



Bericht

vom 18.09.2020



über die Prüfung des zum
31.12.2018 erstellten
konsolidierten Jahresabschlusses
der Landeshauptstadt München

Druck

Stadtkanzlei

Titelfoto

Michael Nagy,
Presse- und Informationsamt

Inhaltsverzeichnis	Seite
Abkürzungsverzeichnis.....	4
Anlagenverzeichnis.....	5
1 Anlass der Prüfung und Prüfungsgrundlage.....	6
2 Prüfungsgegenstand.....	7
3 Genese, Ziele und Zweck des konsolidierten Jahresabschlusses.....	7
4 Beurteilungsgrundlagen für die Prüfung.....	11
5 Art und Umfang der Prüfung.....	12
6 Prüfungshemmnisse.....	12
7 Prüfungsvorbehalte.....	13
8 Umbuchungen und Korrekturen.....	20
9 Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses.....	20
9.1 Erster konsolidierter Jahresabschluss.....	20
9.2 Gesetzliche Grundlagen und Inanspruchnahme von Vereinfachungsmöglichkeiten	21
9.3 Eingesetzte Konsolidierungssoftware.....	27
10 Erläuterungen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.....	27
11 Konsolidierte Vermögensrechnung.....	29
12 Konsolidierte Ergebnisrechnung.....	31
13 Erläuterungen und Feststellungen zum konsolidierten Jahresabschluss.....	32
13.1 Einhaltung von Fristvorschriften.....	32
13.2 Formale Prüfung der konsolidierten Vermögens- und Ergebnisrechnung.....	32
13.3 Konsolidierungskreis.....	33
13.3.1 Abgrenzung des Konsolidierungskreises dem Grunde nach.....	33
13.3.2 Ermittlung von nachgeordneten Aufgabenträgern von untergeordneter Bedeutung	37
13.3.3 Festlegung des Konsolidierungskreises und der Konsolidierungsmethode.....	41

13.4	Ordnungsmäßigkeit der einzubeziehenden Jahresabschlüsse.....	43
13.5	Konsolidierungsvorbereitende Maßnahmen.....	44
13.5.2.1	Aufbau des Positionsplans.....	45
13.5.2.2	Aufbau der Überleitungstabellen.....	47
13.5.3	Übernahme der Meldedaten.....	48
13.5.4	Abgleich der Meldedaten mit den testierten Jahresabschlüssen.....	50
13.5.5	Prüfung der Anpassungsbuchungen.....	52
13.5.6	Ordnungsmäßigkeit des Summenabschlusses.....	54
13.6	Kapitalkonsolidierung.....	58
13.6.1	Grundlagen der Kapitalkonsolidierung.....	58
13.6.2	Kapitalkonsolidierung im konsolidierten Jahresabschluss der LHM.....	59
13.6.3	Behandlung der Unterschiedsbeträge und Feststellungen zur Kapitalkonsolidierung	63
13.7	Vorbereitung der Konsolidierungsmaßnahmen in SEM-BCS.....	65
13.7.1	Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen.....	65
13.7.2	Intercompany-Abstimmung.....	68
13.7.3	Customizingeinstellungen für die automatisierte Konsolidierung.....	70
13.8	Schuldenkonsolidierung.....	72
13.8.1	Konsolidierung der Forderungen und Verbindlichkeiten.....	72
13.8.2	Behandlung der Differenzen (aus Forderungen und Verbindlichkeiten).....	74
13.8.3	Eliminierung von Rückstellungen.....	76
13.8.4	Behandlung der Differenzen (aus Rückstellungen).....	78
13.8.5	Konsolidierung der vergebenen und erhaltenen investiven Zuwendungen.....	78
13.9	Zwischenergebniseliminierung.....	80
13.9.1	Zwischenergebniseliminierung vor Erstkonsolidierung (Altfälle).....	81
13.9.2	Eliminierung der in 2018 entstandenen Zwischenergebnisse.....	82
13.10	Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	83
13.10.1	Maßnahmen für die Aufwands- und Ertragseliminierung.....	84
13.10.2	Behandlung der Differenzen (aus Aufwendungen und Erträgen).....	85
13.11	Konsolidierung nach der Equity-Methode.....	88
13.11.1	Grundlagen der Equity-Konsolidierung.....	88
13.11.2	Equity-Konsolidierung im konsolidierten Jahresabschluss der LHM.....	89
13.12	Ausweis der nachgeordneten Aufgabenträger zu fortgeführten Anschaffungskosten	94
13.12.1	Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“.....	94
13.12.2	Position „Sonstige Beteiligungen“.....	97

14	Eigenkapitalübersicht.....	99
15	Kapitalflussrechnung.....	102
16	Konsolidierungsbericht.....	103
16.1	Allgemeine Anforderungen an den Konsolidierungsbericht.....	103
16.2	Bestandteile des Konsolidierungsberichts nach § 90 Abs. 1 KommHV-Doppik....	103
16.3	Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz nach § 90 Abs. 2 KommHV- Doppik.....	108
17	IT-Prüfung.....	109
18	Stellungnahme der Stadtkämmerei.....	113
19	Gesamtaussage zum konsolidierten Jahresabschluss.....	113

