

Dienstanweisung
zur Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses der Gemeinde Bad Laer

Inhaltsverzeichnis

- 1 Einleitung
- 2 Maßgebende Grundlagen
 - 2.1 Rechtsvorschriften
 - 2.2 Aufstellungspflicht
 - 2.3 Ausnahmen von der Aufstellungspflicht
 - 2.4 Bestandteile des Gesamtabchlusses
 - 2.5 Geltungsbereich
- 3 Organisatorische Regelungen
 - 3.1 Verantwortlichkeiten
 - 3.2 Gesamtabschlusszeitplan
 - 3.3 Abstimmung innerhalb der Aufgabenträger
- 4 Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabchlussrechnungslegung (GOG)
- 5 Übersicht über die Konsolidierungsschritte
- 6 Konsolidierungskreis
 - 6.1 Verbundene Aufgabenträger
 - 6.2 Assoziierte Aufgabenträger
 - 6.3 Sonstige Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung
 - 6.4 Sonstige Aufgabenträger wegen geringer Beteiligungsquote
- 7 Grundsätze der Vereinheitlichung
 - 7.1 Einheitlicher Stichtag
 - 7.2 Einheitlicher Ausweis
 - 7.3 Einheitlicher Bilanzansatz
 - 7.4 Einheitliche Bewertung
 - 7.4.1 Bewertung
 - 7.4.2 Nutzungsdauer
 - 7.5 Einheitliche Währung
- 8 Aufstellung der Gesamtbilanz
 - 8.1 Vollkonsolidierung verbundener Aufgabenträger
 - 8.1.1 Vorbereitende Maßnahmen zur Vollkonsolidierung
 - 8.1.2 Kapitalkonsolidierung
 - 8.1.3 Schuldenkonsolidierung
 - 8.1.4 Zwischenergebniseliminierung
 - 8.1.5 Aufwands- und Ertragseliminierung
 - 8.1.6 Anteile Anderer
 - 8.2 Eigenkapitalmethode für assoziierte Aufgabenträger
 - 8.3 Die sonstigen Aufgabenträger

- 9 Gesamtkapitalflussrechnung
 - 10 Konsolidierung im mehrstufigen „Kommunalkonzern“
 - 11 Folgekonsolidierung
 - 12 Konsolidierungsbericht
 - 12.1 Inhalte des Konsolidierungsberichts
 - 12.2 Anlagen nach § 128 Abs. 6 NKomVG
 - 12.2.1 Gesamtanlagenübersicht
 - 12.2.2 Gesamtschuldenübersicht
 - 12.2.3 Gesamtrückstellungsübersicht
 - 12.2.4 Gesamtforderungsübersicht
 - 13 Prüfung und Offenlegung des konsolidierten Gesamtabchlusses
 - 14 Inkrafttreten
- Anlagen
- Anl. 1 Verzeichnis der Aufgabenträger
 - Anl. 2 Positionenplan
 - Anl. 3 Ansatzvorschriften HGB und KomHKVO
 - Anl. 4 Unterschiede in der Bewertung im kommunalen Rechnungswesen (NKomVG und KomHKVO) und HGB

1 Einleitung

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR) führen spätestens seit dem 01.01.2012 alle Kommunen ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Rechnungsstil der doppelten Buchführung. Die Vorschriften zur kommunalen Haushaltswirtschaft beinhalten neben der Pflicht zur Aufstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses die Verpflichtung zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses.

In den letzten Jahrzehnten erfolgte eine fortschreitende Dezentralisierung durch die Ausgliederung von öffentlichen Aufgaben auf organisatorisch und überwiegend auch rechtlich selbständige Einheiten. Die Umsetzung einer Gesamtstrategie und -steuerung wird durch die dadurch hervorgerufene steigende Komplexität des Konzerns deutlich erschwert. Mit der Verpflichtung zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses wird das Ziel verfolgt, den Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen nach standardisierten Regeln zu erhalten.

Der konsolidierte Gesamtabschluss ist dabei nicht nur die Summe der Einzelabschlüsse sämtlicher rechtlich selbständigen und unselbständigen Aufgabenträger und der Kernverwaltung, sondern die Abbildung des Konzerns „Kommune“ als rechtliche und wirtschaftliche Einheit unter Konsolidierung aller konzerninternen Vermögens-, Schulden-, Kapital- und Ergebnisverbindungen. Mit ihm werden die wirtschaftliche Lage und das ökonomische Potential des kommunalen Konzerns in seiner Gesamtheit dargestellt.

Für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses gelten die Vorschriften des Niedersächsischen Kommunalverfassungsgesetzes (NKomVG) und der Kommunalen Haushalts- und -kassenverordnung (KomHKVO). Die vorliegende Dienstanweisung enthält ergänzende Erläuterungen und Vorgaben.

2 Maßgebende Grundlagen

2.1 Rechtsvorschriften

Die Gemeinde ist gemäß § 128 Abs. 4 NKomVG dazu verpflichtet, für jedes Haushaltsjahr zum Stichtag 31.12. einen konsolidierten Gesamtabschluss aufzustellen. Die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses soll gemäß § 129 Abs. 1 NKomVG innerhalb von neun Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres erfolgen.

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister stellt die Vollständigkeit und Richtigkeit des konsolidierten Gesamtabchlusses fest und legt ihn unverzüglich mit dem jeweiligen Schlussbericht der Rechnungsprüfung und einer eigenen Stellungnahme zu diesem Bericht dem Rat vor. Der Rat beschließt über den konsolidierten Gesamtabschluss bis spätestens zum 31.12. des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres.

Der Beschluss des Rates zum konsolidierten Gesamtabschluss ist der Kommunalaufsichtsbehörde unverzüglich mitzuteilen und öffentlich bekannt zu machen. Im Anschluss an die Bekanntmachung ist der konsolidierte Gesamtabschluss mit dem Konsolidierungsbericht an sieben Tagen öffentlich auszulegen; in der Bekanntmachung ist auf die Auslegung hinzuweisen (§ 129 Abs. 2 NKomVG).

2.2 Aufstellungspflicht

Der konsolidierte Gesamtabchluss war erstmalig verpflichtend im Jahr 2013 für das Haushaltsjahr 2012 und danach jährlich aufzustellen. Mit der Änderung des NKomVG vom 13.10.2021 (Nds. GVBl. S. 700) wurden den Kommunen rückwirkend Erleichterungen bei der Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses gewährt. Die Gemeinde kann nach § 179 Abs. 1 NKomVG durch Beschluss des Rates nunmehr davon absehen, für die Haushaltsjahre bis einschließlich 2020 nach § 128 Abs. 4 einen konsolidierten Gesamtabchluss aufzustellen und für die Haushaltsjahre bis einschließlich 2021 nach § 128 Abs. 6 S. 3 NKomVG dem Konsolidierungsbericht eine Kapitalflussrechnung beizufügen. Der Beschluss über den Verzicht der Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses ist der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen.

2.3 Ausnahmen von der Aufstellungspflicht

Die Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses ist nicht erforderlich, wenn die Abschlüsse der Aufgabenträger für ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde in ihrer Gesamtheit nur von untergeordneter Bedeutung sind (§ 128 Abs. 4 S. 4 NKomVG).

Wann von einer untergeordneten Bedeutung ausgegangen werden kann, ist von jeder Kommune unter Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten zu definieren (siehe Nr. 6.3). Den Verzicht auf die Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses hat die Gemeinde für jedes Haushaltsjahr zu prüfen und vom Rat beschließen zu lassen. Der Beschluss ist der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen.

2.4 Bestandteile des Gesamtabchlusses

Der konsolidierte Gesamtabchluss besteht gemäß § 128 Abs. 6 NKomVG aus folgenden Bestandteilen:

- Konsolidierte Ergebnisrechnung
- Gesamtbilanz
- Konsolidierte Anlagen nach § 128 Abs. 3 Nrn. 2 bis 5 NKomVG

Die konsolidierten Anlagen setzen sich zusammen aus:

- Gesamtanlagenübersicht,
- Gesamtschuldenübersicht,
- Gesamtrückstellungsübersicht,
- Gesamtforderungsübersicht.

Der konsolidierte Gesamtabchluss ist durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind eine Kapitalflussrechnung sowie Angaben zu den nicht konsolidierten Beteiligungen beizufügen (§ 128 Abs. 6 S. 3 NKomVG). § 59 Abs. 1 KomHKVO legt weitere inhaltliche Vorgaben für den Konsolidierungsbericht fest.

2.5 Geltungsbereich

Diese Dienstanweisung ist bei den zu konsolidierenden Aufgabenträgern nach § 128 Abs. 4 NKomVG sowie bei der Kernverwaltung anzuwenden.

Der Konsolidierungskreis für die Gemeinde Bad Laer ergibt sich aus der „Anlage 1: Verzeichnis der Aufgabenträger“.

3. Organisatorische Regelungen

3.1 Verantwortlichkeiten

Die Verantwortung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses obliegt der damit besonders beauftragten Person der Kernverwaltung. Die/Der Beauftragte erstellt auf Basis der Einzelabschlüsse der Kernverwaltung und der zu konsolidierenden Aufgabenträger den konsolidierten Gesamtabschluss.

Die verbundenen und assoziierten Aufgabenträger haben die nach den Anforderungen der Kernverwaltung notwendigen Informationen der/dem Beauftragten vorzulegen.

3.2 Gesamtabschlusszeitplan

Bis zum jeweiligen 31.05. erfolgt die Übermittlung der Jahresabschlüsse der verbundenen Aufgabenträger sowie die zur Erstellung des Gesamtabchlusses weiteren notwendigen Informationen und Unterlagen an die/den Beauftragte/n der Kernverwaltung. Die assoziierten Aufgabenträger übermitteln bis zu diesem Zeitpunkt ihren Einzelabschluss und die zur Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses notwendigen Informationen und Unterlagen.

