

## 4. Salzgitteraner Doppik-Tag

### Konsolidierungsbericht vom Einzelabschluss zum Konzernbericht

Andreas Hellenbrand  
Kompetenzzentrum für Verwaltungssteuerung

andreas.hellenbrand@de.pwc.com  
(030) 2636-1715 (0160) 7424025

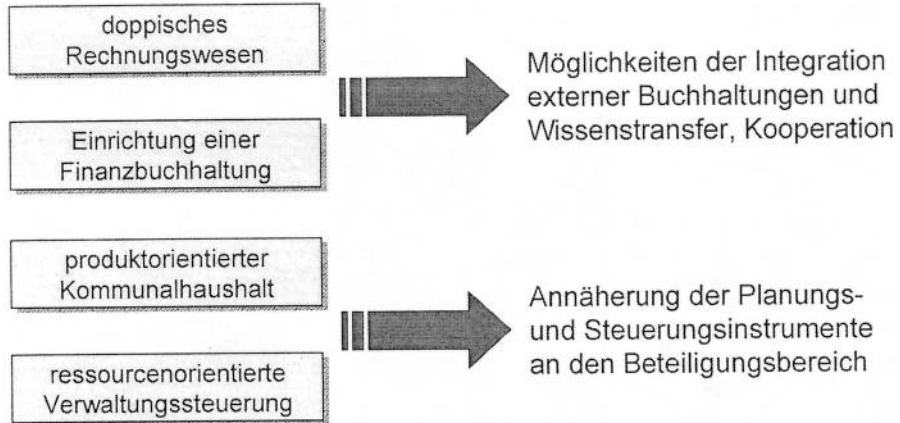
Salzgitter, 26. Oktober 2006



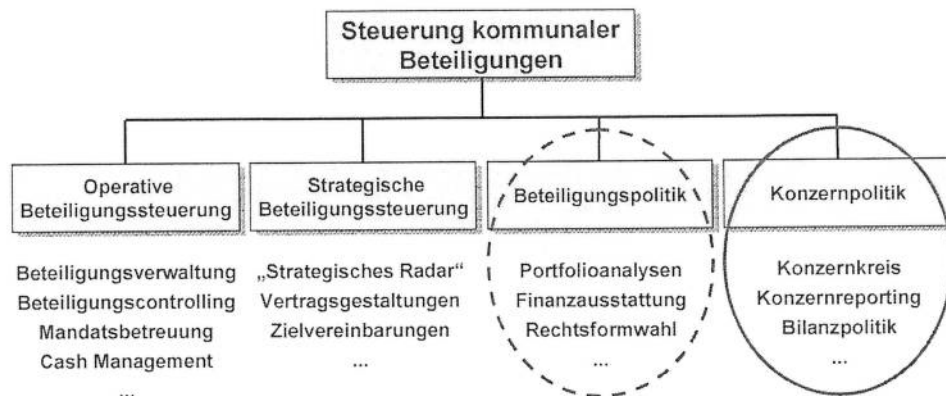
PRICEWATERHOUSECOOPERS 

## Änderungen durch kommunale Konzernsteuerung

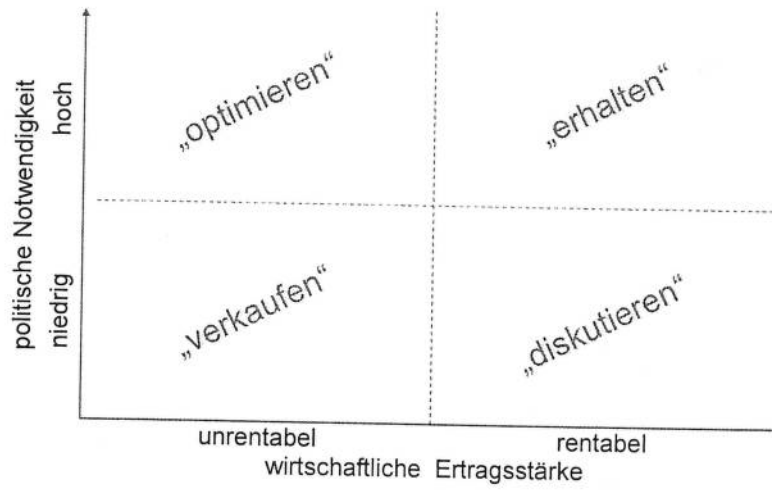
## Änderungsrahmen durch das neue Finanzwesen