Abkürzungsverzeichnis

AWM	Abfallwirtschaftsbetrieb München (Eigenbetrieb)
BezO	Bezirksordnung
BKPV	Bayerischer Kommunaler Prüfungsverband
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
EBV	Eigenbetriebsverordnung
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
EU	Europäische Union
GEWOFAG	GEWOFAG Holding GmbH
GO	Gemeindeordnung
GWG	GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH
HGB	Handelsgesetzbuch
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
ITM	Dienstleister für Informations- und Telekommunikationstechnik der Stadt München it@M (Eigenbetrieb)
KommHV-Doppik	Kommunale Haushaltsverordnung Doppik
KPF	Anwesen Schloss Kempfenhausen (konstituierter Regiebetrieb)
KUV	Verordnung über Kommunalunternehmen
LHM	Landeshauptstadt München
LKrO	Landkreisordnung
MGS	Münchener Gesellschaft für Stadterneuerung
MHM	Markthallen München (Eigenbetrieb)
MKS	Münchener Kammerspiele (Eigenbetrieb)
MSE	Münchener Stadtentwässerung (Eigenbetrieb)
PS	Prüfungsstandard des Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
SAP BI	SAP Business Intelligence
SAP EC-CS	SAP Modul Enterprise Controlling Consolidation System
SAP FI-AA	SAP Modul Anlagenbuchhaltung
SAP SEM-BCS	SAP Strategic Enterprise Management - Business Consolidation System
SgM	Stadtgüter München (Eigenbetrieb)
SKM	Städtisches Klinikum München GmbH
StMI	Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration
SWM	Stadtwerke München GmbH
VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Anlagenverzeichnis

Anlage 1 Konsolidierte Vermögensrechnung

Anlage 2 Konsolidierte Ergebnisrechnung

Anlage 3 Konsolidierungskreis nach Art. 102a Abs. 1 GO

1 Anlass der Prüfung und Prüfungsgrundlage

Der konsolidierte Jahresabschluss soll einen Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns „Kommune“ ermöglichen, indem die Jahresabschlüsse der mit der Stadt verbundenen rechtlich selbständigen und unselbständigen wirtschaftlichen Einheiten zu einem Gesamtabchluss als gemeinsame Rechnungslegung über alle Aktivitäten der Kommune zusammengefasst werden.¹

Die Stadtkämmerei hat für die Landeshauptstadt München (LHM) erstmalig mit Wirkung zum 31.12.2018 einen konsolidierten Jahresabschluss gemäß Art. 102a GO aufgestellt.

Die Stadtkämmerei hat am 26.11.2019 im Finanzausschuss und am 27.11.2019 in der Vollversammlung des Stadtrats den ersten konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 bekannt gegeben.

Die örtliche Prüfung des konsolidierten Jahresabschlusses ist durch den Rechnungsprüfungsausschuss gemäß Art. 103 Abs. 4 GO innerhalb von 18 Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres durchzuführen.

Das Revisionsamt ist für die Prüfung des konsolidierten Jahresabschlusses nach Art. 103 Abs. 3 Satz 2 GO umfassend als Sachverständiger heranzuziehen. Die Ergebnisse der Prüfung und die daraus resultierenden Empfehlungen werden mit diesem Bericht vorgelegt.

Nach Entscheidung des Rechnungsprüfungsausschusses auf der Grundlage des Prüfungsberichtes des Revisionsamts kann der Stadtrat den konsolidierten Jahresabschluss feststellen und die Entlastung erteilen.

Feststellung und Entlastung erfolgen nach Art. 102 Abs. 3 GO in der Regel bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres, das ist für den Jahresabschluss 2018 der 31. Dezember 2020.

Wesentliche aufgezeigte notwendige Korrekturen zum konsolidierten Jahresabschluss 2018 sind zum nächstmöglichen konsolidierten Jahresabschluss (31.12.2019) vorzunehmen.

Parallel dazu – jedoch zeitlich vorgelagert - erfolgt die Prüfung des kommunalen Jahresabschlusses für den Kernbereich des Haushalts (Einzelabschluss). Dieser wird innerhalb von 12 Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres geprüft und der Vollversammlung des Stadtrats bis zum 30.06. des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Haushaltsjahres zur Feststellung und Entlastung vorgelegt.

¹ Vgl. Schulz/Wachsmut/Zwick et al., Kommunalverfassungsrecht Bayern, Rn. 1 zu Art. 102a GO.

2 Prüfungsgegenstand

Gegenstand der Prüfung ist der konsolidierte Jahresabschluss der LHM zum 31.12.2018 einschließlich seiner Bestandteile nach §§ 88 mit 90 KommHV-Doppik. Der konsolidierte Jahresabschluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtvermögensrechnung (Bilanz) sowie dem Konsolidierungsbericht. Er ist um eine Kapitalflussrechnung und eine Eigenkapitalübersicht zu ergänzen.

Die örtliche Prüfung erstreckt sich gemäß Art. 106 Abs. 1 GO auf die Einhaltung der für die Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze, im Wesentlichen darauf, ob der konsolidierte Jahresabschluss der LHM ordnungsgemäß aufgestellt ist und ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer kommunaler Buchführung ergibt.

Nicht Gegenstand der Prüfung sind die Jahresabschlüsse (Einzelabschlüsse/(Teil-)Konzernabschlüsse) der in den Konsolidierungskreis einbezogenen Gesellschaften. Bei den Gesellschaften handelt es sich überwiegend um Kapitalgesellschaften, deren Jahresabschlüsse durch die jeweiligen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geprüft werden. (siehe Ausführungen unter Ziffer 13.4).

3 Genese, Ziele und Zweck des konsolidierten Jahresabschlusses

Kommunen haben die Möglichkeit, die kameralistische Haushaltsführung in eine doppelte kommunale Buchführung zu überführen. Die Landeshauptstadt München hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und erstmals zum 01.01.2009 die doppelte Buchführung mit der Eröffnungsbilanz und darauf folgender Jahresabschlüsse installiert.

