SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Fachverband der Kommunalkassenverwalter Hessen
Landesarbeitstagung 2014

Der Gesamtabschluss und seine Tücken

lic.oec.HSG **Christoph Hänel** Bad Hersfeld, 30 April 2014

Allgemeines
Fiktion der rechtlichen Einheit

„Im Konzernabschluss ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären."

(§ 297 Abs. 3 HGB)

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

Allgemeines
Fiktion der rechtlichen Einheit

- Dieser Grundgedanke lässt sich auf das kommunale Umfeld und die Zielsetzung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens nahtlos übertragen.
- Der kommunale Gesamtabschluss soll den Überblick über die Leistungsfähigkeit der Kommune zurückgewinnen, der durch zahlreiche Ausgliederungen teilweise sehr eingeschränkt ist.

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Bestimmung des Konsolidierungskreises

Muss überhaupt konsolidiert werden?

Die Hinweise zur GemHVO gliedern die Ermittlung des Konsolidierungskreises in zwei Schritte.

1. Muss überhaupt konsolidiert werden?
2. Welche Gesellschaften sind in die Konsolidierung mit welcher Konsolidierungsmethode einzubeziehen?

Muss überhaupt konsolidiert werden?

Nr. 1.2 der Hinweise zu § 53 GemHVO:

„Wenn die Jahresabschlüsse der an sich einzubeziehenden Aufgabenträger für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde von nachrangiger Bedeutung sind, müssen sie nicht in den Gesamtabschluss einbezogen werden. Es kann als nachrangig angesehen werden, wenn die Bilanzsummen der Aufgabenträger, die in den Gesamtabschluss einzubeziehen wären, zusammen den Wert von 20 v. H. der in der Vermögensrechnung (Bilanz) der Gemeinde ausgewiesenen Bilanzsumme nicht übersteigen. Bei der Berechnung bleiben die in den Bilanzen auf der Aktivseite ggf. ausgewiesenen nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge unberücksichtigt.“

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

Muss überhaupt konsolidiert werden?

Was heißt das?

Bilanzsummen sind erstmalig zum 1.1.2015 zu vergleichen (vorher probeweiser Vergleich - danach jährlicher Vergleich notwendig).

Beträgt die Bilanzsumme aller Beteiligungen insgesamt maximal 20 % der Bilanzsummer der Mutter (Kommune), so muss **kein** Gesamtabschluss aufgestellt werden!

Muss überhaupt konsolidiert werden?

Beispiel:

	Bilanzsumme		Bilanzsumme	
	Euro	%	Euro	%
Kommune	1.000	100	1.000	100
Beteiligung A	100	10	150	15
Beteiligung B	20	2	30	3
Beteiligung C	50	5	60	6
	170	17	240	24
	Es muss kein Gesamtabschluss aufgestellt werden.		Es muss ein Gesamtabschluss aufgestellt werden.	

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

Welche Beteiligung muss nach welcher Methode konsolidiert werden?

Nr. 2.11 der Hinweise zu § 53 GemHVO:

„Aufgabenträger, die nach den Nrn. 2.2, 2.3, 2.6 und 2.7 zum Konsolidierungskreis zählen, jedoch von nachrangiger Bedeutung für die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde sind, müssen nicht in den Gesamtabschluss einbezogen werden (§ 112 Abs. 5 Satz 4 HGO i. V. m. § 112 Abs. 1 Satz 4 HGO)...

Eine nachrangige Bedeutung ist im Zweifel anzunehmen, wenn die ordentlichen Erträge und die Bilanzsumme **dauerhaft** maximal 5 v. H. der (nicht konsolidierten) Bilanzsumme und maximal 5 v. H. der Summe aller (nicht konsolidierten) ordentlichen Erträge der Aufgabenträger und der Gemeinde ausmachen.

Welche Beteiligung muss nach welcher Methode konsolidiert werden?

Nr. 2.11 der Hinweise zu § 53 GemHVO:

Weitere Posten der Vermögensrechnung (Bilanz), der Gesamtergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) sowie der Gesamtfinanzrechnung (Kapitalflussrechnung) können zur Beurteilung herangezogen werden. Wenn die Betrachtung einzelner Indikatoren zu unterschiedlichen Ergebnissen führt, so ist anhand einer wertenden Gesamtbetrachtung zu entscheiden. Als dauerhaft kann ein Zeitraum von zwei aufeinanderfolgenden Jahren angesehen werden. Der Verzicht auf die Einbeziehung nach Satz 1 ist im Anhang zum Gesamtabschluss zu begründen.“

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

Welche Beteiligung muss nach welcher Methode konsolidiert werden?