Bis zum jeweiligen 30.06. erfolgt durch die/den Beauftragte/n die eigentliche Konsolidierung (Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, Aufwands- und Ertragseliminierung) sowie die Erstellung der konsolidierten Anlagen und des Konsolidierungsberichtes. Zur Aufstellung des Gesamtabchlusses können die bereits vom Rechnungsprüfungsamt bzw. von Wirtschaftsprüfern geprüften, aber noch nicht festgestellten Jahresabschlüsse der Aufgabenträger herangezogen werden.

Die Prüfung des konsolidierten Gesamtabchlusses erfolgt im Anschluss durch das Rechnungsprüfungsamt.

Die Beschlussfassung des Rates über den konsolidierten Gesamtabchluss des Vorjahres erfolgt bis zum 31.12. (§ 129 Abs. 1 NKomVG), soweit der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsamtes bis dato vorliegt.

3.3 Abstimmung innerhalb der Aufgabenträger

Um Differenzen bei der Schulden-, Ertrags- und Aufwandskonsolidierung im Gesamtabchluss zu vermeiden, sind Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Aufgabenträgern regelmäßig abzustimmen. Grundsätzlich soll eine Abstimmung quartalsweise erfolgen. Die Saldenabstimmung von Buchungen, die die Kernverwaltung betreffen, sind von der Kernverwaltung zu veranlassen. Die Abstimmung der Aufgabenträger untereinander erfolgt selbständig. Das Ergebnis wird der Kernverwaltung mitgeteilt. Die Abstimmung unwesentlicher Forderungen und Verbindlichkeiten (ohne Kredite) sowie Erträge und Aufwendungen kann entfallen.

Als unwesentlich gelten in der Regel Einzelbeträge von unter 10.000,00 EUR. Summiert sollten die unwesentlichen Posten nicht mehr als 10 % des Summenabschlusses der jeweiligen Bilanz bzw. der jeweiligen Ergebnisrechnung ausmachen.

4 Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabchlussrechnungslegung (GOG)

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtabchlussrechnungslegung ergeben sich aus den Anforderungen des NKomVG an den Gesamtabchluss, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage so darzustellen, als ob die Gemeinde und die einzubeziehenden Aufgabenträger eine wirtschaftliche Einheit bilden. Folgende Grundsätze sind insbesondere zu berücksichtigen:

- *Grundsatz der Einheitlichkeit von Stichtag, Ausweis, Ansatz, Bewertung und Währung*

Der konsolidierte Gesamtabchluss ist einheitlich nach den Rechnungslegungsvorschriften zu gestalten, welche dem NKomVG zugrunde liegen. Führend ist die Gliederung der Kernverwaltung.

- *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*

Der Begriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Zwar regelt § 128 Abs. 1 NKomVG, dass alle Kommunen diese Grundsätze einzuhalten haben, jedoch ist weder dem NKomVG noch dem kommunalen Rechnungswesen eine umfassende Definition des Begriffs zu entnehmen. Es sind daher die allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzuwenden, soweit sie nach den Vorschriften des NKomVG und der KomHKVO auch für die Kommunen gelten.

Zu diesen Grundsätzen gehören:

- Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung;
- Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung;
- Grundsatz der Richtigkeit;
- Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit;
- Grundsatz der Nachprüfbarkeit;
- Beleggrundsatz;
- Grundsatz der Vergleichbarkeit (Stetigkeit);
- Vorsichtsprinzip;
- Verursachungsgrundsatz;
- Bruttoprinzip (Verrechnungsverbot);
- Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten;
- Grundsatz der Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein angemessenes internes Überwachungssystem und dessen schriftlicher Dokumentation;
- Grundsatz der Einhaltung der Aufbewahrungs- und der Aufstellungs- sowie der Fristen für die Information der Öffentlichkeit.

- *Grundsatz der Vollständigkeit des Gesamtabchlusses*

Gemäß dem Grundsatz der Vollständigkeit sind sämtliche Geschäftsvorfälle - das heißt alle eingetretenen positiven und negativen Vermögensänderungen, Erträge und Aufwendungen sowie Vermögens- und Schuldenumschichtungen - im Gesamtabchluss zu erfassen.

- *Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises*

Alle Aufgabenträger nach § 128 Abs. 4 NKomVG, die nicht von untergeordneter Bedeutung für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune sind, müssen in den Konsolidierungskreis einbezogen sein.

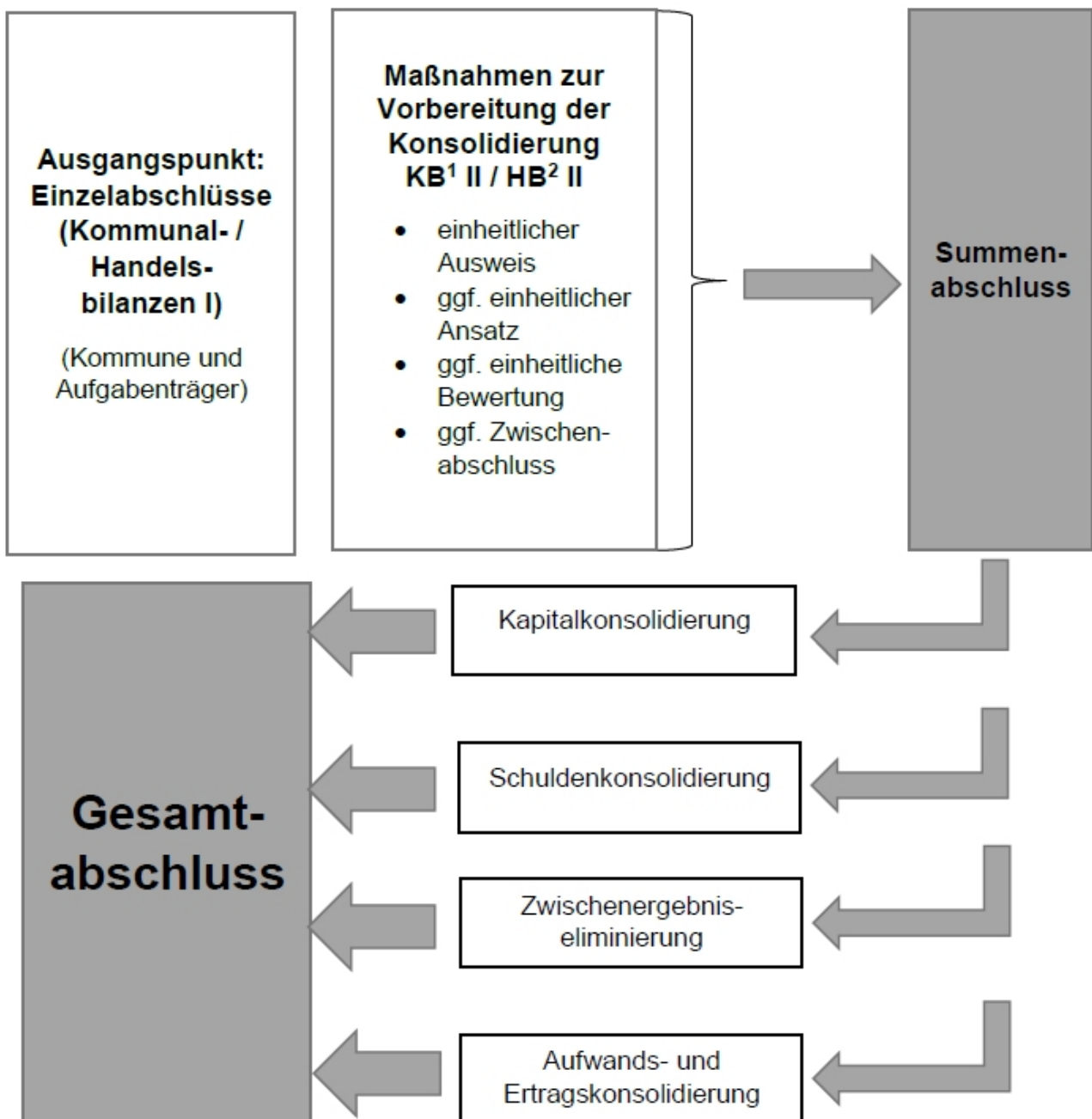
- *Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung:*

- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen: Darstellung der Kommune mit allen Aufgabenträgern als wirtschaftliche Einheit.

- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden und Abgrenzung des Konsolidierungskreises.
- Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Konsolidierung: Sind die Informationen von untergeordneter Bedeutung, so kann von den Vorschriften für den konsolidierten Gesamtabchluss abgewichen werden.

5 Übersicht über die Konsolidierungsschritte

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick über die notwendigen Konsolidierungsschritte zur Erstellung des Gesamtabchlusses.