## Steuerungsaufgaben im Beteiligungsbereich



## Portfolioanalyse im kommunalen Beteiligungskonzern



**These: Künftig auch Aspekte der Konzernfunktion ...**

## Konzernregelungen im Gemeindehaushaltsrecht

## Konzernregelungen im Gemeindehaushaltsrecht (1)

### § 100 Abs. 4 NGO:

“Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde sind die Jahresabschlüsse (...)

2. der Eigenbetriebe
3. der Eigengesellschaften (...)
7. der rechtsfähigen kommunalen Stiftungen
8. der Zweckverbände (...)

zusammenzufassen (**Konsolidierung**). (...) Die Aufgabenträger (...) brauchen in den konsolidierten Gesamtabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn ihre Abschlüsse für ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde nur von **untergeordneter Bedeutung** sind.”

## Konzernregelungen im Gemeindehaushaltsrecht (2)

### § 100 Abs. 5 NGO:

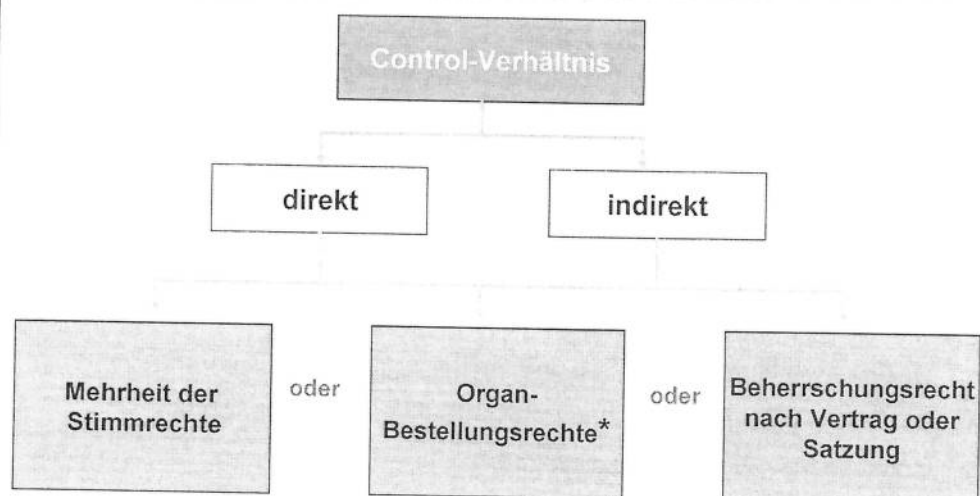
“Die Konsolidierung soll grundsätzlich mit dem **Anteil der Gemeinde** erfolgen. Als Anteil an einem Zweckverband gilt das Verhältnis an der zu zahlenden Verbandsumlage; (...)

Aufgabenträger (...) unter **beherrschendem Einfluss** der Gemeinde sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches (HGB) zu konsolidieren (**Vollkonsolidierung**), solche unter **maßgeblichem Einfluss** der Gemeinde werden entsprechend den §§ 311 und 312 HGB konsolidiert (**Eigenkapitalmethode**).”

## Ausübung eines beherrschenden Einflusses nach HGB

1. Mutter-Tochterverhältnis
  - Vorliegen konzerntypischer Rechtsbeziehungen (Control-Konzept)
  - oder**
  - Vorliegen von einheitlicher Leitung im Konzern (deutsches Konzept)
2. kein Vorliegen von Befreiungstatbeständen