Das bedeutet, man soll einen Vergleich aufstellen, nach dem sich für mindestens zwei aufeinanderfolgende Jahre ergibt, dass die Bilanzsumme und das ordentliche Ergebnis einer Beteiligung mit nachrangiger Bedeutung jeweils max. 5 % betragen.

Auch hier ist für jeden Bilanzstichtag die Beurteilung zu überprüfen.

Welche Beteiligung muss nach welcher Methode konsolidiert werden?

Beispiel:

		31.12.12				31.12.13			
	Beteiligungs-quote in %	Bilanzsumme		Ordentliche Erträge		Bilanzsumme		Ordentliche Erträge	
		Euro	%	Euro	%	Euro	%	Euro	%
Mutter		1.000	79	5.500	86	1.050	77	5.000	80
Beteiligung A	100	155	12	550	9	175	13	600	10
Beteiligung B	70	50	**4**	118	**2**	55	**4**	150	**2**
Beteiligung C	25	40	**3**	150	**2**	45	**3**	200	**3**
Beteiligung D	4	30	2	80	1	40	3	300	5
		1.275	100	6.398	100	1.365	100	6.250	100

	Konsolidierungsmethode	
	nur nach Beteiligungsquote ergäbe sich	nach Beurteilung der nachrangigen Bedeutung ergibt sich aber:
Beteiligung A	Vollkonsolidierung	Vollkonsolidierung
Beteiligung B	Vollkonsolidierung	At cost
Beteiligung C	Equitiy-Konsolidierung	At cost
Beteiligung D	At cost	At cost

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Konsolidierung „at cost“

at cost

„nicht“ Konsolidierung

- Keine Konsolidierung bei Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung bedeutet, dass diese Beteiligungen at cost in den Gesamtabschluss eingehen.

at cost

Nicht zu konsolidierende Unternehmen sind im Abschluss der Gemeinde erfasst als Finanzanlagevermögen:

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- Sondervermögen
- Beteiligungen
- Zweckverbände

(Selbst ein verbundenes Unternehmen kann von untergeordneter Bedeutung sein.)

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Eigenkapital – Methode
Equity - Methode

Eigenkapital-Methode (Equity-Methode)

Anwendung

- Maßgeblicher Einfluss (schwächer als beherrschender Einfluss)
- Beteiligungsvermutung: 20% bis 50% der Stimmrechte
- „assoziierte Unternehmen“
- § 311 und § 312 HGB

Eigenkapital-Methode (Equity-Methode)

Bewertung zum anteiligen Eigenkapital

Ansatz bei erstmaliger Eigenkapital-Bewertung zum Beteiligungsbuchwert = anteiliges Eigenkapital ggf. + anteilige stille Reserven/Lasten ggf. + anteiliger Goodwill

Kein Ausweis eines passiven Unterschiedsbetrags bei der Eigenkapital-bewertung

- Abschreibung der erworbenen stillen Reserven und Lasten,
- Abschreibung des erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes und Auflösung des passiven Unterschiedsbetrags
- Erfolgswirksame Veränderung des Eigenkapital-Ansatzes in Höhe der anteiligen erfolgswirksamen Änderungen des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Vollkonsolidierung

Vollkonsolidierung

Anwendung

- Falls beherrschender Einfluss vorliegt.
- Beherrschender Einfluss ist:
  - Mehrheit der Stimmrechte (> 50%) oder
  - Recht die Mehrheit des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu stellen oder
  - herrschender Einfluss wegen Gewinnabführungsvertrag, Beherrschungsvertrag oder Satzung

  - Vgl. § 290 HGB

Vollkonsolidierung

Merkmale

- Aufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände, Schulden und RAP, Aufwendungen und Erträge und Beteiligungsgesellschaften
- Eliminierung von Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen zwischen Kommune und Beteiligungsgesellschaft
- Eliminierung von Zwischengewinnen und -verlusten aus Lieferung und Leistung zwischen Kommune und Beteiligungsgesellschaft
- konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung

Vollkonsolidierung

- Das Konzernunternehmen fließt prinzipiell mit all seinen Aktiva und Passiva, Aufwendungen und Erträgen in den konsolidierten Abschluss ein, soweit diese nicht durch spezielle Konsolidierungsmaßnahmen modifiziert und eliminiert werden.

- §§ 300 - 307 HGB

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

Vollkonsolidierung

- Die testierten Einzelabschlüsse (Kommunalbilanz I/ Handelsbilanz I) der Kernverwaltung als Mutterunternehmen (MU) und der Beteiligungen als Tochterunternehmen (TU) bilden die Grundlage für den Gesamtabschluss der Kommune.
- Da sich die Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen bezüglich ihrer Stichtage (ihres Ansatzes, ihres Ausweises, ihrer Bewertung) unterscheiden können, sind die Einzelabschlüsse zu vereinheitlichen.

