



GStB

Konzeption des Gesamtabschlusses

In Ausgabe 04/2008 wurden an dieser Stelle die Grundlagen und die Frage nach der Aufstellungspflicht des kommunalen Gesamtabschlusses diskutiert. Im Folgenden soll die Konzeption und Charakteristik dieses neuen Rechenwerks ausführlicher beleuchtet werden.

Der Gesamtabschluss soll einen aus den Einzelabschlüssen der Gemeinde und der selbstständigen voll zu konsolidierenden Tochterorganisationen entwickelten Abschluss der wirtschaftlichen Einheit Gemeinde darstellen. Im Gesamtabschluss sind die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde und der vollkonsolidierten Tochterorganisationen so darzustellen, als ob diese insgesamt wirtschaftlich eine einzige Organisationseinheit wären.

Daraus folgt, dass die Gesamtbilanz grundsätzlich sämtliche Vermögensgegenstände, die Sonderposten, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten und die Rechnungsabgrenzungsposten der Gemeinde und der in den Gesamtabschluss einbezogenen vollkonsolidierten Tochterorganisationen ungeteilt enthalten muss und dass in die Gesamtergebnisrechnung alle Aufwendungen und Erträge aus den Einzel-Ergebnisrechnungen sowie in der Gesamtfinanzrechnung alle Ein- und Auszahlungen aus den Einzeljahresabschlüssen übernommen werden müssen.

Da der Gesamtabschluss aus der Zusammenfassung der Einzelabschlüsse der Gemeinde und der vollzukonsolidierenden Tochterorganisationen zu entwickeln ist, müssen Beziehungen zwischen der Gemeinde und den in den Gesamtabschluss einbezogenen vollkonsolidierten Tochterorganisationen eliminiert werden, d.h. insbesondere:

- Im Abschluss einer einheitlichen Organisation können keine Beteiligungen der Gemeinde an sich selbst ausgewiesen sein. Deshalb sind in der Gesamtbilanz die Be-

teiligungen, die eine vollkonsolidierte Tochterorganisation an anderen vollkonsolidierten Tochterorganisationen hält, mit den entsprechenden Posten des Eigenkapitals aufzurechnen.

- Im Abschluss einer wirtschaftlichen Einheit können keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber vollkonsolidierten Tochterorganisationen ausgewiesen werden, da eine wirtschaftliche Einheit keine Forderungen oder Verbindlichkeiten gegen sich selbst haben kann. Daher müssen in der Gesamtbilanz gegenseitige Forderungen und Verbindlichkeiten der vollkonsolidierten Tochterorganisationen aufgerechnet werden.
- Im Gesamtabschluss können Erfolge aus Lieferungen und Leistungen zwischen wirtschaftlich unselbstständigen Organisationseinheiten grundsätzlich nicht als realisiert angesehen werden, da Leistungsbeziehungen zu fremden Dritten nicht vorliegen. Solche Erfolge sind deshalb zu eliminieren.
- Im Abschluss einer einheitlichen Organisation können keine Aufwendungen und Erträge ausgewiesen werden, die durch Geschäfte unselbstständiger Teile dieser Organisation untereinander entstanden sind. In der Gesamtergebnisrechnung sind daher die Inneumsatzerlöse und die anderen organisationsinternen Erträge grundsätzlich mit den korrespondierenden Aufwendungen aufzurechnen.

Im Gesamtabschluss sind die Jahresabschlüsse der Gemeinde und der Tochterorganisationen, auf die die Gemeinde einen beherrschenden Einfluss ausübt, zusammenzufassen. Soll der Gesamtabschluss dem Jahresabschluss einer einheitlichen Organisation entsprechen, sollten bereits in den Einzelabschlüssen, die der Konsolidierung zugrunde gelegt werden, gleiche Sachverhalte gleich behan-

delt werden. Diese Gleichbehandlung kann grundsätzlich auf verschiedenen Wegen erreicht werden:

- Der Jahresabschluss der einbezogenen Tochterorganisationen wird nach einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien aufgestellt. Sie enthalten z.B. Anweisungen, wie gesetzliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte auszuüben sind.
- Der Kontenplan der in den Gesamtabschluss einbezogenen Organisationseinheiten sollte so aufgebaut sein, dass die einzelnen Konten unmittelbar in die Gliederungsschemata für die Gesamtbilanz (§ 57 GemHVO) und die Gesamtergebnisrechnung (§ 55 GemHVO) überführt werden können. Darüber hinaus sollten besondere Konten für den Liefer- und Leistungsverkehr (Forderungen, Verbindlichkeiten, Aufwendungen, Erträge) zwischen den vollkonsolidierten Tochterorganisationen eingerichtet sein.
- Die der Konsolidierung zugrunde gelegten Jahresabschlüsse werden mit Hilfe einer Überleitungsrechnung aus den Einzel-Jahresabschlüssen der einbezogenen Tochterorganisationen abgeleitet (Einzelabschluss II). Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Bewertungsabweichungen aus der Bewertungsanpassung in Folgejahren fortzuschreiben sind.

Die Verwendung eines einheitlichen Kontenplans und einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien vereinfacht die Erstellung des Gesamtabschlusses. Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) kann es jedoch zweckmäßig sein, die Jahresabschlüsse der einbezogenen Tochterorganisationen erst für Zwecke der Konsolidierung nach einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen zu erstellen und entsprechende Anpassungen bei der Erstellung des Einzelabschlusses II vorzunehmen.

Harald Breitenbach
Mittelrheinische Treuhand GmbH