Damit geht auch einher - siehe auch die Änderung der Gemeindeordnung (Art. 102a GO) im Jahre 2006 - die Erstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses. Die Landeshauptstadt München hat nach erfolgter Fristverlängerung zur Vorlage des konsolidierten Jahresabschlusses durch die Regierung von Oberbayern, erstmalig 2019 (Abschluss zum 31.12.2018) einen konsolidierten Jahresabschluss vorgelegt. Das bedeutet, dass die Landeshauptstadt München nicht nur einen Jahresabschluss nach der doppelten Buchführung für den engeren Kernbereich der Verwaltung (Einzelabschluss) erstellt, sondern auch einen konsolidierten Jahresabschluss, mit dem sie wesentliche weitere Vermögensbereiche, die sie in Betriebs- und Unternehmensformen ausgelagert hat, aufstellt.

Der konsolidierte Jahresabschluss einer Kommune verfolgt ähnliche Ziele und Zwecke wie der konsolidierte Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften. Er ist unter anderem angelehnt an das Handelsgesetzbuch und weiterer Unternehmensregelungen, unterscheidet sich jedoch zum Beispiel hinsichtlich des Empfängerkreises und im Detaillierungsgrad teils erheblich von konsolidierten Jahresabschlüssen eines Unternehmens.

Um der Ziel- und Zwecksetzung im kommunalen Anwendungsbereich besonders gerecht werden zu können, hat das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration sowie der Bayerische Gemeindetag, der Bayerische Städtetag, der Bayerische Landkreistag, der Bayerische Bezirktetag, der Bayerische Kommunale Prüfungsverband, die Städte Nürnberg, Coburg, Königsbrunn, Landeshauptstadt München, die Gemeinde Gröbenzell, die Landkreise Ebersberg und Mühldorf am Inn in einem gemeinsamen Projekt (2012 – 2014) einen gemeinsamen Leitfaden erarbeitet, der eine Hilfestellung und gleichzeitig rechtli-

ches und methodisches Grundkonzept für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses bildet.²

Hilfestellung auch deshalb, weil die Bayerischen Kommunen sich nicht nur mit der Einführung der doppelten Buchführung mit komplexen Problemstellungen auseinandergesetzt haben, sondern auch in der Folge mit dem konsolidierten Jahresabschluss fachlich neue Herausforderungen zu meistern haben.

Das bezieht sich sowohl auf die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses durch die Stadtkämmerei, als auch auf die Prüfung dieser fachlich neuen Materie durch das gesetzlich zuständige Revisionsamt.

Mit dem Leitfaden wurden auch Vereinfachungsmöglichkeiten für die methodische Vorgehensweise bei der Konsolidierung geschaffen.³ Dies ist unter anderem notwendig geworden, weil sich die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Betriebe und Unternehmen von der Bilanz und der Aufwands- und Ertragsrechnung der Kommune unterscheiden.

Ziele und Zweck des konsolidierten Jahresabschlusses

Der konsolidierte Jahresabschluss stellt das Vermögen, die Aufwendungen und Erträge sowie die Finanzlage nicht nur des Kernbereiches der Kommune (Verwaltung) sondern zusammengefasst mit den ausgelagerten Betrieben und Unternehmen dar (additive Darstellung).

Zwar erfolgt eine Darstellung der Eigenbetriebe, verbundenen Unternehmen und Beteiligungen auch mit dem sogenannten Beteiligungsbericht der Landeshauptstadt München; jedoch zeigt der konsolidierte Jahresabschluss durch die quasi Addition der einzelnen Beteiligungen mit dem Kern-Haushalt in besonderer Weise die enge Verbindung dieser zunächst separaten Bereiche.

Hiermit entsteht eine Rechnungslegung über alle Aktivitäten der Kommune in zusammengefasster Form. **Kernziel** wird damit die Schaffung eines Gesamtüberblicks, was auch mit der Reform des kommunalen Haushaltsrechts beabsichtigt war.⁴

Zweck des konsolidierten Jahresabschlusses ist demnach unter anderem

- die Erfüllung des gesetzlichen Auftrages
- Ermöglichung eines Überblicks über das gesamte Vermögen und die finanziellen Aktivitäten der Kommune und ihrer nachgelagerten Betriebe und Unternehmen
- transparentes Informationsinstrument
- Instrument zur Information über den Umfang und Erfüllung der Daseinsvorsorge
- Generierung weiterer Steuerungsmöglichkeiten für den Stadtrat

² Vgl. Bayerisches Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration (2019): Leitfaden für den konsolidierten Jahresabschluss. Internetseite des Bayerischen Staatsministeriums des Innern. Abruf am 07.07.2020, S. 3-4.

³ Die Vereinfachungen werden jeweils bei den einzelnen Konsolidierungsschritten im Bericht beschrieben.

⁴ Vgl. Bayerisches Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration (2019): Leitfaden für den konsolidierten Jahresabschluss. Internetseite des Bayerischen Staatsministeriums des Innern. Abruf am 07.07.2020, S. 3.

- mögliche Verbesserung der Vergleichbarkeit interkommunal
- mögliche Grundlage für die durch die EU geplante Einführung der internationalen Rechnungslegung für Kommunen (EPSAS)⁵.

Die LHM hat zum Stand 31.12.2018:

- 6 Eigenbetriebe,
- 1 Regiebetrieb nach Art. 88 Abs. 6 GO ,
- 20 verbundene Unternehmen über 50%,
- 11 Beteiligungen bis zu 50 % und ist
- Mitglied in 2 Vereinen (Erholungsflächenverein e.V. und Heideflächenverein e.V.) sowie
- Mitgliedskommune in 8 Zweckverbänden.⁶

Dabei werden nicht alle Beteiligungen und Unternehmen in die Addition zum konsolidierten Jahresabschluss einbezogen, sondern nur diese, bei denen ein sogenannter beherrschender Einfluss der LHM besteht bzw. wenn der Wesentlichkeitsgrundsatz im Hinblick auf die Beteiligungshöhe angewendet werden kann. In der Praxis wurden dazu alle Eigenbetriebe, verbundenen Unternehmen und Beteiligungen mit den jeweiligen Beteiligungssummen addiert und nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz der Konsolidierungskreis auf **95 % der Gesamtsumme** geschlossen. Damit sind einige Beteiligungen – aufgrund der vergleichsweise niedrigeren Bilanzsumme – nicht in den zu konsolidierenden Kreis aufgenommen worden. Die Informationen über diese nicht einbezogenen Bereiche werden über den jährlichen Beteiligungsbericht ergänzt.