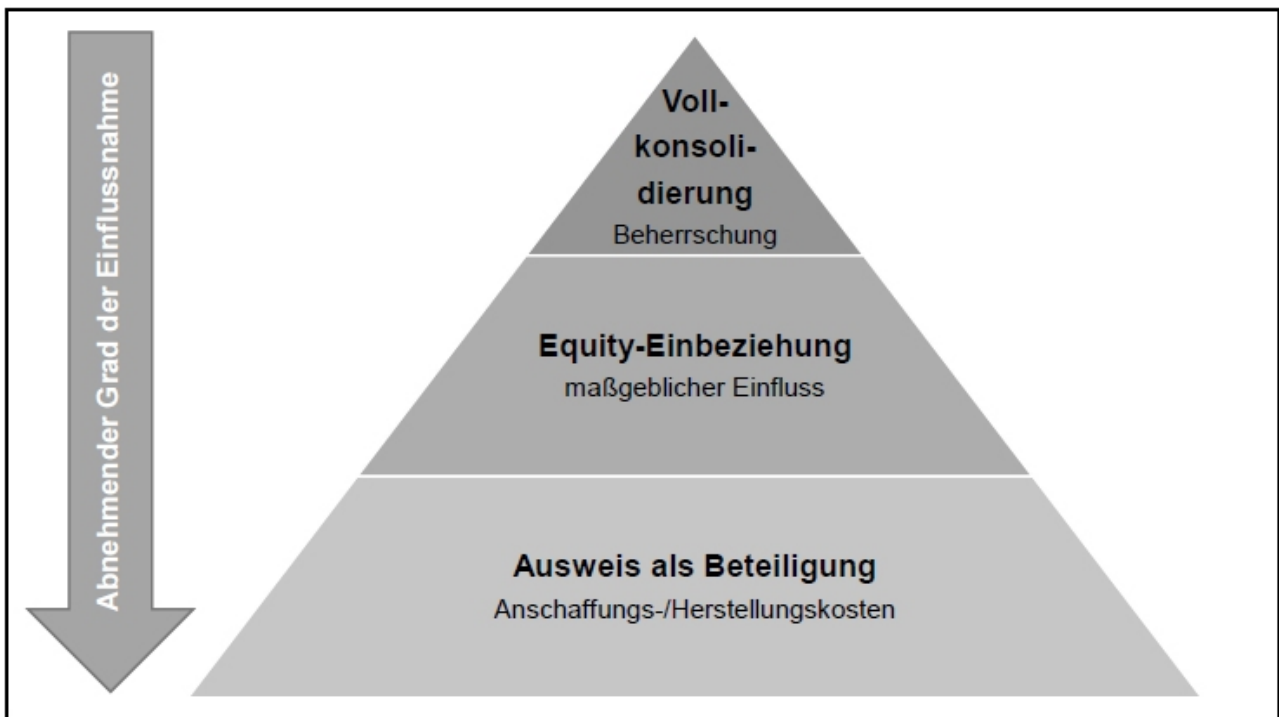
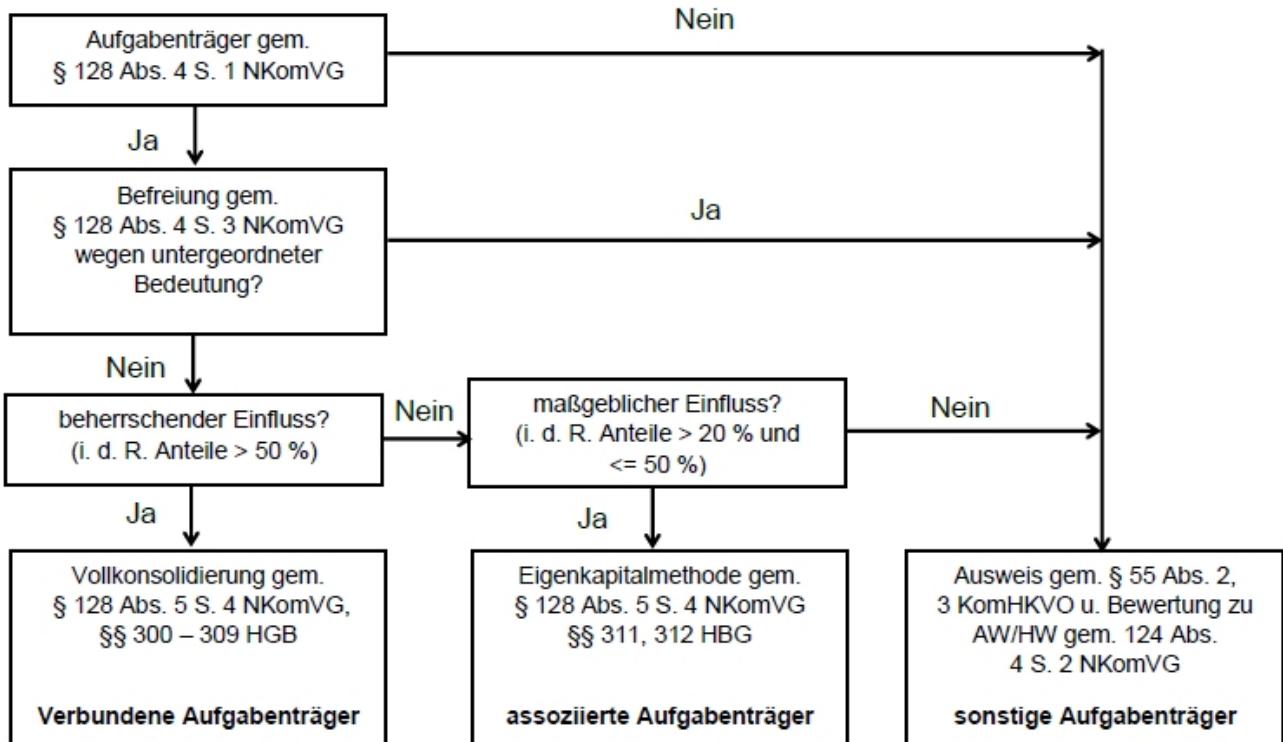


¹ Kommunalbilanz

² Handelsbilanz

6 Konsolidierungskreis

Für die Beurteilung, welche kommunalen Aufgabenträger in den Konsolidierungskreis mit einbezogen werden, ist entscheidend, ob ein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss der Gemeinde vorliegt. Die nachfolgende Grafik kann bei der Beurteilung als Hilfestellung herangezogen werden:



6.1 Verbundene Aufgabenträger

Der Kreis der verbundenen Aufgabenträger ist dadurch gekennzeichnet, dass die Gemeinde einen beherrschenden Einfluss (§ 128 NKomVG, entsprechend § 290 HGB) auf ihn ausübt.

Ein beherrschender Einfluss auf einen Aufgabenträger ist gemäß § 290 Abs. 2 HGB anzunehmen, wenn mindestens eines der vier folgenden Kriterien erfüllt ist:

- Die Gemeinde ist allein stimmberechtigt oder besitzt die Mehrheit der Stimmen in den Organen des Aufgabenträgers.
- Der Gemeinde steht als Anteilseigner das Recht zu, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuwählen.
- Dieser Einfluss steht vertraglich der Gemeinde zu
 - aufgrund eines geschlossenen Beherrschungsvertrages oder
 - aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages oder
 - aufgrund einer Satzungsbestimmung.
- Die Gemeinde trägt bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Aufgabenträgers, der zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels der Gemeinde dient (Zweckgesellschaft).

In der Regel korrespondieren diese Kriterien mit einer Kapitalbeteiligung von über 50 %. Die Höhe der Kapitalbeteiligung stellt aber „nur“ eine Regelvermutung dar, sodass ausnahmsweise auch eine andere Bewertung des Einflusses der Gemeinde auf ihren Aufgabenträger in Betracht kommen kann.

Es ist ausreichend, wenn der beherrschende Einfluss grundsätzlich möglich ist, tatsächlich ausgeübt werden muss er nicht. Als Rechte, die einem Mutterunternehmen nach § 290 Abs. 2 HGB zustehen, gelten auch indirekte Rechte. Bestimmte Rechte sind den Rechten, die das Mutterunternehmen unmittelbar hält, hinzuzurechnen, andere sind abzuziehen (§ 290 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB).

6.2 Assoziierte Aufgabenträger

Ein assoziierter Aufgabenträger ist ein Aufgabenträger, auf den die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluss bezüglich der Geschäfts- und Finanzpolitik tatsächlich und dauerhaft ausübt. Die Konsolidierung erfolgt entsprechend den §§ 311 und 312 HGB.

Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn die Gemeinde bei einem Aufgabenträger mindestens 20 % (und weniger als oder gleich 50 %) der Stimmrechte innehat. In der Regel korrespondieren die Kriterien für den maßgeblichen Einfluss mit der jeweiligen Kapitalbeteiligung. Auch hier handelt es sich um eine Regelvermutung, sodass ausnahmsweise eine andere Bewertung des Einflusses der Gemeinde auf ihren Aufgabenträger in Betracht kommen kann.

Folgende Indikatoren können zusätzlich als Indizien für das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses beispielsweise genannt werden, wobei diese Aufzählung nicht abschließend ist:

- Zugehörigkeit eines Vertreters der Gemeinde in einem Verwaltungsorgan oder gleichartigem Leitungsgremium des Aufgabenträgers.
- Mitwirkung an der Geschäftspolitik des Aufgabenträgers.
- Austausch von Führungspersonal zwischen Gemeinde und dem verselbstständigten Aufgabenträger.
- Wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen der Gemeinde und dem Aufgabenträger.
- Bereitstellung von wesentlichem technischen Know-how.

- Beeinflussung der Entscheidung der Gewinnverwendung.

6.3 Sonstige Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung

Verbundene oder assoziierte Aufgabenträger, die nur von untergeordneter Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde sind, brauchen in den konsolidierten Gesamtabschluss nicht in der unter 6.1 und 6.2 beschriebenen Form einbezogen werden (§ 128 Abs. 4 S. 3 NKomVG). Sie werden im Gesamtabchluss gemäß § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG lediglich zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) ausgewiesen.

Wann von einer untergeordneten Bedeutung ausgegangen werden kann, ist unter Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten auszulegen. Bei der Entscheidung, ob ein Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ist, muss auch die politische und strategische Bedeutung für die Gemeinde berücksichtigt werden.

