sonstigen betrieblichen Aufwand zu erfassen.	168
34	Das Modellprojekt empfiehlt, auf die Konsolidierung sogenannter "Servicebetriebe" grundsätzlich zu verzichten.	169
35	Das Modellprojekt empfiehlt, dass bei Vorliegen der o.g. Bedingungen vorhandene Teilkonzernabschlüsse in die Konsolidierung einbezogen werden	172
36	Das Modellprojekt empfiehlt, auf die Ermittlung latenter Steuern zu verzichten.	173

Überblick über die Vereinfachungsmöglichkeiten

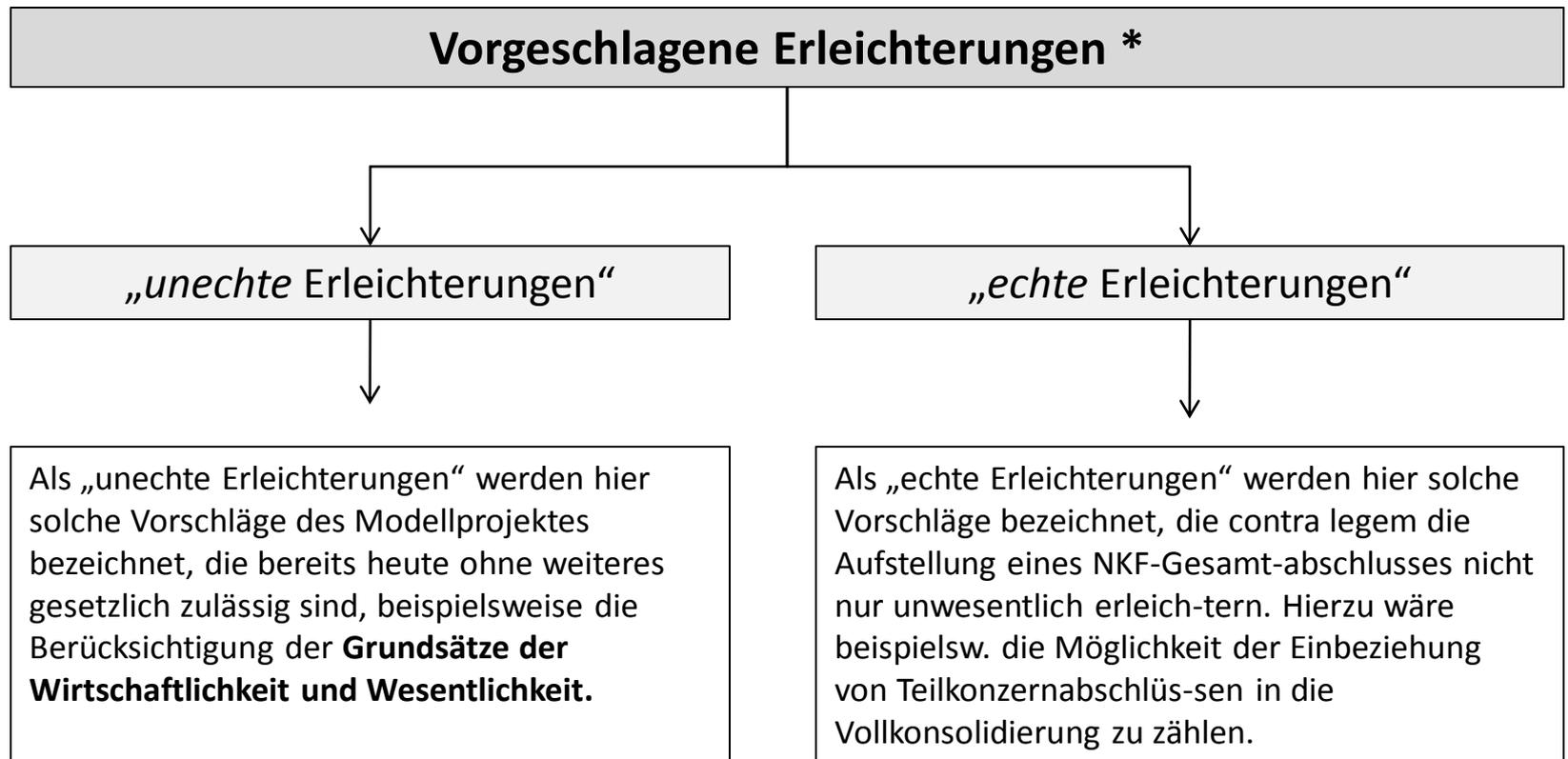
KB I	KB II	KB III	Kapital - K.	SchuKo- u. A/E-K.*
<ul style="list-style-type: none"> • GWG-Abschreibungen • Bewertungsvereinfachungen • Nutzungsdauern • Abschreibungsmethoden • Konzern – AHK 	<ul style="list-style-type: none"> • Steuer- / zuwendungsgeforderte Aktiva • Umgliederung aktivierte Eigenleistung und Bestandsveränderungen • Umgliederung Ust-Differenzen • Umgliederung a/p latente Steuern • Zwischenerfolgseliminierung 	<ul style="list-style-type: none"> • Beibehaltung des BBW¹ der EB¹ • BBW Sondervermögen • Bewertungsstichtag $\hat{=}$ EB • Unterjähriger Erwerb • Verteilung der StR • Fortschreibung des StR <ul style="list-style-type: none"> – auf Beteiligungsebene für Zwecke der Erstkonsolidierung – Auf Postenebene im Rahmen der Folgekonsolidierung 	<ul style="list-style-type: none"> • Behandlung eines GoF/Badwill • Einbeziehung TKA Mehrstufiger Konzern • Unterjähriger Erwerb • Zwischenabschlüsse • Servicebetriebe 	<ul style="list-style-type: none"> • Zusammenfassung von Forderungen • Zusammenfassung von Verbindlichkeiten • Vereinfachung der Saldenabstimmungen • Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen • vereinfachte A/E-Konsolidierung (Fälle) • Zwischenerfolgseliminierung • Ust-Differenzen
<p><u>Aufstellungspflicht:</u> mindestens <u>ein</u> nicht unwesentlicher vAB, der vollkonsolidiert werden muss.</p>				