Nachfolgende modellhafte Darstellung gibt eine Orientierung über die Vorgehensweise:

	Bet. Quote	anteilige							aggregiert anteilige						
		Bilanzsumme	Verbindlichkeiten	Eigenkapital	Rückstellungen	Anlagevermögen	Betriebsaufwand/ord. Aufwand		Bilanzsumme	Verbindlichkeiten	Eigenkapital	Rückstellungen	Anlagevermögen	Betriebsaufwand/ord. Aufwand	
LHM Hoheitsabschluss		54,9%	21,3%	62,3%	65,1%	57,6%	42,9%		54,89 %	21,31 %	62,3%	65,1%	57,5%	42,9%	ist stets konsolidierungspflichtig
Stadwerke München GmbH Konzern	100,0	24,0%	26,1%	25,3%	25,2%	22,1%	42,4%	zzgl.	78,9%	47,4%	87,6%	90,3%	79,6%	85,2%	ist stets konsolidierungspflichtig
GEWOFAG Holding GmbH Konzern	100,0	4,9%	15,0%	3,3%	0,6%	5,0%	1,4%	zzgl.	83,8%	62,4%	90,9%	90,9%	84,6%	86,6%	ist stets konsolidierungspflichtig
GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH Konzern	100,0	4,1%	11,4%	2,9%	0,5%	4,2%	0,9%	zzgl.	87,9%	73,8%	93,8%	91,5%	88,8%	87,5%	ist stets konsolidierungspflichtig
Münchner Stadtentwässerung (Eigenbetrieb)	100,0	3,6%	11,8%	0,9%	2,3%	3,8%	1,2%	zzgl.	91,5%	85,6%	94,7%	93,8%	92,6%	88,7%	ist stets konsolidierungspflichtig
Flughafen München GmbH Konzern	23,0	2,7%	6,1%	2,3%	0,4%	3,0%	1,7%	zzgl.	94,2%	91,7%	97,0%	94,2%	95,6%	90,4%	ist stets konsolidierungspflichtig
Städtisches Klinikum München GmbH	100,0	1,5%	1,9%	0,4%	1,7%	0,7%	3,7%	zzgl.	95,7%	93,7%	97,4%	96,0%	96,3%	94,1%	ist stets konsolidierungspflichtig
Messe München GmbH Konzern	49,9	1,3%	1,4%	0,7%	0,3%	1,3%	0,9%	zzgl.	97,0%	95,0%	98,0%	96,3%	97,6%	95,1%	ist stets konsolidierungspflichtig
Abfallwirtschaftsbetrieb München (Eigenbetrieb)	100,0	0,9%	0,9%	0,2%	2,6%	0,7%	1,2%	zzgl.	97,8%	96,0%	98,2%	98,9%	98,4%	96,3%	ist von untergeordneter Bedeutung
IT@ M (Eigenbetrieb)	100,0	0,4%	1,6%	0,0%	0,2%	0,3%	1,1%	zzgl.	98,2%	97,5%	98,2%	99,1%	98,7%	97,4%	ist von untergeordneter Bedeutung
Münchner Kammerspiele (Eigenbetrieb)	100,0	0,3%	0,7%	0,2%	0,1%	0,3%	0,2%	zzgl.	98,5%	98,2%	98,4%	99,2%	99,0%	97,6%	ist von untergeordneter Bedeutung
Markthallen München (Eigenbetrieb)	100,0	0,1%	0,3%	0,0%	0,2%	0,1%	0,1%	zzgl.	98,6%	98,4%	98,4%	99,4%	99,1%	97,8%	ist von untergeordneter Bedeutung
Stadtgüter München (Eigenbetrieb)	100,0	0,04%	0,01%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	zzgl.	98,7%	98,5%	98,5%	99,4%	99,1%	97,8%	ist von untergeordneter Bedeutung
Anwesen Schloss Kempfenhausen (Regiebetrieb)	100,0	0,02%	0,00%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	zzgl.	98,7%	98,5%	98,5%	99,4%	99,1%	97,8%	ist von untergeordneter Bedeutung
.....															

Auszug aus dem „Ermittlungsschema zur Bestimmung der untergeordneten Bedeutung von Aufgabenträgern“. Dieses ist als Anlage 2 dem Konsolidierungsleitfaden Bayern beigelegt.

Die o.a. Tabelle stellt lediglich einen Auszug dar und dient der Bestimmung des Konsolidierungskreises.

Hinweis: Das Ermittlungsschema enthält weitere Einträge.

⁵ Vgl. European Public Sector Accounting Standards, <https://doppikvergleich.de/ipsas/EPAS.html>, Abruf am 7.7.20, 10:59.

⁶ Hierbei handelt es sich um die unmittelbaren Beteiligungen der LHM.

Im Konsolidierungskreis wurden nach dieser Methode folgende Eigenbetriebe und Beteiligungen (mit ihren jeweiligen Bilanzsummen) einbezogen:



Quelle: Bildhintergrund „Bunte Stadtsilhouette, Personal- und Organisationsreferat der LHM.

Die LHM als Kernbereich hat mit den Eigenbetrieben und Beteiligungsgesellschaften vielseitige und teils komplexe Leistungsbeziehungen. Mit dem konsolidierten Jahresabschluss werden alle Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen zunächst quasi addiert, in einem weiteren Schritt müssen die Leistungsbeziehungen analysiert und dann neutralisiert werden. Damit wird das Risiko von Doppel- bzw. Mehrfachausweisen, die zu einer Verzerrung des Ergebnisses der beabsichtigten Information führen könnten, verringert.