Von untergeordneter Bedeutung sind in der Gemeinde Aufgabenträger, bei denen die Positionen im Einzelabschluss unter 30 % der entsprechenden Positionen der summierten Einzelabschlüsse aller Aufgabenträger liegen. Werden mehrere Aufgabenträger auf ihre untergeordnete Bedeutung geprüft, sollte die Summe der Positionen der Einzelabschlüsse der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung 35 % der entsprechenden Positionen der summierten Einzelabschlüsse nicht übersteigen.

Unter Berücksichtigung des § 128 Abs. 4 NKomVG ist bei der Entscheidung die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigen. Herangezogen werden zur Bewertung der Vermögenslage die Bilanzsumme, zur Bewertung der Ertragslage das Jahresergebnis und die ordentlichen Aufwendungen sowie zur Bewertung der Finanzlage die Summe der Schulden und Rückstellungen. Die Positionen beziehen sich immer auf die Summe aller Aufgabenträger nach § 128 Abs. 4 S. 1 NKomVG einschließlich des Kernhaushalts der Gemeinde.

Die Entscheidung, ob und wann die Aufgabenträger für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabchlusses von untergeordneter Bedeutung sind, ist unter Beteiligung des Rechnungsprüfungsamtes zu dokumentieren.

Der Verzicht auf die Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses bei alleiniger Beteiligung sonstiger Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung nach § 128 Abs. 4 S. 4 NKomVG ist für jedes Haushaltsjahr zu prüfen und durch den Rat zu beschließen. Der Beschluss ist der Kommunalaufsicht vorzulegen.

Bewertung der	Messgröße	ein Aufgabenträger		mehrere Aufgabenträger	
Vermögenslage	Bilanzsumme (BS)	BS des Aufgabenträgers / BS aller Aufgabenträger	jeweils < 30 %	BS der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung / BS aller Aufgabenträger	jeweils < 35 %
Ertragslage	Jahresergebnis (JE)	JE des Aufgabenträgers / JE aller Aufgabenträger		JE der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung / JE aller Aufgabenträger	
	Ordentliche Aufwendungen (OA)	OA des Aufgabenträgers / OA aller Aufgabenträger		OA der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung / OA aller Aufgabenträger	
Finanzlage	Summe der Schulden und Rückstellungen (SuR)	SuR des Aufgabenträgers / SuR aller Aufgabenträger		SuR der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung / SuR aller Aufgabenträger	

6.4 Sonstige Aufgabenträger wegen geringer Beteiligungsquote

Aufgabenträger der Gemeinde, bei denen kein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss vorliegt, werden gemäß § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) ausgewiesen.

7 Grundsätze der Vereinheitlichung

7.1 Einheitlicher Stichtag

Maßgeblicher Stichtag für die Aufstellung des Gesamtabchlusses und der Gesamtergebnisrechnung ist der Stichtag für die Aufstellung des Einzelabschlusses der Gemeinde, mithin der 31.12. des jeweiligen Jahres (§ 112 Abs. 4 NKomVG). Vom Grundsatz her sind die zu konsolidierenden Einzelabschlüsse der Aufgabenträger bei abweichenden Geschäftsjahren auf diesen Stichtag auszurichten, indem ein Zwischenabschluss erstellt wird.

Durch die Anwendung von Ausnahmeregelungen wird jedoch in den meisten Fällen auf die Erstellung eines Zwischenabschlusses verzichtet werden können. Ein solcher Verzicht auf einen einheitlichen Stichtag ist bei voll zu konsolidierenden Aufgabenträgern möglich, sofern der Abschlussstichtag um weniger als drei Monate vor dem 31.12. liegt (entsprechend § 299 Abs. 2 HGB) oder im Falle gleichbleibender Geschäftsverläufe und in Abstimmung mit der Gemeinde, wenn der Abschlussstichtag mehr als drei Monate, aber nicht mehr als sechs Monate abweicht.

Bei assoziierten Aufgabenträgern ist unabhängig von einem abweichenden Abschlussstichtag jeweils der letzte Jahresabschluss zugrunde zu legen (§ 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG, § 312 Abs. 6 HGB).

7.2 Einheitlicher Ausweis

Die Gliederungen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung ergeben sich aus dem vom Nds. Ministerium für Inneres und Sport und dem Landesamt für Statistik Niedersachsen (LSN) herausgegebenen Positionenrahmen (sh. Anlage 2). Sie können unter Berücksichtigung individueller Gegebenheiten ergänzt werden.

7.3 Einheitlicher Bilanzansatz

Grundsätzlich ergibt sich aus § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG i. V. m. § 300 Abs. 2 HGB die Notwendigkeit, die Ansatzvorschriften der verbundenen Aufgabenträger auf Grundlage des NKomVG zu vereinheitlichen. Demnach sind Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten im Gesamtabchluss vollständig zu übernehmen, soweit nach NKomVG oder der KomHKVO nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht.

Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit des Gesamtabchlusses können nur dann Bilanzposten eines Aufgabenträgers in die Gesamtbilanz übernommen werden können, wenn

- diese nach dem NKomVG oder der KomHKVO ansatzfähig / bilanzierungsfähig sind und
- die Eigenart des Gesamtabchlusses keine Abweichung bedingt.

Soweit Bilanzposten im kommunalen Rechnungswesen nicht ansatzfähig sind, können Sie in der Gesamtbilanz auch nicht ausgewiesen werden.

Auf eine Bereinigung von Ansätzen kann verzichtet werden. Auf die Unterschiede bei der Bilanzierung und der Ausübung der Bilanzierungswahlrechte ist hinzuweisen.

Anders als bei der Vereinheitlichung der Bewertung gemäß § 308 Abs. 2 S. 3 und S. 4 HGB gibt es im § 300 HGB keine ausdrückliche Ausnahmenvorschrift, diese leitet sich aber aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit ab.

Die Unterschiede in den Ansatzvorschriften nach dem NKomVG und dem HGB sind der Anlage 3 (Ansatzvorschriften HGB und KomHKVO) zu entnehmen.

7.4 Einheitliche Bewertung

7.4.1 Bewertung

Werden im Einzelabschluss eines Aufgabenträgers Bewertungsmethoden verwandt, die denen des kommunalen Rechnungswesens nicht entsprechen und die damit im Gesamtabchluss unzulässig sind, so wäre gemäß § 308 Abs. 2 HGB i. V. m. § 128 Abs. 5 NKomVG grundsätzlich eine einheitliche Bewertung durchzuführen.

Aufgrund der durch § 308 Abs. 2 S. 3 und S. 4 HGB eröffneten Befreiungsmöglichkeit ist eine einheitliche Bewertung nicht notwendig, wenn eine „untergeordnete Bedeutung“ im Sinne dieser Vorschrift festgestellt werden kann. Zum anderen kann in Ausnahmefällen von einer einheitlichen Bewertung abgewichen werden, wenn dies entsprechend dokumentiert und begründet wird.

Auf Empfehlung des Nds. Ministeriums für Inneres und Sport wird aufgrund dieser Befreiungsmöglichkeiten und aus Vereinfachungsgründen auf eine Vereinheitlichung bei der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden verzichtet. Im Konsolidierungsbericht ist darauf hinzuweisen.

Die Unterschiede bei der Bewertungsmethodik nach den Vorschriften des NKomVG und des HGB sind in der Anlage 4 (Unterschiede in der Bewertung im kommunalen Rechnungswesen (NKomVG, KomHKVO) und HGB) dargestellt.

7.4.2 Nutzungsdauer

In der Bewertung der Nutzungsdauer gibt es je nach Anwendung des NKomVG oder des HGB teils erhebliche Unterschiede. Wie bei der Bewertung (vgl. Ziffer 7.4.1) ist gemäß § 308 Abs. 2 HGB i.V.m. § 128 Abs. 5 NKomVG auf Basis der Vorschriften des NKomVG grundsätzlich eine Vereinheitlichung vorzunehmen.

Auf eine Vereinheitlichung kann verzichtet werden, wenn die Nutzungsdauer auf einer anderen Vorschrift als dem NKomVG und der KomHKVO basiert. Die Abweichung ist im Konsolidierungsbericht darzustellen.

7.5 Einheitliche Währung

Der Gesamtabschluss und die erforderlichen Kommunalbilanzen werden in Euro (€) aufgestellt.

8 Aufstellung der Gesamtbilanz

8.1 Vollkonsolidierung verbundener Aufgabenträger

8.1.1 Vorbereitende Maßnahmen zur Vollkonsolidierung

Die Werte aus den vereinheitlichten Einzelabschlüssen der verbundenen Aufgabenträger werden zum Summenabschluss addiert. Auf Grundlage des Summenabschlusses erfolgen die nachstehenden Konsolidierungsschritte.

8.1.2 Kapitalkonsolidierung

Bei der Kapitalkonsolidierung (§ 128 Abs. 5 NKomVG, § 301 HGB) werden vom Grundsatz her die bei der Gemeinde bilanzierten Anteile der verbundenen Aufgabenträger mit dem anteiligen Eigenkapital bzw. der Nettosition des verbundenen Aufgabenträgers verrechnet.

Die Summierung der Einzelabschlüsse führt zu einer Verdoppelung sowohl der Aktiva als auch der Passiva, denn in ihr sind sowohl die Beteiligung der Kommune am verbundenen Aufgabenträger als auch das Eigenkapital des Aufgabenträgers enthalten. Eine Summierung ohne Konsolidierung führt zu einer Aufblähung beider Bilanzseiten und somit zu keiner korrekten Darstellung der Vermögens-, Schulden- und Finanzlage des Konzerns Gemeinde. Daher bedarf es einer Kapitalaufrechnung.