Vollkonsolidierung

- Die Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse führt zur sogenannten Kommunalbilanz II/Handelsbilanz II, die dann Grundlage des Gesamtabschlusses ist.
- Die Konsolidierung ist keine bloße Addition der Vermögens-, Schulden-, Aufwands- und Ertragspositionen, weil der Konzern wie ein einziges Unternehmen behandelt wird (Einheitstheorie).

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

Vollkonsolidierung

- Im Rahmen der Erstellung des Gesamtabschlusses sind folgende konzerntypischen Maßnahmen durchzuführen:
  - Kapitalkonsolidierung
  - Schuldenkonsolidierung
  - Zwischenergebniseliminierung
  - Aufwands- und Ertragskonsolidierung
- Darüber hinaus sind bei der Bewertung Besonderheiten zu beachten. Die im Mutterunternehmen angewandten Vorschriften und Methoden sind prinzipiell auch auf den Gesamtabschluss zu übertragen.

Erstellung des Gesamtabschlusses

Übersicht über die Zusammenhänge:

Kommunal-/Handelsbilanz I

Kommunal-/Handelsbilanz II

Vereinheitlichung

- *der Stichtage*
- *von Ansatz, Ausweis und Bewertung*

Summenbilanz

- **Kapitalkonsolidierung**
- **Schuldenkonsolidierung**
- **Zwischenergebniseliminierung**
- **Konsolidierung der Gewinn- und Verlustrechnung**
- **Eliminierung steuerlicher Einflüsse**

Konzernabschluss

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Abstimmung der Kontenpläne

Konzernbuchhaltung

Die Konten der Einzelkontenpläne der Beteiligungen müssen dem KVKR (kommunaler Verwaltungskontenrahmen) zugeordnet werden, da HGB-Zuordnung und NKR-Zuordnung sich teilweise wesentlich unterscheiden.

- Vergleichen Sie die Gliederung der Bilanz und Ergebnisrechnung nach GemHVO mit der Gliederung nach HGB.
- Vergleichen Sie den Positionenrahmen nach GemHVO mit der Zuordnung der Positionsinhalte nach HGB.

Konzernbuchhaltung

Vorgehensweise:

1. Grundlage für den Konzernkontenrahmen ist der Kontenrahmen der Kommune.

2. Die Beteiligungen ordnen ihre Sachkonten den Sachkonten der Kommune zu.

Konzernbuchhaltung

Vorgehensweise:

3. Für die Bilanzkonten wird eine Zusammenfassung auf Basis der Position der Konzernbilanz empfohlen (vgl. Beispiel), sodass sich die Kontenmenge stark verringert. Nur wesentliche Konten bleiben erhalten.

4. Für die Ergebniskonten empfehlen wir die Anlage von Unterkonten sofern Sachverhalte in der Einzelbuchhaltung der Kommune nicht ausreichend tief gegliedert sind.
   Bspw. sollten Energiekosten nach den wesentliche Kostenarten auf Sachkontoebene getrennt werden, um nachher für das Konzernberichtswesen und für das später vorgesehene Controlling des Konzerns geeignete Informationen zu erhalten.

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

Konzernbuchhaltung

Vorgehensweise:

5. Nummerierung:
   Jede Beteiligung erhält eine eigene Zuordnungsnummer, die die letzten beiden Stellen der Konzernkontonummer bildet.

6. Erstellung der Überleitungsmatrix

Konzernbuchhaltung
Beispiel

Stadt

Konto alt	Konto neu	Bezeichnung	EB	JVZ	SB	GuV
			EUR	EUR	EUR	EUR
			Soll + / Haben -			
0020	0240 0	Lizenzen	200	-15	185	
0291	0510 0	Grundstücke	5000	0	5000	
0292	0510 0	mit Betriebsgebäuden	10000	-10	9990	
1611	2401 0	privatrechtliche Forderungen	1200	-3	1197	
1801	2980 0	ARAP	40	-2	38	
2111	3600 0	SoPo aus Zuwendungen öffentl. Bereich	-100	7	-93	
2511	4401 0	Verbindlichkeiten aus LuL	-250	12	-238	
2511a	4411 0	Verbindlichkeiten aus LuL ggü. Stadtwerken	-18	-2	-20	
2811	3700 0	Pensionsrückstellungen	-200	9	-191	
3141	0542 0	Erträge aus Zuwendungen für lfd. Zwecke				-56
3411	5004 0	Erträge aus Vermietung				-71
3421	5060 0	Erträge aus Verkauf				-42
3617	5710 0	Zinserträge				-20
4012	6200 0	Personalaufwendungen				1000
4431	6830 0	Aufwendungen für Telefon				12
4441	6900 0	Aufwendungen für Versicherungen				35
4711	6620 0	Abschreibungen auf Sachanlagen				2300