## Ausführungen zum Control-Konzept



\* Und Gesellschafterstellung

## Ausführungen zur einheitlichen Leitung

1. Beteiligung iSv. § 271 Abs. 1 HGB
  - Kapitalanteil an einem Unternehmen = Mitgliedsrecht, das Vermögens- und Verwaltungsrechte beinhaltet
  - dauernde, zweckgerichtete Verbindung
  - gesetzliche Vermutung bei einem Anteil > 20%
2. Einheitliche Leitung
  - Ausrichtung der Geschäftspolitik des Tochterunternehmens an den Konzerninteressen
  - Abstimmung grundsätzlicher Fragen der Geschäftspolitik
  - Vermutungen der §§ 15 ff. AktG  
Mehrheitsbeteiligungen/Beherrschungsvertrag/Eingliederung
  - Beispiel: Präsenzmehrheit in der Hauptversammlung

Tatsächliche  
Ausübung  
entscheidend

## Ausübung eines maßgeblichen Einflusses nach HGB

1. Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 HGB
  - dauerhaften Verbindung, die dem Geschäftsbetrieb dienen soll
  - widerlegbare Vermutung: Kapitalanteile > 20%
2. tatsächliche Ausübung eines *maßgeblichen* Einflusses auf die Geschäfts- und Finanzpolitik
  - Mitgliedschaft im Aufsichts-/Leitungsorgan
  - Beteiligung an geschäftspolitischen Entscheidungen
  - enge Geschäftsbeziehungen
  - Austausch von Führungskräften
3. Assoziierungsvermutung: min. 20% (Stimmrechte)
4. keine Anwendung bei untergeordneter Bedeutung der Beteiligung
5. Konsequenz = Equity-Konsolidierung

Vermutungen  
gem. DRS 8

## Konzernregelungen im Gemeindehaushaltsrecht (3)

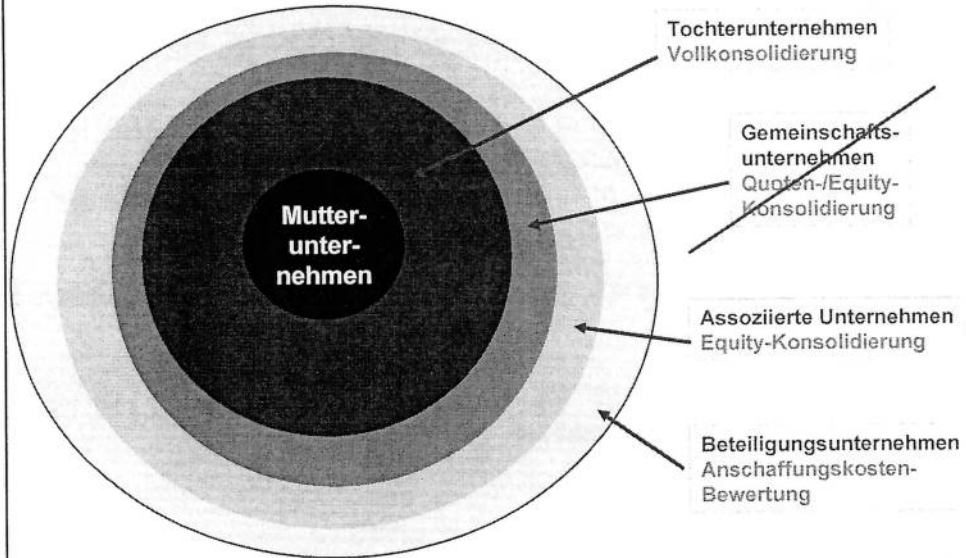
### § 100 Abs. 6 NGO:

“Der konsolidierte Gesamtabchluss wird nach den Regeln des Absatzes 1 aufgestellt und besteht aus den konsolidierten Teilen (...) und den konsolidierten Anlagen (...). Er ist durch einen **Konsolidierungsbericht** zu erläutern. Dem Konsolidierungsbericht sind Angaben zu den nicht konsolidierten Beteiligungen anzufügen. Der konsolidierte Gesamtabchluss ersetzt den Beteiligungsbericht nach § 116a, wenn er die dortigen Anforderungen erfüllt.”