Im Unterschied zur Konzernrechnungslegung nach HGB kann gemäß §128 Abs. 5 S. 5 NKomVG auf eine Neubewertung auf der Grundlage von Zeitwerten nach § 301 HGB verzichtet werden. Bei Inanspruchnahme des Verzichts der Bewertung zum Zeitwert (Neubewertung) nach § 301 Abs. 1 S. 2 HGB ist anschließend der Buchwert des jeweiligen Aufgabenträgers im Zuge der Kapitalaufrechnung gegen das in der vereinheitlichten Bilanz ermittelte Eigenkapital des Aufgabenträgers aufzurechnen. Bei Entstehen eines Unterschiedsbetrages sind keine stillen Reserven oder Lasten aufzudecken. Die Anteile kommunalfremder Anteilseigner an dem Aufgabenträger sind in der Gesamtbilanz als "Anteile in Fremdbesitz" auszuweisen. Mit der Aufrechnung verbunden ergibt sich in der Regel eine Aufrechnungsdifferenz (Unterschiedsbetrag), da sich der Beteiligungsbuch-

wert im Einzelabschluss der Kommune und das (anteilige) Eigenkapital / Reinvermögen des Aufgabenträgers zumeist nicht entsprechen.

Ist der Unterschiedsbetrag aktivisch, ist er als „Geschäfts- oder Firmenwert“ auszuweisen. Ist er passivisch, ist er als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ auszuweisen. Der Ausweis dieser Unterschiedsbeträge erfolgt nach § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG, §§ 301, 309 HGB. Bei der Erstkonsolidierung wird abweichend von § 301 HGB ein passiver Unterschiedsbetrag zwischen dem ausgewiesenen Finanzvermögen der Gemeinde und des (anteiligen) Eigenkapitals des jeweiligen Aufgabenträgers den Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses zugeordnet.

- Konsolidierungstechnik

1. Schritt: Kommunalbilanz II / Handelsbilanz II

Es erfolgt ein einheitlicher Ausweis aller einbezogener Abschlüsse. Zudem sind ggf. die Einheitlichkeit von Ansatz und Bewertung herzustellen, soweit nicht von Erleichterungen (siehe Nr. 7.3 und Nr. 7.4) Gebrauch gemacht wurde. Ggf. ist ein Zwischenabschluss zu erstellen.

2. Schritt: Konsolidierung

Erstkonsolidierung:

Die Erstkonsolidierung bezeichnet den Vorgang, bei dem erstmalig, also anlässlich der ersten Einbeziehung eines Aufgabenträgers in den Gesamtabchluss, die in der kommunalen Bilanz ausgewiesenen Anteile an diesem Aufgabenträger gegen sein (anteiliges) Eigenkapital aufgerechnet werden. Hierdurch wird eine Doppelerfassung im Gesamtabchluss vermieden. Der Erstkonsolidierungszeitpunkt richtet sich grundsätzlich nach § 301 Abs. 2 HGB. Demnach ist die Konsolidierung grundsätzlich zum Erwerbszeitpunkt durchzuführen. Die Erstkonsolidierung kann jedoch auch zum Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung eines Gesamtabchlusses oder der erstmaligen Einbeziehung eines Aufgabenträgers (vorher aufgrund untergeordneter Bedeutung keine Einbeziehung) im Gesamtabchluss erfolgen.

Folgekonsolidierung:

Die Konsolidierung in den Folgejahren basiert auf den Buchungen der Erstkonsolidierung, berücksichtigt aber unter anderem den wirtschaftlichen Erfolg der Aufgabenträger aus den Folgejahren durch dessen Ausweis in der Bilanzposition (Gesamt)Jahresergebnis.

Endkonsolidierung:

Verlässt ein Aufgabenträger den Konzernkreis, erfolgt die Endkonsolidierung zum Zeitpunkt des Abgangs. Der Abgang von Vermögensgegenständen und Schulden aus dem Konzernkreis werden abgebildet.

8.1.3 Schuldenkonsolidierung

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung (§ 128 Abs. 5 NKomVG, § 303 HGB) werden die zwischen den verbundenen Aufgabenträgern bestehenden Schulden gegenseitig aufgerechnet. In die Schuldenkonsolidierung sollen dabei alle Schuldenposten einbezogen werden, durch welche die Schuldverhältnisse zwischen den zu konsolidierenden Aufgabenträgern und der Kernverwaltung abgebildet werden, soweit diese nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Die Begriffe „Forderungen“ und „Schulden“ sind dabei weit auszulegen.

Sie umfassen auf der Aktivseite:

Geleistete Anzahlungen, Ausleihungen an verbundene Unternehmen, öffentlich-rechtliche Forderungen, privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen, sonstige Vermögensgegenstände und Rechnungsabgrenzungsposten.

Auf der Passivseite umfassen sie:

Rückstellungen, Anleihen, Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gegenüber verbundenen Unternehmen, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, sonstige Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und Eventualverbindlichkeiten. Bei der Schuldenkonsolidierung sind ggf. auch Sonderposten zu berücksichtigen.

Um Aufrechnungsdifferenzen zu reduzieren, sind regelmäßig Abstimmungen zwischen den Aufgabenträgern vorzunehmen (vgl. Nr. 3.3).

Soweit Forderungen des einen Aufgabenträgers den Schulden eines anderen Aufgabenträgers in gleicher Höhe gegenüberstehen, erfolgt eine erfolgsneutrale Schuldenkonsolidierung. Stehen sich Forderungen und Schulden in nicht gleicher Höhe gegenüber, so müssen diese über erfolgswirksame Verrechnungen in der Gesamtergebnisrechnung eliminiert werden. Um Aufrechnungsdifferenzen zu vermeiden, sollten die Ausleihungen, Verbindlichkeiten, Forderungen und Rechnungsabgrenzungsposten der Kernverwaltung und der zu konsolidierenden Aufgabenträger möglichst in der gleichen Periode gebucht werden.

Nach § 303 Abs. 2 HGB müssen Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten nicht in die Schuldenkonsolidierung einbezogen werden, wenn die wegzulassenden Posten für die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nur von untergeordneter Bedeutung sind. In der Summe müssen hierfür alle konsolidierten Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung sein. Alle für sich allein genommenen Konsolidierungsmaßnahmen dürfen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht wesentlich beeinträchtigen.

8.1.4 Zwischenergebniseliminierung

Da die Gemeinde als wirtschaftliche Einheit betrachtet wird, dürfen im Gesamtabschluss nur Gewinne bei einem Leistungsaustausch mit Dritten ausgewiesen werden. Sofern am Gesamtabchlussstichtag Vermögensgegenstände in den Einzelbilanzen der konsolidierten Aufgabenträger bilanziert sind, die aus internen Lieferungen im „Konzern Gemeinde“ stammen, müssen diese eliminiert werden.

Auf eine Zwischenergebniseliminierung gemäß § 304 Abs. 1 HGB kann gemäß § 304 Abs. 2 HGB verzichtet werden, wenn die Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

8.1.5 Aufwands- und Ertragskonsolidierung oder -eliminierung

Die aus internen Vorgängen bei den verbundenen Aufgabenträgern entstandenen Aufwendungen und Erträge sind miteinander zu verrechnen (§ 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG, § 305 Abs. 1 HGB). Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung bedeutet vor allem, dass Umsatzerlöse, die gegenüber einem anderen verbundenen Aufgabenträger erzielt worden sind, mit den auf sie entfallenen Aufwendungen und Erträgen zu verrechnen sind. Damit werden interne Umsatzgeschäfte für die Gesamtergebnisrechnung rückgängig gemacht. Auch andere Erträge aus internen Lieferungen und Leistungen, z. B. interne Zinserträge und -aufwendungen, sind in der Gesamtergebnisrech-

nung zu eliminieren. Dies gilt auch für Steueraufwendungen und -erträge zwischen den verbundenen Aufgabenträgern und der Kommune.

Entwicklung der Gesamtergebnisrechnung:

- a) Vereinheitlichen der originären Einzelergebnisrechnung zu einer nach konzerneinheitlichen Maßstäben erstellten Ergebnisrechnung,
- b) Addition der Ergebnisrechnungen zu einer Summen-Ergebnisrechnung,
- c) Konsolidierung der Aufwendungen und Erträge.

Ziel der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist es gemäß § 305 HGB, in der Konzernergebnisrechnung nur die Aufwendungen und Erträge zu erfassen, die aus Beziehungen mit Konzernfremden resultieren und sie ist so darzustellen, als sei der Konzern eine Einheit.

Auf eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung kann nach § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG, § 305 Abs. 2 HGB verzichtet 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.

8.1.6 Anteile Anderer

In dem konsolidierten Gesamtabchluss ist für die nicht der Gemeinde gehörenden Anteile an in den Gesamtabchluss einbezogenen Aufgabenträgern ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Eigentümer in Höhe ihres Anteils an dem Eigenkapital unter der Position „nicht beherrschende Anteile“ innerhalb der Nettoposition gesondert auszuweisen (§ 307 Abs. 1 HGB).

In der Gesamtergebnisrechnung ist der im Jahresergebnis enthaltenen, anderen Eigentümern zustehende Gewinn/Jahresüberschuss bzw. der auf sie entfallende Verlust/Jahresfehlbetrag nach der Position „Jahresergebnis“ unter dem Posten „nicht beherrschende Anteile“ gesondert auszuweisen (§ 307 Abs. 2 HGB).