Konzernbuchhaltung
Beispiel

Stadtwerke

Konto alt	Konto neu	Bezeichnung	EB EUR	JVZ EUR	SB EUR	GuV EUR
			Soll + / Haben -			
0200	0240 1	Lizenzen	214	-17	197	
0510	0510 1	Grundstücke	400	-30	370	
0530	0510 1	mit Betriebsgebäuden	600	-10	590	
2400	2401 1	privatrechtliche Forderungen	236	2	238	
2400a	2401a 1	privatrechtliche Forderungen ggü. Stadt	18	2	20	
2900	2980 1	ARAP	15	-2	13	
4400	4401 1	Verbindlichkeiten aus LuL	-75	7	-68	
3700	3700 1	Pensionsrückstellungen	-60	12	-48	
5400	5004 1	Erträge aus Vermietung				-3
5000	3421 1	Umsatzerlöse				-167
5710	5710 1	Zinserträge				-63
6300	6200 1	Personalaufwendungen				28
6830	6830 1	Aufwendungen für Telefon				13
6900	6900 1	Aufwendungen für Versicherungen				40
6520	6620 1	Abschreibungen auf Sachanlagen				199

Konzernbuchhaltung
Beispiel

Kliniken

Konto alt	Konto neu	Bezeichnung	EB EUR	JVZ EUR	SB EUR	GuV EUR
			Soll + / Haben -			
0902	0240 2	Lizenzen	189	-23	166	
0100	0510 2	Grundstücke	3200	0	3200	
0110	0510 2	mit Betriebsgebäuden	765	-13	752	
1200	2401 2	privatrechtliche Forderungen	11	-3	8	
1710	2980 2	ARAP	21	-4	17	
2300	3600 2	SoPo aus Zuwendungen öffentl. Bereich	-43	11	-32	
4400	4401 2	Verbindlichkeiten aus LuL	-27	12	-15	
3700	3700 2	Pensionsrückstellungen	-174	3	-171	
4720	0542 2	Erträge aus Zuwendungen für lfd. Zwecke				-22
5700	5004 2	Erträge aus Vermietung				-7
4000	3421 2	Umsatzerlöse				-425
5100	5710 2	Zinserträge				-13
6000	6100 2	Personalaufwendungen				1394
6900	6830 2	Aufwendungen für Telefon				14
7320	6900 2	Aufwendungen für Versicherungen				35
7610	6620 2	Abschreibungen auf Sachanlagen				377

Konzernbuchhaltung
Beispiel

Konzern

Konto alt	Konto neu	Bezeichnung	EB EUR	JVZ EUR	SB EUR	GuV EUR
			Soll + / Haben -			
0020	0240 0	Lizenzen	200	-15	185	
0200	0240 1	Lizenzen	214	-17	197	
0902	0240 2	Lizenzen	189	-23	166	
0291	0510 0	Grundstücke	5000	0	5000	
0510	0510 1	Grundstücke	400	-30	370	
0100	0510 2	Grundstücke	3200	0	3200	
0292	0510 0	mit Betriebsgebäuden	10000	-10	9990	
0530	0510 1	mit Betriebsgebäuden	600	-10	590	
0110	0510 2	mit Betriebsgebäuden	765	-13	752	
1611	2401 0	privatrechtliche Forderungen	1200	-3	1197	
2400	2401 1	privatrechtliche Forderungen	236	2	238	
1200	2401 2	privatrechtliche Forderungen	11	-3	8	
1801	2980 0	ARAP	40	-2	38	
2900	2980 1	ARAP	15	-2	13	
1710	2980 2	ARAP	21	-4	17	
2111	3600 0	SoPo aus Zuwendungen öffentl. Bereich	-100	7	-93	
2300	3600 2	SoPo aus Zuwendungen öffentl. Bereich	-43	11	-32	

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Abstimmung der gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten sowie der konzerninternen Geschäftsvorfälle

Abstimmung der konzerninternen Geschäftsvorfälle

- Die konzerninternen Geschäftsvorfälle können mit einer „Konzern-ILV“ verglichen werden.
  - meine Aufwendungen – deren Erträge
  - meine Forderungen – deren Verbindlichkeiten
  - meine Einzahlungen – deren Auszahlungen
  - usw.
- Passen diese Salden aber auch zusammen?
- Holen Sie rechtzeitig Saldenbestätigungen ein und klären Sie die Differenzen!

