
Einführung in die Prüfung des Gesamtabchlusses

Ludger Brune

Herausgeber

Landschaftsverband Westfalen-Lippe

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Piusallee 7

48133 Münster

Telefon: 0251 591-5361

Telefax: 0251 591-227

E-Mail: rechnungspruefungsamt@lwl.org

Internet LWL: www.lwl.org

Internet LWL-Rechnungsprüfungsamt: www.lwl-rpa.de

Bearbeitung

Ludger Brune

Prüfer im LWL-Rechnungsprüfungsamt

Bearbeitungsstand

21.01.2025

Urheberrecht

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung der Leitung des LWL-Rechnungsprüfungsamtes. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Einleitung	1
2. Allgemeine Grundlagen.....	2
3. Rechtliche Grundlagen.....	3
4. Ziele, Gegenstand, Art und Umfang der Gesamtabchlussprüfung	3
4.1 Ziele der Gesamtabchlussprüfung.....	3
4.2 Gegenstand der Gesamtabchlussprüfung.....	4
4.3 Art und Umfang der Gesamtabchlussprüfung.....	5
5. Prüfungsplanung.....	7
5.1 Prüfungsstrategie.....	8
5.2 Prüfungsprogramm.....	10
6. Prüfungsdurchführung.....	11
6.1 Prüfung des Konsolidierungskreises.....	12
6.1.1 Vollkonsolidierungskreis	13
6.1.2 Assoziierte Unternehmen	14
6.2 Bestimmen von Wesentlichkeitsgrenzen	14
6.3 Prüfung der konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen	15
6.3.1 Vereinheitlichung der Stichtage.....	16
6.3.2 Vereinheitlichung des Ausweises.....	17
6.3.3 Vereinheitlichung des Ansatzes.....	18
6.3.4 Vereinheitlichung der Bewertung.....	19
6.3.5 Verwertung der Ergebnisse von Teilbereichsprüfern	20
6.4 Prüfung der Konsolidierungsbuchungen.....	20
6.4.1 Kapitalkonsolidierung	21
6.4.2 Schuldenkonsolidierung.....	26
6.4.3 Zwischenergebniseliminierung.....	28
6.4.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	29
6.5 Prüfung des Gesamtanhangs	30
6.6 Prüfung des Gesamtlageberichts und des Beteiligungsberichts	31
7. Abschluss der Prüfung	32

Literaturverzeichnis

Baetge/ Kirsch/ Thiele	Konzernbilanzen; 15., aktualisierte und umfassend neu gestaltete Auflage; September 2024
IDR-Prüfungsleitlinie 200	Leitlinie zur Durchführung kommunaler Jahresabschlussprüfungen; Stand 17.2.2009
IDR-Prüfungsleitlinie 300	Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Gesamtabschlussprüfungen; Stand 28.03.2012
IDW Prüfungsstandard PS 320 n.F.	Besondere Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Verwertung der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern); Stand 10.07.2014
IDW Prüfungsstandard PS 730	Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts einer Gebietskörperschaft; Stand: 30.03.2012
KGSt, Arbeitsergebnisse	Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse; Band 7: Der kommunale Gesamtabschluss; Bericht Nr. 9/2011
Kütting / Weber	Der Konzernabschluss; Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS; 14. Auflage, Stand 1. Juli 2018
Lehmitz / Kamp	Der kommunale Gesamtabschluss; Konsolidierung in der Doppik; 1. Auflage 2012
Müller-Marqués Berger / Krebs	Der kommunale Gesamtabschluss; Zielsetzung, Grundlagen und Erstellung; 1. Auflage 2010
Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen	Handreichung für Kommunen; 7. Auflage; Düsseldorf 2016
Petersen / Zwirner	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: BilMoG; Gesetze, Materialien, Erläuterungen; 2009
Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses	Handlungsempfehlungen des Modellprojektes zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF); 4. Auflage; Stand: September 2009
VERPA	Arbeitshilfe zur Prüfung des NKF-Gesamtabschlusses (einschließlich Fragenkatalog); Stand: Dezember 2010