8.2 Eigenkapitalmethode für assoziierte Aufgabenträger

Die assoziierten Aufgabenträger sind gemäß § 128 Abs. 5 S. 4 NKomVG i. V. m. §§ 311 und 312 HGB nach der Eigenkapitalmethode zu konsolidieren. Bei dieser Methode sind keine Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen, Sonderposten, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge und Aufwendungen in den Gesamtabchluss zu übernehmen, sondern die assoziierten Aufgabenträger sind mit dem Buchwert der Beteiligung zu dem Zeitpunkt des Anteilserwerbs in der Gesamtbilanz anzusetzen. Abweichend von § 312 Abs. 3 HGB kann für die Konsolidierung der Buchwert zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des assoziierten Aufgabenträgers in den konsolidierten Gesamtabchluss angesetzt werden. In den Folgejahren ist der Wertansatz der Beteiligung um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, entsprechend dem Anteil der Gemeinde an dem assoziierten Aufgabenträger, zu erhöhen oder zu vermindern. Auf die Beteiligung entfallende Gewinnausschüttungen sind abzusetzen.

Die auf assoziierte Beteiligungen entfallenden Erträge und Aufwendungen werden in der Gesamtergebnisrechnung unter den Positionen Erträge bzw. Aufwendungen aus assoziierten Aufgabenträgern ausgewiesen.

Ein bei der erstmaligen Einbeziehung eines assoziierten Aufgabenträgers evtl. entstehender Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Aufgabenträgers ist im Konsolidierungsbericht anzugeben.

Die Behandlung des Unterschiedsbetrags bei der Eigenkapitalmethode ist vergleichbar mit seiner Behandlung im Rahmen der Vollkonsolidierung, er wird jedoch in einer Nebenrechnung geführt. Hierbei gelten die gleichen Regelungen wie bei der Vollkonsolidierung (vgl. Nr. 8.1). Eine Zwischenergebniseliminierung ist nur dann durchzuführen, wenn entsprechende Informationen vorliegen oder zugänglich sind. Abweichend von § 312 Abs. 2 S. 1 u. 2 HGB müssen keine stillen Reserven oder Lasten aufgedeckt oder fortgeschrieben werden.

In den Folgejahren ist der Beteiligungsbuchwert wie folgt fortzuschreiben:

	Beteiligungsbuchwert im Jahre t
Regelmäßige Fortschreibungen des Eigenkapitalwertes bei der Eigenkapitalmethode	+ Anteiliger Jahresüberschuss (- anteiliger Jahresfehlbetrag) des Beteiligungsunternehmens - Erhaltene Dividendenzahlungen vom Beteiligungsunternehmen (- Auflösung/Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven) (+ Auflösung/Verminderung der aufgedeckten stillen Lasten) - Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts + Auflösung eines passivischen Unterschiedsbetrags (+/- Ergebniswirkung der - möglichen - Neubewertung gemäß § 312 Abs. 5 HGB (Anwendung einheitlicher Bewertungsmethoden)) (+/- Eliminierung von Zwischenverlusten / Zwischengewinnen)
Unregelmäßige Fortschreibungen des Eigenkapitalwertes bei der Eigenkapitalmethode	- Außerplanmäßige Abschreibungen + Zuschreibungen + Kapitaleinzahlungen/Zugänge - Kapitalrückzahlungen/Abgänge
	= Beteiligungsbuchwert im Jahre t +1

8.3 Die sonstigen Aufgabenträger

Die Bilanzierung der sonstigen Aufgabenträger im Gesamtabchluss erfolgt gemäß § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG zu Anschaffungs-/Herstellungswerten (at-cost) (vgl. Nr. 6.4).

9 Gesamtkapitalflussrechnung

Die Gesamtkapitalflussrechnung erfolgt grundsätzlich in der aktuell vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Fassung (Deutschen Rechnungslegungs Standards - Kapitalflussrechnung).

Die Gesamtkapitalflussrechnung ist Bestandteil des Konsolidierungsberichts (§ 128 Abs. 6 NKomVG). Mit der Gesamtkapitalflussrechnung soll die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung um Informationen hinsichtlich der Herkunft und Verwendung der liquiden Mittel der Gemeinde ergänzt werden. Die Gesamtkapitalflussrechnung wird auf der Basis der Ergebnisse der Gesamtbilanz, der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtfinanzrechnung ermittelt.

Da sich in der bisherigen Praxis gezeigt hat, dass die Gesamtkapitalflussrechnung nach dem oben genannten Mindeststandard nur mit einem erheblichen Arbeitsaufwand zu erstellen wäre, ist es angesichts der eher geringen Aussagekraft vertretbar, die Gesamtkapitalflussrechnung näherungsweise auf Basis der Berichte über die Jahresabschlussprüfungen der einzelnen konsolidierten Aufgabenträger sowie des Jahresabschlusses der Kernverwaltung zu erstellen.

10 Konsolidierung im mehrstufigen „Kommunalkonzern“

Ein „mehrstufiger Kommunalkonzern“ liegt vor, wenn ein oder mehrere Aufgabenträger Anteile an anderen Unternehmen halten, auf die sie einen beherrschenden Einfluss ausüben können und die daher mittelbar auch vom Konzern „Kommune“ beherrscht werden (siehe Nr. 6). Bei der Konsolidierung im „mehrstufigen Kommunalkonzern“ gibt es die Möglichkeit der Ketten- oder Simultankonsolidierung. Die Gemeinde hat sich unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse für eine Methode zu entscheiden.

Die Simultankonsolidierung stellt eine Methode der Erstellung des Konzernabschlusses für einen mehrstufigen Konzern dar, bei der keine Teilkonzernabschlüsse erstellt werden. Der Gesamtkonzernabschluss wird in einem Schritt erstellt.

Die Kettenkonsolidierung dient der Erstellung des Konzernabschlusses für einen mehrstufigen Konzern, bei der anders als bei der Simultankonsolidierung für jeden Teilkonzern innerhalb des Gesamtkonzerns ein Teilkonzernabschluss erstellt wird, der der Konsolidierung auf der nächsthöheren Stufe zugrunde gelegt wird.

11 Folgekonsolidierung

Für jedes Haushaltsjahr ist ein Gesamtabchluss aufzustellen. Auf dem ersten Gesamtabchluss basieren die folgenden Gesamtabchlüsse (Folgekonsolidierungen). Hierfür erfolgt die Wiederholung der Buchungen aus der Erstkonsolidierung sowie der bereits vorgenommenen Folgekonsolidierung aus Vorperioden.

Wurde im Rahmen der Erstkonsolidierung von dem Wahlrecht zum Verzicht auf die Ermittlung und den Ansatz von Zeitwerten im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung nach § 128 Abs. 5 S. 5 NKomVG kein Gebrauch gemacht und wurden bei den Aufgabenträgern vorhandene stille Reserven/Lasten aufgedeckt, sind diese in den der Erstkonsolidierung folgenden Gesamtabchlüssen fortzuschreiben. Ebenso sind die aktivischen oder passivischen Unterschiedsbeträge fortzuschreiben.

Die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven und stillen Lasten sind dabei abzuschreiben oder aufzulösen. Soweit stille Lasten und stille Reserven einzeln aufgedeckt wurden, sind sie analog zur Einzelerfassung fortzuschreiben. Es können aber auch pauschale Fortschreibungsverfahren (z. B. durchschnittliche Abschreibungsquote je Bilanzposten, die in den Folgejahren konstant bleiben) auf Ebenen der Anlagegruppen oder der Bilanzposten vorgenommen werden. Auf diese Weise führen die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven in den Folgebilanzen zu zusätzlichen Aufwendungen, stille Lasten bei Auflösung zu zusätzlichen Erträgen.

Ein aktiver Unterschiedsbetrag (Geschäfts- oder Firmenwert), der im Rahmen der Erstkonsolidierung in der Gesamtbilanz aufgenommen wurde, muss nach § 309 HGB über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Ein passiver Unterschiedsbetrag aus der Erstkonsolidierung kann aufgelöst werden, wenn am Abschlussstichtag feststeht, dass nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine Realisierung der Gewinne angenommen werden kann.

12 Konsolidierungsbericht

12.1 Inhalte des Konsolidierungsberichts

Der konsolidierte Gesamtabschluss ist gemäß § 128 Abs. 6 S. 2 NKomVG durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind Angaben zu den nicht konsolidierten Aufgabenträgern beizufügen. Er ersetzt den Beteiligungsbericht nach § 151 NKomVG, wenn er die dortigen Anforderungen erfüllt.

Die Inhalte des Konsolidierungsberichtes ergeben sich aus § 59 Abs. 1 KomHKVO. Er soll u. a. einen Gesamtüberblick über die wirtschaftliche und finanzielle Gesamtlage der Gemeinde geben, sowie darüber hinaus Angaben enthalten über

- den Gegenstand des Aufgabenträgers, die Besetzung der Organe und die von dem Unternehmen, der Einrichtung oder Anstalt gehaltenen Beteiligungen,
- den Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch den Aufgabenträger,
- die Grundzüge des Geschäftsverlaufs, die finanzielle Lage des Aufgabenträgers, die Kapitalzuführungen und -entnahmen durch die Gemeinde und die Auswirkungen auf die Haushalts- und Finanzwirtschaft,
- das Vorliegen der Voraussetzungen des § 136 Abs. 1 NKomVG (Anmerkung: dies gilt allerdings nur für Unternehmen und nicht für Einrichtungen) für den Aufgabenträger sowie
- die Gesamtkapitalflussrechnung.

Außerdem erläutert der Konsolidierungsbericht die Entscheidungen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden, zu den einzelnen Positionen, Nebenrechnungen und er macht Einzelangaben zur Zusammensetzung wesentlicher Gesamtabchlusspositionen.