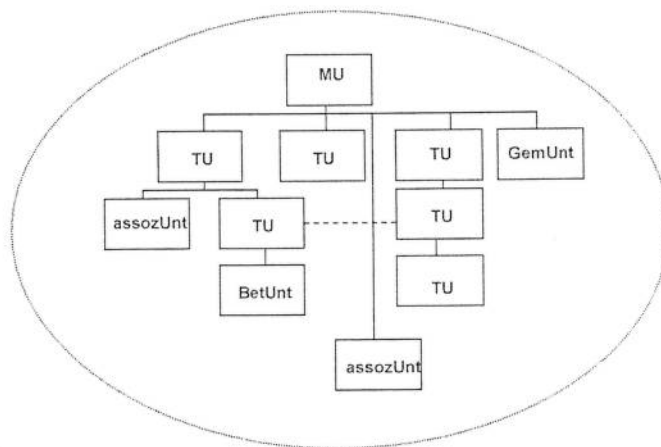
Näheres zum Konsolidierungsbericht zum Ende des Vortrages ...

## Konzerntechnik (1) – Der Konsolidierungskreis

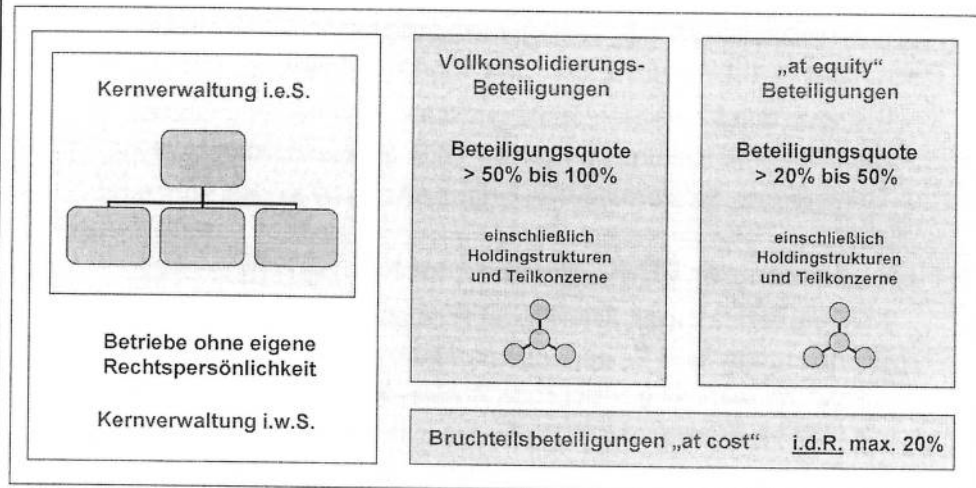
## Regelungen zum Konzernkreis im Handelsrecht



## Einordnung des Beteiligungsportfolios



## Abgrenzung des kommunalen Konzernkreises

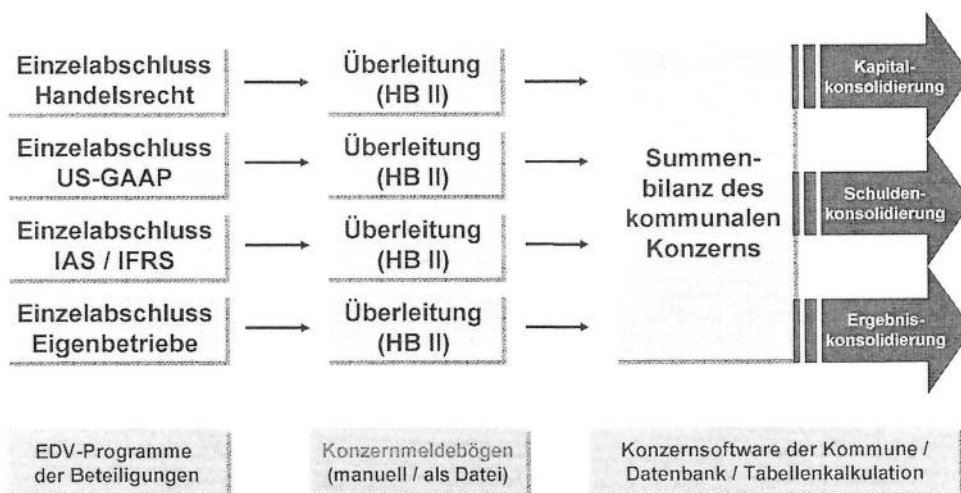


## Konzerntechnik (2) – Die Konsolidierungsschritte

## Grundlagen für den (kommunalen) Konzern

- Konzernabschluss als zusammengefasster Abschluss der Organisationseinheiten des Konzernkreises
  - Risikoverbund zwischen den Organisationseinheiten im Konzern
  - Konditionengestaltung im Konzern (z.B. Stützung, Abschöpfung)
  - Transparenz der Vermögens-/Finanz-/Ertragslage des Konzerns
  