Die Leistungsbeziehungen werden unter anderem

- in den Beteiligungswerten und dem Eigenkapital,
- in den Forderungen und Verbindlichkeiten,
- in den vergebenen Zuwendungen und den Sonderposten,
- in bestimmten Aufwands- und Ertragspositionen

sowohl der LHM als auch der einzubeziehenden Betriebe abgebildet.

Aus diesen Leistungsbeziehungen leiten sich die in der Konsolidierung notwendigen methodischen Schritte für die Neutralisierung möglicher Mehrfachausweise ab.

Sie spiegeln sich in den Schritten

- der Kapitalkonsolidierung
- der Schuldenkonsolidierung
- der Zwischenergebniseliminierung
- der Aufwands- und Ertragskonsolidierung

wider.

Auf Basis dieser wesentlichen methodischen Vorgehensweise wurde der nachfolgende Bericht über die Prüfung des konsolidierten Jahresabschlusses gegliedert.

4 Beurteilungsgrundlagen für die Prüfung

Für die Prüfung haben wir u.a.

- die Gemeindeordnung Bayern (GO),
- die Kommunale Haushaltsverordnung Doppik (KommHV-Doppik),
- das Handelsgesetzbuch (HGB) und
- die Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS)

zugrunde gelegt.

Darüber hinaus haben wir den **Leitfaden für den konsolidierten Jahresabschluss** nach Art. 102a GO, Art. 88a LKrO, Art. 84a BezO des Bayerischen Staatsministeriums des Innern, für Sport und Integration (StMI) herangezogen (nachfolgend als Konsolidierungsleitfaden Bayern bezeichnet). Dieser Konsolidierungsleitfaden Bayern gewährt für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses Vereinfachungsmöglichkeiten gegenüber den Vorschriften des HGB, um ein angemessenes Verhältnis zwischen Aufwand und Erkenntnisgewinn zu gewährleisten.

Art. 102a GO verweist für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses auf Bestimmungen des HGB. Für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses gelten § 290 und §§ 300 bis 312 HGB entsprechend.⁷ Darüber hinaus haben wir weitere Bestimmungen des HGB einbezogen, sofern diese für Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses relevant sind.

Sofern **städtische Regularien** bestehen, die zum Beispiel die Umsetzung gesetzlicher Bestimmungen detaillieren sollen, haben wir auch diese berücksichtigt.

Darüber hinaus haben wir **Bekanntmachungen des Bayerischen Staatsministeriums des Innern, für Sport und Integration** – Hinweise für die doppelte kommunale Buchführung –, sofern für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses relevant, zugrunde gelegt (vom 16.02.2018 und 26.02.2019).⁸

Nach den Vorgaben der KommHV-Doppik ist für die Erstellung der Kapitalflussrechnung der DRS 2 und für die Erstellung der Eigenkapitalübersicht der DRS 7 in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form anzuwenden. Darüber hinaus haben wir in Verbindung mit § 301 HGB den DRS 23 „Kapitalkonsolidierung, Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss“ und in Verbindung mit §§311 und 312 HGB den DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“ einbezogen.

Darüber hinaus haben wir uns im Rahmen der Prüfung mit dem BKPV insbesondere in Bezug auf die Anwendung der Vereinfachungsmöglichkeiten aus dem Konsolidierungsleitfaden abgestimmt. Im Rahmen des bayernweiten Arbeitskreises der Städte München, Nürnberg, Rosenheim, Straubing, Erlangen und des BKPV erfolgte ein Austausch zu Themen der Prüfung der Konzernbilanz.

⁷ Nach Tz. 1 des Konsolidierungsleitfadens Bayern sind die Verweise auf das Handelsgesetzbuch als dynamisch zu betrachten. Wir haben für die Prüfung die aktuelle Fassung des Handelsgesetzbuches zugrunde gelegt. Für den Einzelabschluss erfolgt eine statische Verweisung auf das HGB.

⁸ Die Ausgaben der Amtsblätter bis 2018 sind veröffentlicht unter <https://www.verkuendung-bayern.de/amtsblatt>. Die Ausgaben der Amtsblätter ab 2019 sind veröffentlicht unter <https://www.verkuendung-bayern.de/baymbl>.

5 Art und Umfang der Prüfung

Die Prüfung basiert auf einem risiko- und systemorientierten Prüfungsansatz. Damit sollen wesentliche Unrichtigkeiten bei der Umsetzung der Rechnungslegungsvorschriften, die sich auf die Gesamtaussage des konsolidierten Jahresabschlusses der LHM auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden.

Wir haben geprüft, ob die im Konsolidierungsleitfaden Bayern vorgegebenen Verfahrensschritte nachvollziehbar waren. Dabei haben wir stichprobenartig u.a. folgendes geprüft:

- Abgrenzung des Konsolidierungskreises
- Plausibilisierung des Positionsplans, der Überleitungstabellen, des Kontenmappings und der Meldedaten
- Ermittlung der Unterschiedsbeträge im Rahmen der Erstkonsolidierung
- Plausibilisierung der systemtechnischen Einstellungen zu den automatisierten Konsolidierungsmaßnahmen und den zugrundeliegenden Konsolidierungsbuchungen
- Ausweis der Aufgabenträger mit fortgeführten Anschaffungskosten
- Plausibilisierung der ermittelten Kapitalwerte in der Eigenkapitalübersicht
- Angaben im Konsolidierungsbericht

Im Rahmen unserer Prüfung des Konsolidierungsbericht haben wir die Plausibilität der Angaben gemäß § 90 KommHV-Doppik geprüft und ob die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung dargestellt sind. Darüber hinaus wird stichprobenartig geprüft, ob der konsolidierte Jahresabschluss die formalen Anforderungen erfüllt.