Darüber hinaus gibt der Konsolidierungsbericht einen Ausblick auf die künftige Entwicklung und geht dabei insbesondere auf die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken ein. Insbesondere macht er Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind. Zudem stellt er die zu erwartende Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen dar.

Bei der Aufstellung des Konsolidierungsberichts ist zu beachten, dass die vom Konsolidierungskreis nach § 128 Abs. 4 NKomVG umfassten Aufgabenträger weiter gefasst sind, als die Institutionen, die im Beteiligungsbericht behandelt werden.

Soll der Beteiligungsbericht durch den konsolidierten Gesamtabschluss nach § 128 Abs. 6 S. 4 NKomVG ergänzt werden, sind auch Angaben über Eigenbetriebe, Zweckverbände etc. zu machen.

12.2 Anlagen nach § 128 Abs. 6 S. 1 NKomVG

12.2.1 Gesamtanlagenübersicht

In der Gesamtanlagenübersicht wird das Anlagevermögen der Gemeinde einschließlich aller Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dargestellt. Es werden ausgewiesen der Stand

- des immateriellen Vermögens,
- des Sachvermögens ohne Vorräte,
- des Finanzvermögens ohne Forderungen jeweils zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres,
- die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen.

Die Gliederung der Gesamtanlagenübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.

12.2.2 Gesamtschuldenübersicht

In der Gesamtschuldenübersicht werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde einschließlich aller Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dargestellt. Es wird der Gesamtbetrag zu Beginn und am Ende des Haushaltsjahres angegeben. Dabei ist in Betragsangaben mit Restlaufzeiten von bis zu einem Jahr, von über einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren zu gliedern. Die Gliederung der Schuldenübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.

In der Gesamtschuldenübersicht sind nur die Schulden darzustellen, die nach der Schuldenkonsolidierung noch als Schulden bestehen bleiben.

12.2.3 Gesamtrückstellungsübersicht

In der Gesamtrückstellungsübersicht werden die Rückstellungen der Gemeinde einschließlich aller Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dargestellt. Es wird jeweils der Gesamtbestand am Abschlusstag, der Gesamtbetrag der Zuführungen, der Inanspruchnahmen und Herabsetzungen, der Auflösung sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlusstag angegeben. Die Gliederung der Rückstellungsübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.

12.2.4 Gesamtforderungsübersicht

In der Gesamtforderungsübersicht werden die Forderungen der Gemeinde einschließlich aller Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dargestellt. Es wird jeweils der Gesamtbetrag am Abschlusstag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von über einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlusstag angegeben. Die Gliederung der Forderungsübersicht richtet sich nach der Gesamtbilanz.

In der Gesamtforderungsübersicht sind nur die Forderungen darzustellen, die nach der Schuldenkonsolidierung noch als Forderungen bestehen bleiben.

13 Prüfung und Offenlegung des konsolidierten Gesamtabchlusses

Der konsolidierte Gesamtabschluss soll innerhalb von neun Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufgestellt werden. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister stellt die Vollständigkeit und Richtigkeit des konsolidierten Gesamtabchlusses fest und legt sie dem Rat unverzüglich mit dem jeweiligen Schlussbericht der Rechnungsprüfung und mit einer eigenen Stellungnahme zu diesem Bericht vor. Der Rat beschließt über den konsolidierten Gesamtabschluss bis spätestens zum 31.12 des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres (§ 129 Abs. 1 S. 2 und 3 NKomVG).

14 **Inkrafttreten**

Diese Dienstanweisung tritt mit Wirkung vom 14.10.2022 in Kraft. Gleichzeitig tritt die bisherige Dienstanweisung vom 29.04.2014 außer Kraft.

Bad Laer, 13.10.2022

Der Bürgermeister

Tobias Avermann

Anlagen

Anlage 1: Verzeichnis der Aufgabenträger

Anlage 2: Positionenplan

Anlage 3: Ansatzvorschriften HGB und KomHKVO

Anlage 4: Unterschiede in der Bewertung im kommunalen Rechnungswesen (NKomVG und KomHKVO) und HGb

Anlage 1: Verzeichnis der Aufgabenträger

A.1.1. Verbundene Aufgabenträger (beherrschender Einfluss, vgl. Nr. 6.1)

- Bad Laer Touristik GmbH (100 %)
 - Kurmittelhaus Betriebs GmbH (100 %)
- Wasserwirtschaft Bad Laer (100 %)

A.1.2. Assoziierte Aufgabenträger (maßgeblicher Einfluss, vgl. Nr. 6.2)

./.

A.1.3. Sonstige Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung (vgl. Nr. 6.3)

./.

A.1.4. Sonstige Aufgabenträger wegen geringer Beteiligungsgquote (vgl. Nr. 6.4)

- GbR Kommunen der Landkreise Osnabrück, Emsland und Grafschaft Bentheim (2,0 %)
- Niedersächsische Landgesellschaft mbH (< 1 %)
- Osnabrücker Land-Entwicklungsgesellschaft mbH - oleg (< 1 %)
- Teutoburger Energie Netzwerk eG (< 1 %)
- Tourismusgesellschaft Osnabrücker Land mbH (1,7 %)
- Volksbank eG Bad Laer-Borgloh-Hilter-Melle (< 1 %)
- Wasserbeschaffungsverband Osnabrück-Süd

Anlage 2: Positionenplan

Positionenplan zur Gesamtbilanz

A	Aktiva
A 1	Immaterielle Vermögensgegenstände
A 1.1	Konzessionen
A 1.2	Lizenzen
A 1.3	Ähnliche Rechte
A 1.4	Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse
A 1.5	Aktivierter Umstellungsaufwand
A 1.6	Sonstiges immaterielles Vermögen
A 1.6.1	Sonstiges immaterielles Vermögen
A 1.6.2	Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
A 1.7	Geschäfts- oder Firmenwerte der verbundenen Aufgabenträger
A 2	Sachvermögen
A 2.1	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an unbebauten Grundst.
A 2.2	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an bebauten Grundstücken
A 2.3	Infrastrukturvermögen
A 2.4	Bauten auf fremdem Grund und Boden
A 2.5	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler
A 2.6	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge
A 2.7	Betriebs- und Geschäftsausstattung, Pflanzen und Tiere
A 2.8	Vorräte
A 2.8.1	Vorräte
A 2.8.2	Geleistete Anzahlungen für Vorräte
A 2.9	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau
A 3	Finanzvermögen
A 3.1	Anteile an verbundenen Aufgabenträgern
A 3.2	Anteile an assoziierten Aufgabenträgern
A 3.3	Anteile an sonstigen Aufgabenträgern
A 3.4	Sondervermögen mit Sonderrechnung
A 3.5	Ausleihungen
A 3.5.1	Ausleihungen an verbundene Unternehmen
A 3.5.2	Ausleihungen an Beteiligungen
A 3.5.3	Ausleihungen an Sondervermögen
A 3.5.4	Sonstige Ausleihungen
A 3.6	Wertpapiere
A 3.7	Öffentlich-rechtliche Forderungen
A 3.8	Forderungen aus Transferleistungen
A 3.9	Privatrechtliche Forderungen
A 3.10	Durchlaufende Posten und sonstige Vermögensgegenstände
A 4	Liquide Mittel
A 5	Aktive Rechnungsabgrenzung (ARAP)
A 5.1	Sonstige aktive Rechnungsabgrenzung
A 5.2	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

B	Passiva
B 1	Nettoposition
B 1.1	Basis-Reinvermögen
B 1.1.1	Reinvermögen
B 1.1.2	Soll-Fehlbetrag aus kameralem Abschluss Verwaltungshaushalt
B 1.2	Rücklagen
B 1.2.1	Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses
B 1.2.2	Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses
B 1.2.3	Rücklagen aus Investitionszuwendungen und Beiträge für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände
B 1.2.4	Zweckgebundene Rücklagen
B 1.2.5	Sonstige Rücklagen
B 1.3	Jahresergebnis
B 1.4	Nicht beherrschbare Anteile
B.1.4.1	Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter
B 1.5	Unterschiedsbetrag bei der Kapitalkonsolidierung
B 1.6	Sonderposten
B 1.6.1	Investitionszuweisungen und -zuschüsse
B 1.6.2	Beiträge und ähnliche Entgelte
B 1.6.3	Gebührenaussgleich
B 1.6.4	Bewertungsausgleich
B 1.6.5	Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten
B 1.6.6	Sonstige Sonderposten
B 2	Schulden
B 2.1	Geldschulden
B 2.2	Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften
B 2.3	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
B 2.4	Transferverbindlichkeiten
B 2.5	Sonstige Verbindlichkeiten
B 3	Rückstellungen
B 3.1	Pensionsrückstellungen
B 3.2	Andere Rückstellungen
B 4	Passive Rechnungsabgrenzung (PRAP)