* SchuKo = Schuldenkonsolidierung ; A/E-K. = Aufwands- und Ertragskonsolidierung

¹ BBW = Beteiligungsbuchwert

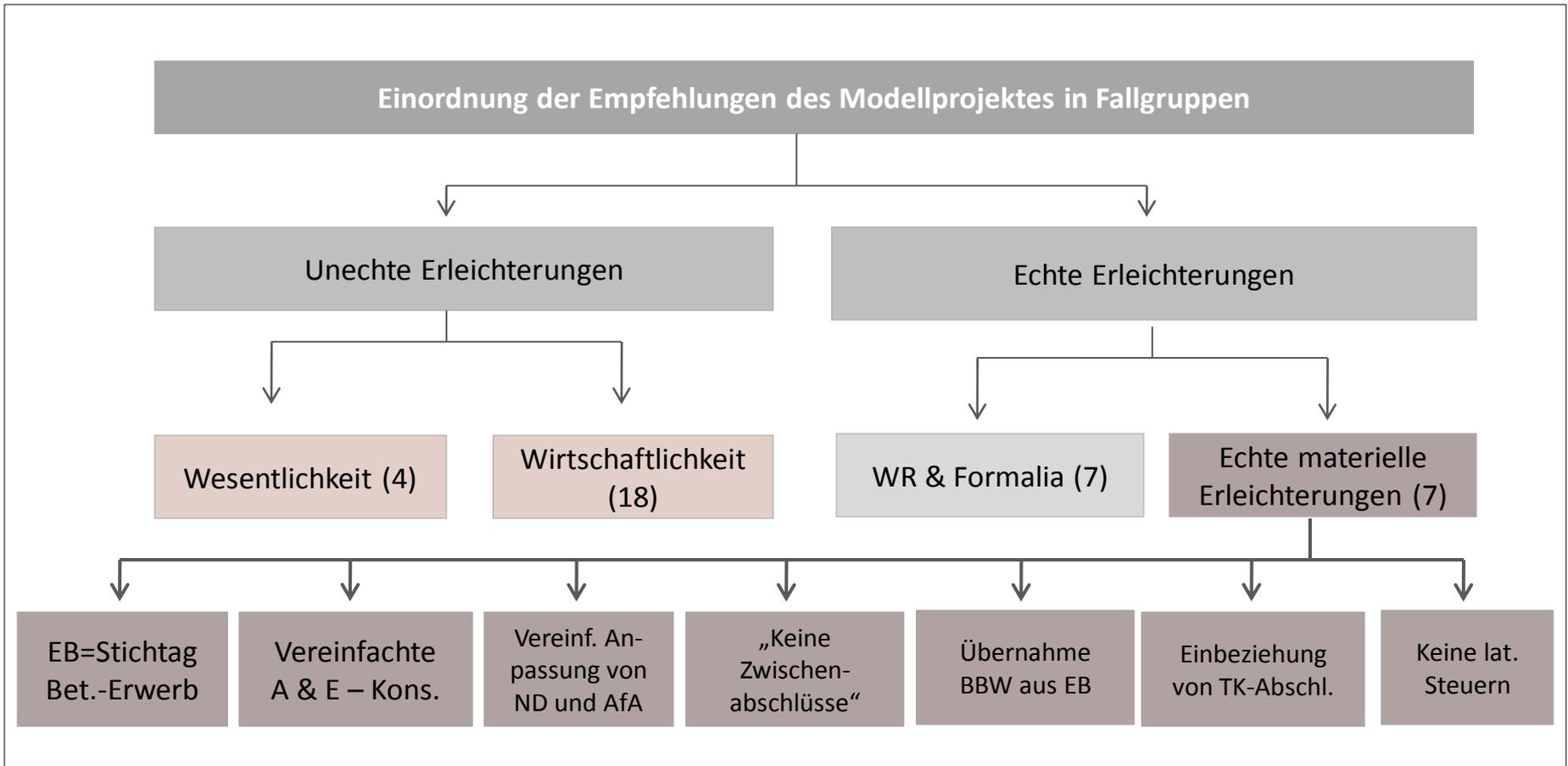
EB = Eröffnungsbilanz

Einordnung der Empfehlungen des Modellprojektes in Fallgruppen



* Grundlage: Praxisleitfaden NKF-Gesamtabschluss, 4.A., Düsseldorf, 2009

Einordnung der Vereinfachungsvorschläge (Empfehlungen) des Modellprojektes in Fallgruppen



Überblick Erleichterungen nach Konsolidierungsphasen

	Seite (PLF*)	Thema	HGB (§§ 300-309 a. F.)	GO/GemHVO
Aufstellungspflicht/ Konzernstruktur	172	Befreiung von der Aufstellungspflicht	§ 300 Abs.1	§ 116 Abs.1 und 2 GO
	170	Einbeziehung von Teilkonzernabschlüssen	§ 300 Abs.1 Satz 1	-----
	168	Servicebetriebe	-----	-----
KB I	127	GWG – Abschreibungen	Poolabschreibungen gem. § 6 Abs.2a EStG	§ 33 Abs.4 gem. HVO