Die Durchführung von Einzelfallprüfungen erfolgte in Stichproben.

Als Prüfungsunterlagen dienten uns die Einzel- und Konzernabschlüsse sowie zugehörige Prüfungsberichte der in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen Aufgabenträger. Darüber hinaus haben wir das Fachkonzept Konzernabschluss der Stadtkämmerei (Stand 05.03.2019) sowie das Konzept zur Intercompany-Abstimmung der Stadtkämmerei (Stand 19.10.2018) in die Prüfung einbezogen.

Für die Konsolidierung wird durch die Stadtkämmerei die Konzernbuchführungssoftware SAP SEM-BCS verwendet. Die Berichte für den konsolidierten Jahresabschluss sind in SAP BI abgelegt. Für die Prüferinnen und Prüfer des Revisionsamtes besteht ein Leserecht. Aus SAP SEM-BCS haben wir Auswertungen und aus SAP BI Berichte für die Prüfung generiert.

6 Prüfungshemmnisse

Bei der Prüfung des konsolidierten Jahresabschlusses zum 31.12.2018 haben sich keine Prüfungshemmnisse ergeben.

7 Prüfungsvorbehalte

Aus unserer Prüfung ergeben sich folgende Prüfungsvorbehalte, die die Gesamtaussage (Ziffer 19) einschränken:

- Abgrenzung des Konsolidierungskreises

Die Stadtkämmerei hat zur Festlegung des Konsolidierungskreises für den ersten konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 durchgängig die Einzel- und (Teil-)Konzernabschlüsse der einzubeziehenden Aufgabenträger zum 31.12.2017 herangezogen. Die Stadtkämmerei hat auskunftsgemäß auf den 31.12.2017 abgestellt, weil die aktuellen Einzel- und (Teil-)Konzernabschlüsse nicht vorlagen. Damit kann das Risiko entstehen, dass durch Periodenverschiebung der Konsolidierungskreis nicht zutreffend bestimmt wird. Unsere Kontrollberechnung hat keine Auswirkung auf die Festlegung des Konsolidierungskreises ergeben.

Stellungnahme der Stadtkämmerei

„Bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises sind zwei Fragen zu betrachten:

1. Welchen Umfang hat der Konsolidierungskreis insgesamt?

Der Konsolidierungskreis bestimmt sich danach, ob die Kommune einen beherrschenden oder maßgeblichen Einfluss auf den nachgeordneten Aufgabenträger ausübt. Dieser Einfluss hängt u. a. vom Anteil der Beteiligung ab und besteht unabhängig von den im Einzelabschluss ausgewiesenen Zahlen des nachgeordneten Aufgabenträgers. Sobald die Stadtkämmerei Kenntnis erlangt, dass ein derartiger neuer nachgeordneter Aufgabenträger gegründet wurde oder dass ein derartiger nachgeordneter Aufgabenträger wegfällt, wird der Konsolidierungskreis dem Grunde nach angepasst.

2. Welche nachgeordneten Aufgabenträger sind von untergeordneter Bedeutung und müssen deshalb nicht konsolidiert werden?

Die Bestimmung der in die Konsolidierung einzubeziehenden Aufgabenträger erfolgte gemäß den Vorschriften des Kapitels 4.2.2 aus dem Leitfaden zum konsolidierten Jahresabschluss. Dementsprechend wurden Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung nicht einbezogen.

Im Interesse der Kontinuität des Konsolidierungskreises ist darauf zu achten, dass die Umstände (Bilanzpositionen), die zur Einstufung eines nachgeordneten Aufgabenträgers als von untergeordneter Bedeutung führen, nicht auf Einmaleffekten beruhen dürfen und nachhaltig sein müssen. Zudem steht es den Kommunen frei, Aufgabenträger, die als von untergeordneter Bedeutung einzuordnen sind, gleichwohl in die Konsolidierung einzubeziehen.

Der Stadtrat hat im Grundsatzbeschluss zur Konzernbilanz (Sitzungs-Vorlagenummer 14-20 / V 01969) im Dezember 2014 festgelegt, dass neben den pflichtig zu konsolidierenden Aufgabenträgern auch alle Eigenbetriebe konsolidiert werden sollen. Zudem wurde festgelegt, dass als Kriterium für die Einstufung der Aufgabenträger in „pflichtig zu konsolidierende“ und „von untergeordneter Bedeutung“ die Bilanzsumme des jeweiligen Einzelabschlusses heranzuziehen ist.

Um sicher zu stellen, dass bei den konsolidierten Jahresabschlüssen alle pflichtigen Aufgabenträger und alle Eigenbetriebe in die Konsolidierung einbezogen werden, überprüft die Stadtkämmerei regelmäßig den Konsolidierungskreis. Ergibt sich bei dieser Überprüfung eine Änderung, die nachhaltig ist, dann muss der entsprechende Aufgabenträger erst sein Vorsystem ertüchtigen, damit er die Daten für den konsolidierten Jahresabschluss in der notwendigen Form (insbesondere Buchungen mit Partnerkontierung) überhaupt liefern kann. Die Vorlaufzeit hierfür beträgt in der Regel mindestens 1 Jahr.