Positionenplan zur Gesamtergebnisrechnung

C Ordentliche Gesamterträge und Gesamtaufwendungen	
C 1	Ordentliche Gesamterträge
C 1.1	Steuern und ähnliche Abgaben
C 1.2	Zuwendungen und allgemeine Umlagen
C 1.3	Auflösungserträge aus Sonderposten
C 1.4	Sonstige Transfererträge
C 1.5	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte
C 1.6	Privatrechtliche Leistungsentgelte
C 1.7	Kostenerstattungen und Kostenumlagen
C 1.8	Zinsen und ähnliche Finanzerträge
C 1.8.1	Gewinnanteile
C 1.8.2	Sonstige Finanzerträge
C 1.9	Aktiviertete Eigenleistungen
C 1.10	Bestandsveränderung
C 1.11	Sonstige ordentliche Erträge
C 1.12	Erträge aus assoziierten Aufgabenträgern
C 2	Ordentliche Gesamtaufwendungen
C 2.1	Personalaufwendungen
C 2.2	Versorgungsaufwendungen
C 2.3	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen
C 2.4	Abschreibungen
C 2.4.1	Abschreibungen auf immaterielles Vermögen und Sachvermögen
C 2.4.2	Abschreibungen auf Finanzvermögen
C 2.4.3	Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert
C 2.4.4	Abschreibungen auf Unternehmen
C 2.4.5	Sonstige Abschreibungen auf Finanzvermögen
C 2.4.6	Sonstige Abschreibungen
C 2.5	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
C 2.5.1	Zinsaufwendungen
C 2.5.2	Sonstige Finanzaufwendungen
C 2.6	Transferaufwendungen
C 2.7	Sonstige ordentliche Aufwendungen
C 2.8	Aufwendungen aus assoziierten Aufgabenträgern
C 3	Ordentliches Gesamtergebnis
	Ordentliche Gesamterträge (C 1)
	Ordentliche Gesamtaufwendungen (C 2)
	Ordentliches Gesamtergebnis (Saldo C 1 ./ C 2)

D	Außerordentliche Erträge und Aufwendungen
D 1	Außerordentliche Erträge
D 2	Außerordentliche Aufwendungen
D 3	Außerordentliches Gesamtergebnis Außerordentliche Erträge (D 1) Außerordentliche Aufwendungen (D 2) Außerordentliches Gesamtergebnis (Saldo D 1 ./ D 2)
E	Gesamtjahresergebnis Ordentliches Gesamtergebnis (C 3) Außerordentliches Gesamtergebnis (D 3) Gesamtjahresergebnis (Saldo C 3 ./ D 3), Überschuss (+) / Fehlbetrag (-)
E 1	Nicht beherrschbare Anteile
E 1.1	Anteile anderer Gesellschafter am Überschuss / Fehlbetrag
F	Überschussverwendung
F 1	Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Überschuss
F 2	Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Fehlbetrag
F 3	Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis (Saldo F 1 ./ F 2)
F 4	Überschuss-/Fehlbetragsvortrag aus dem Vorjahr
F 5	Entnahmen aus der Kapitalrücklage
F 6	Entnahmen aus Überschussrücklagen
F 7	Einstellungen in Überschussrücklagen
F 8	Entnahmen / Zuführungen Allgemeine Rücklagen
F 9	Überschussverwendung (Saldo F 3 + F 4 + F 5 + F 6 + F 7 + F 8)
G	Gesamtbilanzgewinn / -verlust (Saldo E ./ F 9)

Anlage 3: Ansatzvorschriften HGB und KomHKVO

Vorschrift HGB	Inhalt	Regelung KomHKVO
Keine Regelung im HGB	Geleistete Investitionszuwendungen (Sonderposten) werden bei zeitbezogenen Vorhalteleistungen z. T. als aktiver RAP ausgewiesen, vgl. Ziffer 311 IDW HFA 2/1996.	Gemäß § 44 Abs. 4 KomHKVO Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand und planmäßige Abschreibung.
Keine Regelung im HGB	Empfangene Investitionszuweisungen und -zuschüsse werden als Sonderposten ausgewiesen und aufgelöst. Regelung der KomHKVO ist HGB-konform (allerdings kein außerordentlicher Ertrag bei nicht abnutzbar, sondern ordentlicher Ertrag). Wahlweise können aber auch die Anschaffungskosten gemindert werden.	Gemäß § 44 Abs. 5 KomHKVO Passivierung als Sonderposten und Auflösung über Nutzungsdauer, wenn abnutzbar. Zuordnung zum Reinvermögen, wenn nicht abnutzbar.
§ 246 Abs. 1 S. 4	Pflicht zur Aktivierung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts-/Firmenwertes.	Nicht zulässig.
§ 246 Abs. 2 S. 2	Verrechnung von Vermögensgegenständen, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, mit den Schulden.	Nicht zulässig aufgrund Saldierungsverbot § 44 Abs. 2 KomHKVO.
§ 248 Abs. 2	Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.	Nicht zulässig.
§ 249 Abs. 1 S. 2	Passivierung von Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungen für Aufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden.	Passivierungspflicht gemäß § 45 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KomHKVO von Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, soweit sie innerhalb von drei Jahren nach Ende des Haushaltsjahres nachgeholt werden.

§ 249 Abs. 1 i.V.m. Art. 28 EGHGB	Wahlrecht zur Passivierung von Rückstellungen für unmittelbare Pensionszusagen, die vor dem 01.01.1987 erteilt wurden, und Rückstellungen für mittelbare Pensionszusagen und für ähnliche Verpflichtungen.	Passivierungspflicht gemäß § 45 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KomHKVO für alle unmittelbaren Pensionszusagen (z. B. an Beamtinnen und Beamte) und unmittelbaren ähnlichen Verpflichtungen (Beihilfen an Versorgungsempfängerinnen und Versorgungsempfänger) unabhängig vom Zeitpunkt der Zusage. Ebenso Passivierungspflicht für mittelbare Pensionszusagen und mittelbare ähnliche Verpflichtungen in Höhe der Deckungslücke bei der Versorgungseinrichtung zum Bilanzstichtag für die der Aufgabenträger einzustehen hat.
§ 250 Abs. 1	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten.	Hinweis auf § 51 Abs. 1 S. 2 KomHKVO zur Behandlung der Umsatzsteuer.
§ 250 Abs. 3	Wahlrecht: Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten für Unterschiedsbetrag bei Verbindlichkeiten (Disagio). Zusätzliches Wahlrecht bei Abschreibungszeitraum für Disagio.	Pflicht zur Bildung eines Aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für den Unterschiedsbetrag bei Verbindlichkeiten (Disagio) gemäß § 51 Abs. 2 KomHKVO. Zusätzliches Wahlrecht bei Abschreibungszeitraum für Disagio.
§ 254	Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten für Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen mit Finanzierungsinstrumenten zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen.	Nicht zulässig aufgrund Saldierungsverbot nach § 44 Abs. 2 KomHKVO.
§ 274 Abs. 2	Aktivierung (Wahlrecht) oder Passivierung von latenten Steuern aus der Differenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Bewertung.	Nicht zulässig.

Anlage 4: Unterschiede in der Bewertung im kommunalen Rechnungswesen (NKomVG und KomHKVO) und HGB

Vorschrift HGB	Inhalt	Regelung in NKomVG und KomHKVO
§ 253 Abs. 1 S. 4	Bewertung von nach § 246 Abs. 2 S. 2 verrechneten Vermögensgegenständen mit beizulegendem Zeitwert.	Nicht zulässig über Anschaffungswert gemäß § 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG.
§ 253 Abs. 1 S. 3	Bewertung der Rückstellungen vom beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere bei Altersvorsorgeverpflichtungen, die sich ausschließlich nach diesem Zeitwert bestimmen.	Gemäß § 45 Abs. 2 KomHKVO zulässig.
§ 253 Abs. 2 S. 1	Rückstellungen mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.	Gemäß § 45 Abs. 2 S. 2 KomHKVO dürfen Rückstellungen nur insoweit abgezinst werden, als die ihnen zu Grunde liegenden Verpflichtungen einen Zinsanteil enthalten, also i. d. R. nicht.
§ 253 Abs. 2 S. 2	Rückstellungen für Altersversorgung oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen können abweichend zu § 253 Abs. 2 S. 1 HGB pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.	Gemäß § 45 Abs. 3 KomHKVO Barwert nach Teilwertverfahren mit Zinssatz 5%.
§ 253 Abs. 3 S. 1, 2	Methoden der planmäßigen Abschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens, Wahlrecht zwischen linearer, degressiver Abschreibung, Leistungsabschreibung, digitaler und progressiver Abschreibung soweit handelsrechtlich begründbar.	Gemäß § 49 Abs. 1 KomHKVO Pflicht zur linearen Abschreibung, aber degressive Abschreibung und Leistungsabschreibung ggf. über §§ 6, 7 EStG in BgAs anwendbar.
§ 253 Abs. 3 S. 1, 2	Festlegung der planmäßigen Abschreibungen von Gegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer.	Pflicht zur Anwendung der Abschreibungstabelle des MI gemäß § 49 Abs. 2 KomHKVO. Abweichungen sind mit Begründung im Anhang möglich. Begründung bei Abweichung i. d. R. vorhanden, da Festlegungen gemäß § 253 Abs. 3 HGB aufgrund der tatsächlichen Nutzungsdauer erfolgen.
§ 253 Abs. 3 S. 4	Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung auf Finanzanlagen bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung.	Abschreibungspflicht gemäß § 49 Abs. 5 KomHKVO bei Finanzvermögen auf den Börsen- oder Marktpreis oder niedrigeren Wert nur bei vorübergehender Wertminderung.

§ 255 Abs. 2, 3	Bemessung der Herstellungskosten, Wahlrecht zur Einbeziehung von angemessenen Teilen der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.	Nicht zulässig.
§ 256	Bewertung nur nach Lifo- und Fifo-Methode zulässig.	Gemäß § 48 Abs. 3 KomHKVO jede Verbrauchs- und Veräußerungsfolge zulässig.
§ 256a	Bewertung der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit von nicht mehr als 1 Jahr in Fremdwährung zum Devisenkassamittelkurs auch über Anschaffungskosten oder unter ursprünglichem Erfüllungsbetrag.	Nicht zulässig über Anschaffungswert gemäß 124 Abs. 4 S. 2 NKomVG und unter Rückzahlungsbetrag gemäß § 124 Abs. 4 S. 6 NKomVG.