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
EigVO NRW	Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GO NRW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
IDR	Institut der Rechnungsprüfer und Rechnungsprüferinnen in Deutschland e.V.
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IKS	Internes Kontroll System
KB	Kommunalbilanz
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KomHVO NRW	Kommunalhaushaltsverordnung Nordrhein-Westfalen
MU	Mutterunternehmen
n. F.	neue Fassung
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
Nr.	Nummer
Pkt.	Punkt
PS	Prüfungsstandard
RPA	Rechnungsprüfungsamt
S.	Seite
sog.	sogenannt
TU	Tochterunternehmen
Tz.	Textziffer

LWL-Rechnungsprüfungsamt

u. a.	unter anderem
VERPA	Vereinigung der Örtlichen Rechnungsprüfungen in Nordrhein-Westfalen e.V.
vgl.	vergleiche
WP	Wirtschaftsprüfer
z. B.	zum Beispiel

LWL-Rechnungsprüfungsamt

1. Einleitung

Nach § 116 Abs. 1 GO NRW sind die Gemeinden verpflichtet, einen Gesamtabchluss für den Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen. Dieser besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz, dem Gesamtanhang, der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalpiegel. Darüber hinaus ist ein Gesamtlagebericht aufzustellen.

Zielsetzung und Zweck des Gesamtabchlusses ist es, einen Überblick über die gesamte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu verschaffen. Daher werden unter der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ der Jahresabschluss der Gemeinde (Mutter) und die Jahresabschlüsse der verselbständigten Aufgabenbereiche (Töchter) zusammengefasst und konsolidiert.

Der Gesamtabschluss ist daraufhin zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzgesamtlage unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

An dieser Stelle verweisen wir auf eine Befreiungsvorschrift zur Aufstellung des Gesamtabchlusses, die am 1. Januar 2019 in Kraft getreten ist. Die Gemeinde ist von der Aufstellungspflicht befreit, sofern mindestens zwei der drei in § 116a Abs. 1 GO NRW genannten Größenmerkmale zutreffen.

Über das Vorliegen dieser Voraussetzungen für die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses entscheidet der Rat gemäß § 116a Abs. 2 GO NRW für jedes Haushaltsjahr bis zum 30. September des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres.

Dieses Skript soll dazu dienen, die Vorgehensweise bei der Gesamtabchlussprüfung darzustellen und zu erläutern.

Thomas Streffing

Leiter des LWL-Rechnungsprüfungsamtes

2. Allgemeine Grundlagen

Ein wesentliches Ziel der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens ist die vollständige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune. Diesbezüglich reichen die Jahresabschlüsse der Kommune und ihrer kommunalen Unternehmen (Eigenbetriebe, Eigengesellschaften) im Einzelnen nicht aus, um einen zutreffenden Gesamtüberblick zu erhalten. Auch der anhaltende Druck auf die kommunalen Finanzen führt tendenziell zu weiteren Ausgliederungen auf eigenständige Organisationsformen des öffentlichen und privaten Rechts. Aus diesen Entwicklungen resultiert die Notwendigkeit einer verpflichtenden Gesamtrechnungslegung in den haushaltsrechtlichen Vorschriften.¹ Diese von vielen Kommunen eher als lästig empfundene Verpflichtung ist jedoch unverzichtbarer Bestandteil des neuen Haushaltsrechts.²

Der Gesamtabschluss stellt eine Ergänzung zu den Einzelabschlüssen der Kommune und deren verselbständigten Aufgabenbereichen dar. Die zentrale Bedeutung liegt in der Informationsfunktion.³ Dem Grundsatz der Einheit und Vollständigkeit der Berichterstattung soll durch den Gesamtabschluss Rechnung getragen werden. Mit dem Gesamtabschluss wird Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Kommune abgelegt.⁴ Die Fiktion der Einheitsverwaltung liegt der Aufstellung des Gesamtabschlusses zugrunde. Es wird so verfahren, als wenn alle in den Gesamtabschluss einbezogenen Einheiten eine einzige Verwaltungseinheit wären.⁵

Die Gesamtabschlussprüfung hat die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der im Gesamtabschluss und im Gesamtlagebericht enthaltenen Informationen zu bestätigen. Den Weg zu diesem Prüfungsziel soll die folgende Einführung in die Prüfung des Gesamtabschlusses aufzeigen.

¹ Vgl. IDR-Prüfungsleitlinie 300: Pkt. 1, Ziffer (2).

² Vgl. Müller-Marqués Berger/ Krebs (Hrsg.): Quasdorff, Geleitwort.