- Herbeiführen der **Einheitlichkeit** im Konzern hinsichtlich
  - Konzernstichtag (ggf. Zwischenabschlüsse)
  - Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen
    - ggf. Neuausübung bestehender Ansatz- oder Bewertungswahlrechte
    - nicht bei Ermessensentscheidungen (z.B. Rückstellungsbemessung)

## Anforderungen an die Konzernrechnungslegung



## Kapitalkonsolidierung – Technik

Ziel der Kapitalkonsolidierung:

Beteiligung am Tochterunternehmen aus dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens durch das dahinterstehende Vermögen und die Schulden des Tochterunternehmens zu ersetzen

Ausgangsgrundlage = Summenbilanz

- darin enthalten: Doppelerfassung der Werte der Tochterunternehmen
- Beseitigung der Doppelerfassung durch Verrechnung der Beteiligungsansätze des Mutterunternehmens mit dem auf diese Anteile entfallenden Eigenkapital der einzubeziehenden Tochterunternehmen



**Kapitalkonsolidierung = Eliminierung der Kapitalverflechtungen zwischen Mutter- und Tochterunternehmen**

## Kapitalkonsolidierung – Beispiel 1

Erwerb von 100% der Anteile am Tochterunternehmen für 600 GE

	Mutter		Tochter		Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernbilanz		
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P	
Anteile an verbundenen Unternehmen	600				600			600		0	
sonstige Aktiva	0		600		600					600	
Gezeichnetes Kapital		400		500		900	500				400
Jahresüberschuß		100		100		200	100				100
Verbindlichkeiten		100				100					100

## Kapitalkonsolidierung – Beispiel 2

Erwerb von 100% der Anteile am Tochterunternehmen für 1.000 GE

	Mutter		Tochter		Konsolidierung		Vorläufige „Konzernbilanz“	
	A	P	A	P	S	H	A	P
Anteile an verbundenen Unternehmen	1.000					1.000	0	
Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung					400		400	?
sonstige Aktiva	200		600				800	
Gezeichnetes Kapital		400		500	500			400
Jahresüberschuß		100		100	100			100
Verbindlichkeiten		700						700

Buchwert Anteile (100%)	1.000
- Buchwert des Eigenkapitals	<u>600</u>
<b>= Unterschiedsbetrag</b>	<b>400</b>

## Ursachen für Unterschiedsbeträge

### aktiver Unterschiedsbetrag

- Stille Reserven in den bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden des Tochterunternehmens
- selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

### passiver Unterschiedsbetrag

- schlechte Ertragslage des Tochterunternehmens (Sanierungsbedürftigkeit)
- günstiger Gelegenheitserwerb („lucky-buy“)
- Gewinnthesaurierungen nach Erwerb der Anteile und vor Erstkonsolidierung (= *technischer passiver Unterschiedsbetrag*)

## Schuldenkonsolidierung - Gegenstand

- Forderungen und Verbindlichkeiten
- Rückstellungen aufgrund konzerninterner Lieferungs- und Leistungsbeziehungen
- geleistete/erhaltene Anzahlungen, Ausleihungen sowie Rechnungsabgrenzungsposten
- Bilanzvermerke (Haftungsverhältnisse), die dem Grund oder der Höhe nach den Rechtsverkehr zwischen den Konzernunternehmen betreffen

## Ursachen für Aufrechnungsdifferenzen

### „unechte“ Differenzen

- fehlerhaften Buchungen
- zeitliche Buchungsunterschiede

Beseitigung auf HB II-Ebene  
(Einholung konzerninterner  
Saldenbestätigungen)