Abstimmung der gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten

- Holen Sie rechtzeitig Saldenbestätigungen ein und geben Sie diese Anweisung auch an die „Töchter“ weiter!
- Sinnvoll: Darstellung in Form einer Matrix

	Stadt	GmbH 1	GmbH 2	GmbH 3	…
Stadt		F: 100 V: 200	F: 100 V: 200	F: 100 V: 270	
GmbH 1	F: 200 V: 100		F: 20 V: 11	F: 100 V: 20	
GmbH 2	F: 100 V: 200	F: 10 V: 20		F: 10 V: 6	
GmbH 3	F: 150 V: 380	F: 100 V: 90	F: 5 V: 10		
…					

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Kapitalflussrechnung nach DRS2

Kapitalflussrechnung nach DRS2

- Wie kann ich Finanzmittelflüsse beim Eigenbetrieb darstellen, wenn dieser keine Finanzrechnung kennt?
- Ein Nachbuchen der direkten Finanzflüsse (Kontenklasse 8) ist unmöglich und unwirtschaftlich, es bleibt nur der indirekte Weg:
  - Ausgehend vom Jahresergebnis der Ergebnisrechnung…
  - … wird dieses um zahlungsunwirksame, aber ergebniswirksame…
  - … sowie um zahlungswirksame, aber ergebnisunwirksame…
  - … Geschäftsvorfälle korrigiert.

Kapitalflussrechnung

§ 112 Abs. 8 Satz 1 HGO i. V. m. § 54 GemHVO sowie Hinweise zu § 54 GemHVO

- Es ist eine Kapitalflussrechnung nach dem Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 2 zu erstellen.
- Ein Muster ist als Anlage 6 zu den Hinweisen zur GemHVO beigefügt (ähnlicher Aufbau wie die indirekte Finanzrechnung)

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH
UNTERNEHMENSBERATUNG

Projekt „Gesamtabschluss“

Projekt „Gesamtabschluss“

- Klärung, welche Software verwendet werden soll:
  → Mandantenfähigkeit der Software.
- Klären, wie viele Stellen die Konzernsachkonten maximal haben dürfen.
- Klärung, welches Datenformat geliefert werden muss:
  → Die Daten müssen sonst manuell erfasst werden.
- Überleitung der Daten auf Konzernkontenrahmen:
  - Datenanlieferung bereits in neuer Kontierung
  - Zusätzlich Lieferung der Ursprungsdaten inkl. Angabe der neuen Kontierung (Überleitungsmatrix)

Für Fragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!

© Schüllermann Consulting GmbH 2014

SCHÜLLERMANN CONSULTING GMBH

UNTERNEHMENSBERATUNG

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

www. schuellermann.de

Schüllermann Consulting GmbH

lic.oec.HSG
Christoph Hänel
Prokurist
christoph.haenel@schuellermann.de

Hauptsitz
DREIEICH
Robert-Bosch-Str. 5
63303 Dreieich
Telefon: (06103) 6 05-0
Telefax: (06103) 6 05-333

Niederlassungen

BERLIN
Friedrichstraße 90
10117 Berlin
Telefon (030) 2025 3505
Telefax (030) 2025 3508

ERFURT
August-Röbling-Straße 11
99091 Erfurt
Telefon: (0361) 38 03 97-53
Telefax: (0361) 38 03 97-54

HANNOVER
Georgstraße 38
30159 Hannover
Telefon: (0511) 80 71 195
Telefax: (0511) 80 71 196

KASSEL
Karthäuser Straße 7-9
34117 Kassel
Telefon: (0561) 70 50 03-0
Telefax: (0561) 70 50 03-29

KÖLN
Hohenzollernring 57
50672 Köln
Telefon: (0221) 1 60 25 189
Telefax: (0221) 1 60 25 199

LEIPZIG
Bautzner Straße 67
04347 Leipzig
Telefon: (0341) 2 33 30 57
Telefax: (0341) 2 33 30 72

MAINZ
Nikolaus-Otto-Straße 9
55129 Mainz
Telefon: (06131) 9 10 74-0
Telefax: (06131) 21 35 75

MANNHEIM
Dynamostraße 13
68165 Mannheim
Telefon: (0621) 43 85 52 15
Telefax: (0621) 43 85 52 16

MÜNCHEN
Pilotystraße 4
80538 München
Telefon: (089) 2 30 35 347
Telefax: (089) 2 30 35 348