	132	Konzern-AHK	§ 308	§ 33 Abs.3 GemHVO
	134	Bewertungsvereinfachungen (Fest- Gruppenwerte)	§ 256 Abs.1 (Lifo/FiFo)	-----
	152	Nutzungsdauern u. Abschrei- bungsmethoden	§ 253 Abs. 1	§ 35 Abs.1 GemHVO

* PLF= NKF-Praxisleitfaden, 4.A., Düsseldorf, 2009

Überblick Erleichterungen nach Konsolidierungsphasen

KB II	Seite (PLF*)	Thema	HGB (§§ 300-309 a. F.)	GO/GemHVO
	136	Steuer-/ zuschussgeförderte Aktiva	§ 308 Abs. 2 Satz 3	§ 43 Abs 5 GemHVO
	142	vereinfachte Aufwands- und Ertragskonsolidierung (Fallreduzierung)	§ 305 Abs. 1	§ 50 Abs. 1 GemHVO
	141	Umgliederungen aktivierte Eigenleistungen/ Bestandsveränderungen	§ 305 Abs. 2	§ 50 Abs. 1 GemHVO
	167	Behandlung von Umsatzsteuerdifferenzen	§ 305 Abs. 2	§ 50 Abs. 1 GemHVO
	172	Latente Steuern	§ 306	-----