³ Vgl. IDR-Prüfungsleitlinie 300: Pkt. 2. 2.1, Ziffer (1).

⁴ Vgl. IDR-Prüfungsleitlinie 300: Pkt. 2. 2.1, Ziffer (2).

⁵ Vgl. Müller-Marqués Berger/ Krebs (Hrsg.): Müller-Marqués Berger. S.8.

LWL-Rechnungsprüfungsamt

3. Rechtliche Grundlagen

Die rechtlichen Grundlagen zur Prüfung des Gesamtabchlusses in Nordrhein-Westfalen finden sich in § 59 Abs. 3 GO NRW, wonach der Gesamtabschluss vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen ist. Hierbei bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung oder eines Dritten gemäß § 102 Abs. 2 GO NRW.

Der Gesamtabschluss und der Gesamtlagebericht sind gemäß § 116 Abs. 7 GO NRW innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag aufzustellen. Die Bestätigung des geprüften Gesamtabchlusses hat nach § 116 Abs. 8 i. V. m. § 96 Abs. 1 GO NRW durch Beschluss des Rates bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres zu erfolgen. Bezüglich Anzeige des Gesamtabchlusses bei der Aufsichtsbehörde und der Veröffentlichung findet § 96 Abs. 2 GO NRW entsprechende Anwendung.

4. Ziele, Gegenstand, Art und Umfang der Gesamtabchlussprüfung

4.1 Ziele der Gesamtabchlussprüfung

Der Gesamtabschluss ist gemäß § 116 Abs. 8 GO NRW vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er nach § 95 Abs. 1 GO NRW ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vermittelt.

Die Gesamtabchlussprüfung erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden ortsrechtlichen Bestimmungen oder sonstigen Satzungen beachtet worden sind.

Der Gesamtabschluss besteht gemäß § 116 Abs. 2 GO NRW aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang sowie aus der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalpiegel. Er ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Dieser ist nach § 102 Abs. 5 GO NRW darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht und ob er insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gemeinde vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind. Die Prüfung des Gesamtlageberichts hat sich

LWL-Rechnungsprüfungsamt

auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften zu seiner Aufstellung beachtet worden sind.

Die Gesamtabchlussprüfung soll als Prüfungsergebnis die Verlässlichkeit der Informationen des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichtes bestätigen. Dies setzt voraus, dass die im Gesamtabchluss enthaltenen Daten vollständig und periodengerecht erfasst, richtig bewertet sowie zutreffend ausgewiesen und erläutert sind.⁶ Hierzu sind ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Rechnungslegungsinformationen und über den Konsolidierungsprozess zu gewinnen.⁷

Der Abschlussprüfer hat die Gesamtabchlussprüfung mit dem Ziel durchzuführen, die Aussagen über das Prüfungsergebnis unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit mit hinreichender Sicherheit treffen zu können.⁸

4.2 Gegenstand der Gesamtabchlussprüfung

Gegenstand der Gesamtabchlussprüfung sind der Gesamtabchluss und Gesamtlagebericht. Auf die einschlägigen Paragraphen der KomHVO NRW (§§ 33 bis 39, 42 bis 44 und 48) wird in § 50 Abs. 3 KomHVO NRW verwiesen. Dadurch finden insbesondere § 46 (Anlagenspiegel) und § 47 (Forderungsspiegel) KomHVO NRW keine Anwendung im Gesamtabchluss und sind somit keine Pflichtbestandteile.

Auch die in den Gesamtabchluss einbezogenen Jahresabschlüsse der verselbständigten Aufgabenbereiche sind Gegenstand der Gesamtabchlussprüfung. Die in den Gesamtabchluss einzubeziehenden verselbständigten Aufgabenbereiche haben der Gemeinde gemäß § 116 Abs. 6 S. 1 GO NRW ihre Jahresabschlüsse einschließlich Lageberichte, und wenn eine Abschlussprüfung stattgefunden hat, die Prüfungsberichte unverzüglich einzureichen.

⁶ Vgl. Müller-Marqués Berger/ Krebs (Hrsg.): Janzen, S. 218.

⁷ Vgl. IDW PS 320 n. F.: Tz. 8.

⁸ Vgl. IDW PS 730: Tz. 20 i.V.m. Tz. 5.