Für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses 2018 diente das Jahr 2017 als Anhaltspunkt für die Festlegung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung. Ein Abwarten, bis die Jahresabschlüsse 2018 vorgelegen haben, war objektiv unmöglich. Die Jahresabschlüsse 2018 lagen erst sehr spät (teilweise erst im Mai oder Juni 2019) vor, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Aufgabenträger bereits Daten in das Konsolidierungssystem hochladen mussten und der Beginn der Arbeiten am konsolidierten Jahresabschluss unmittelbar bevorstand. Eine Änderung der zu konsolidierenden Aufgabenträger wäre zu diesem späten Zeitpunkt nicht mehr umsetzbar gewesen. Deshalb musste die Stadtkämmerei den Konsolidierungskreis früher anhand der Zahlen 2017 überprüfen. Wie vom Revisionsamt festgestellt, ergab sich auch bei Zugrundelegen der Zahlen 2018 derselbe Kreis einzubeziehender Aufgabenträger, so dass die von der Stadtkämmerei getroffene Festlegung bestätigt wurde.“

- Kapitalkonsolidierung

Die von der Stadtkämmerei im Rahmen der Kapitalkonsolidierung zum 01.01.2018 ermittelten aktiven und passiven Unterschiedsbeträge wurden für einige der vollkonsolidierten Töchter aufgrund von Korrekturmaßnahmen der Stadtkämmerei nicht zutreffend angepasst:

- Die Anpassung des aktiven Unterschiedsbetrags der Städtische Klinikum München GmbH um die Kapitalrücklage i.H.v. 24.781.000,00 € ist nicht zutreffend. Da es sich hierbei um einen Geschäftsvorfall aus dem laufenden Jahr 2018 handelt. In der Folge wurde der aktive Unterschiedsbetrag um 24.781.000,00 € zu niedrig ausgewiesen. Die Korrektur erfolgte über die Ergebnissrücklage, auch diese ist zu niedrig ausgewiesen. Dies ist im Rahmen des nächsten konsolidierten Jahresabschlusses rechnerisch richtigzustellen.

- Die Anpassungen der Unterschiedsbeträge einiger Töchter aufgrund von Rückstellungen aus Vorjahren i.H.v. insgesamt 391.924.904,82 € sind nicht zutreffend. Das selektive Heranziehen von Rückstellungen im Rahmen der Unterschiedsberechnung zum 01.01.2018 ist insoweit nicht angezeigt, da im Rahmen der Erstkonsolidierung die einzubeziehenden Aufgabenträger zunächst mit all ihren Vermögensgegenständen, Schulden und Sonderposten sowie Rechnungsabgrenzungsposten einzubeziehen und erst im Anschluss daran die konzerninternen Verflechtungen zu eliminieren sind. Dazu zählen auch die Rückstellungen. Diese Anpassungen führten zu einer Erhöhung der passiven Unterschiedsbeträge i.H.v. insgesamt 341.523.300,21 € (die Korrektur erfolgte über die Ergebnissrücklage, auch diese ist zu hoch ausgewiesen) und zu einer Reduzierung der aktiven Unterschiedsbeträge i.H.v. insgesamt 50.401.604,61 € (die Korrektur erfolgte über die Ergebnissrücklage, auch diese ist zu niedrig ausgewiesen). Dies ist im Rahmen des nächsten konsolidierten Jahresabschlusses rechnerisch richtigzustellen.

Die Korrektur der technischen aktiven und passiven Unterschiedsbeträge für diese zwei Sachverhalte erfolgte in der Erhöhung bzw. Verringerung der Ergebnissrücklage im konsolidierten Jahresabschluss. Um diese Positionen ist die Ergebnissrücklage im konsolidierten Jahresabschluss zum 01.01.2018 nicht in der richtigen Höhe ausgewiesen. Dies ist im Rahmen des nächsten konsolidierten Jahresabschlusses rechnerisch richtig zu stellen.

Die Stadtkämmerei hat die vorgenommenen Anpassungen der Unterschiedsbeträge im Konsolidierungsbericht nicht erläutert. Der Informationsgehalt ist in diesem Bereich eingeschränkt.

Da die Unterschiedsbeträge unmittelbar zum 01.01.2018 in die Ergebnissrücklage einzustellen waren, haben diese nicht zutreffenden Anpassungen insofern auch Einfluss auf den in der Eigenkapitalübersicht ausgewiesenen Anfangsbestand. Damit ist der Ausweis des An-

fangsbestandes der Ergebnisrücklage um diese Beträge nicht korrekt. Der Informationsgehalt ist in diesem Bereich eingeschränkt.

Stellungnahme der Stadtkämmerei

„Zur Anpassung des aktiven Unterschiedsbetrags der Städtische Klinikum München:

Die Regelung zur Umgliederung (insbes. Zeitpunkt) ist hier nur für den (technischen) passiven Unterschiedsbetrag eindeutig (vgl. DRS 23. 148):

Ein passiver Unterschiedsbetrag, der auf einem Sachverhalt i. S. d. TZ. 147 Buchst. a DRS 23 beruht, ist unmittelbar in die Konzerngewinnrücklagen bzw. den Konzernergebnisvortrag einzustellen.

Eine gesonderte Behandlung des aktiven Unterschiedsbetrags ist erforderlich, wenn ein Tochterunternehmen aufgrund eines Einbeziehungswahlrechts erst nach dem in § 301 Absatz 2 Satz 1 HGB genannten Zeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen wird und zwischen diesem und dem Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung Verluste entstanden sind. In diesem Fall ist der zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung aufgelaufene Verlust (-Vortrag), sofern er nicht mit den Konzerngewinnrücklagen verrechnet wird, beim Konzerngewinn- und -verlustvortrag als Geschäfts- oder Firmenwert auszuweisen. Anders als in DRS 23.148 (passiver Unterschiedsbetrag) ist beim aktiven Unterschiedsbetrag eine „unmittelbare“ Umgliederung (im Sinne von Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz) nicht zwingend vorzunehmen.

Im Konsolidierungsbericht hätte der Begriff „unmittelbar“ einmal ersetzt werden können durch "Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz" und einmal durch "Haushaltsjahr, für das erstmals ein konsolidierter Abschluss aufgestellt wird".