* PLF= NKF-Praxisleitfaden, 4.A., Düsseldorf, 2009

Überblick Erleichterungen nach Konsolidierungsphasen

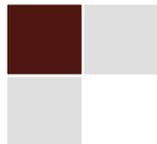
	Seite (PLF*)	Thema	HGB (§§ 300-309 a. F.)	GO/GemHVO
KB III	131	Beibehaltung der Beteiligungsbuchwerte aus der kommunalen Eröffnungsbilanz	§ 301 Abs. 1 in Verbindung mit § 308	§ 50 Abs. 1 GemHVO
	143	Erstkonsolidierungstichtag	§ 301 Abs. 2	§ 50 Abs. 1 GemHVO
	150, 162	Verteilung der Stillen Reserven	§§ 301, 308, 309	§§50 Abs. 1, 49 Abs. 3 i.V.m. mit § 32Abs. 1 GemHVO
	164	Fortschreibung Stille Reserven	dito	dito
	159	Bewertung der Sondervermögen	-----	§ 55 Abs. 6 Satz 2 GemHVO
	161	unterjähriger Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung	§ 301 Abs. 1 Satz 2 Nr.2/ § 301 Abs.2, §308 Abs1 u. 2	§ 50 Abs. 1 GemHVO
	151	Geschäfts- oder Firmenwert	§ 309	§ 50 Abs. 1 GemHVO

* PLF= NKF-Praxisleitfaden, 4.A., Düsseldorf, 2009

Überblick Erleichterungen nach Konsolidierungsphasen

Kapitalkonsolidierung	Seite (PLF*)	Thema	HGB (§§ 300-309 a. F.)	GO/GemHVO
	151	Behandlung eines GoF/Badwill	§ 301 Abs. 3 i.V.m. § 309	§ 50 Abs. 1 GemHVO
	170	Einbeziehung von Teilkonzernabschlüssen	§ 300 Abs. 1 Satz 1	§ 116 Abs. 1 GO i.V.m. § 50 Abs. 1 GemHVO
	161	unterjähriger Erwerb von Mehrheitsbeteiligungen	§ 301 Abs. 1 Satz 2 Nr.2; § 301 Abs.2, §308 Abs. 1 u. 2	§ 50 Abs. 1 GemHVO
	156	Verzicht auf Zwischenabschlüsse	§ 299	-----
	168	Verzicht Einbeziehung von Servicebetrieben	§ 296 Abs. 2	§ 116 Abs. 3

* PLF= NKF-Praxisleitfaden, 4.A., Düsseldorf, 2009



Überblick Erleichterungen nach Konsolidierungsphasen

	Seite (PLF*)	Thema	HGB (§§ 300-309 a. F.)	GO/GemHVO
Schulden - A/E - Konsolidierung	129	Zusammenfassung von Forderungen	§ 303 Abs. 2	§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 Abs. 7 GemHVO
	130	Zusammenfassung von Verbindlichkeiten	§ 303 Abs. 2	§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 Abs. 7 GemHVO
	128	Sammeldebitoren/-Kreditoren	§ 303 Abs. 2	§ 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 GemHVO
	140	Zwischenerfolgseeliminierung	§ 304 Abs. 2	-----
	167	Behandlung von Umsatzsteuerdifferenzen	§ 305 Abs. 2	-----
		(Saldenabstimmungsaktion)	-----	-----
		(Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen aus der SchuKo)	-----	-----

* PLF= NKF-Praxisleitfaden, 4.A., Düsseldorf, 2009



Auf Wiedersehen !



Kontakt Daten: Christoph Heck

Dipl.- Kfm. Christoph Heck
Prinzenallee 7
40549 Düsseldorf

Telefon: 0211/52391 407

Mobil: 0162 9768140

E-Mail: christoph.heck@che-kommunalberatung.de

Internet:

www.che-kommunalberatung.de