### „echte“ Differenzen

- unterschiedliche Bewertungsmethoden  
z.B. Abschreibung von Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen  
im Einzelabschluss aus Bonitätsgründen
- kein Gegenposten (z.B. Bildung von konzerninternen Rückstellungen)

## Erfolgskonsolidierung – Technik

### Grundsatz:

Aufwendungen und Erträge aus konzerninternen Lieferungs- und Leistungsverkehr, sind so gegeneinander aufzurechnen bzw. in andere Posten umzugliedern, wie die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle aus Sicht des Konzerns als einheitliches Unternehmen auszuweisen wären (**Einheitstheorie**).

### Ausnahme:

Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung kann unterbleiben, soweit es sich um unwesentliche Beträge handelt.

## Erfolgskonsolidierung – Beispiel

Posten	TU-A		TU-B		Summe		Konsolidierung		Konzern-GuV	
	S	H	S	H	S	H	S	H	S	H
Umsatzerlöse		80		100		180	80			100
Materialaufwand	40		80		120			80	40	
Personalaufwand	25		10		35				35	
Abschreibungen	10		5		15				15	
Jahresergebnis	5		5		10				10	

### Sachverhalt:

TU-A liefert selbst hergestellte Vermögensgegenstände für 80 GE an TU-B; TU-B veräußert die Vermögensgegenstände nach Bearbeitung in der gleichen Periode für 100 GE an fremde Dritte.

## Konzerntechnik (3) – Das Konzernreporting

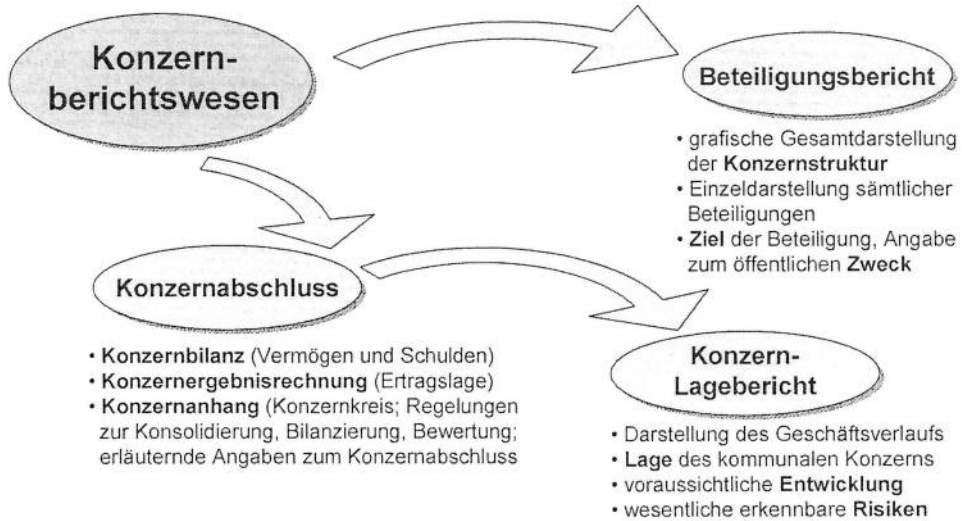
## Konzernregelungen im Gemeindehaushaltsrecht (4)

### § 58 Abs. 1 GemHKVO:

“Der Konsolidierungsbericht umfasst:

1. einen **Gesamtüberblick** (...) (...)
  - Gesamtlage der Gemeinde, Mindestangaben eines Beteiligungsberichtes
2. **Erläuterungen** des konsolidierten Gesamtabchlusses (...) (...)
  - Konsolidierungskreis und Konsolidierungsmethoden
  - Erläuterungen zu den einzelnen Abschlussposten
3. einen **Ausblick** auf die künftige Entwicklung (...) (...)
  - Vorgänge von besonderer Bedeutung nach der Konsolidierungsperiode
  - Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen (Perspektiven, Risiken) “

## Elemente des (integrierten) Konzernreportings



Ich danke für Ihre  
Aufmerksamkeit