Die Vorgehensweise bei der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses mit Anpassung des Unterschiedsbetrags wird nochmals überprüft und mit dem Revisionsamt erörtert.

Zur Anpassung der Unterschiedsbeträge einiger Töchter aufgrund von Rückstellungen aus Vorjahren:

Bei der Berücksichtigung von konzerninternen Rückstellungen (Stand per 31.12.2017/ 01.01.2018) zum konsolidierungspflichtigen Eigenkapital im Rahmen der Erstkonsolidierung handelt es sich um vorkonzernliche Beziehungen, die verpflichtend in die Kapitalverrechnung einzubeziehen sind (DRS 23, Tz. 49):

Wenn bei Beendigung der vorkonzernlichen Beziehung (dies passiert mit dem Erstabschluss) sich die Ansprüche und Verpflichtungen nicht betragsgleich gegenüberstehen, sind die Differenzbeträge in die Kapitalverrechnung nach § 301 Absatz 1 Satz 1 HGB einzubeziehen.

Der beschriebene Sachverhalt, dass sich „Ansprüche und Verpflichtungen nicht betragsgleich gegenüber“ stehen betrifft genau konzerninterne Rückstellungen.

Die Ergebnisrücklage und die Unterschiedsbeträge sind daher in der korrekten Höhe ausgewiesen.

Die Anpassung der Unterschiedsbeträge aufgrund von Rückstellungen wird aber nochmals überprüft und mit dem Revisionsamt erörtert.“

- Buchungen von Differenzen ohne Limit in SAP SEM-BCS in der Schuldenkonsolidierung und in der Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Die Stadtkämmerei hat in SAP SEM-BCS für die automatisierte Konsolidierung keine „Limits“ (Buchungsgrenzen) für entstehende Aufrechnungsdifferenzen festgelegt. Die für die Konsolidierung festgelegte Einzelwesentlichkeitsgrenze pro Gesellschaftspaar und Position (i.H.v. 1.890.000 €) wurden deshalb systemseitig nicht berücksichtigt und es erfolgten automatisierte Buchungen mit darüber hinausgehenden Differenzen ohne systemseitige Warnung. D.h. die entstehenden Differenzen werden nicht aufgeklärt, sondern in voller Höhe abgesetzt.

Dies birgt grundsätzlich das Risiko, dass die festgelegten maximal zulässigen Wesentlichkeitsgrenzen für die Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung nicht eingehalten werden könnten.

Stellungnahme der Stadtkämmerei

„Die Customizing-Einstellung der Buchung von Differenzen ohne Limit in SEM-BCS erfolgte in Zusammenarbeit mit dem SEM-BCS-Berater der KPMG.

Bei der Durchführung von Konzernaufrechnungen kann im Customizing eingestellt werden, dass Eliminierungsbuchungen nicht erfolgen, wenn sie ein bestimmtes Limit überschreiten. Dabei kann sich das Limit auf die Geschäftsbeziehung oder die Differenzenzeile beziehen, was zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann.

Die Stadtkämmerei hat in Zusammenarbeit mit der KPMG ein IC-Verfahren mit dem Ziel entwickelt, im Vorfeld Differenzen so weit zu klären, dass diese in den Einzelabschlüssen oder durch Korrekturbuchungen im Konzernabschluss bereinigt werden können. Als einer der letzten Schritte im Konsolidierungsverfahren erfolgt die Überprüfung der Einhaltung der festgelegten Wesentlichkeitsgrenzen. Sollte die Grenze überschritten werden, wird versucht eine Klärung mit den Aufgabenträgern herbeizuführen. Falls dies nicht gelingen sollte, wurde in Abstimmung mit KPMG ein Verfahren zur Ausbuchung der Differenz bis zur Wesentlichkeitsgrenze festgelegt. Dieses Verfahren ist dem Revisionsamt bekannt. Die Einhaltung der Wesentlichkeitsgrenzen ist damit sichergestellt.

Die Einstellung „Buchung von Differenzen ohne Limit in SEM-BCS“ im SAP-System erfolgte auf Empfehlung des SEM-BCS-Beraters, weil eine Limiteinstellung aus seiner Sicht nicht notwendig war und zu Problemen hätte führen können.

Trotzdem wird die Stadtkämmerei nochmal Kontakt mit dem SEM-BCS-Berater aufnehmen und erfragen, ob eine Warnmeldung eingestellt werden kann und ob diese sinnvoll ist. Das Revisionsamt wird vom Ergebnis dieser Abklärung informiert.“

- Differenz aus der Schuldenkonsolidierung

Im konsolidierten Jahresabschluss erfolgte die Verbuchung der saldierten Differenz aus der Schuldenkonsolidierung i.H.v. 28.984.408,87 € richtigerweise in der Position „Privatrechtliche Forderungen“. Die Verrechnung und der Ausweis der Differenz im konsolidierten Jahresabschluss ist in dieser Position im Konsolidierungsbericht nicht weiter erläutert. Der Informationsgehalt ist in diesem Bereich eingeschränkt.

Stellungnahme der Stadtkämmerei

„Aus Gründen der Unwesentlichkeit wurden die Differenzen nicht erläutert.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit sieht die Berücksichtigung und Offenlegung aller Sachverhalte vor, die für die Jahresabschlussadressaten von Relevanz, d. h. für diese zur Beurteilung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich sind. Im Umkehrschluss ergibt sich die Möglichkeit zur Außerachtlassung der nicht wesentlichen Tatbestände. Die Stadtkämmerei greift die Empfehlung auf und wird entsprechend informieren.“

- Differenzen aus der Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Die Differenzbuchungen i.H.v. -9.996.157,04 € (Ertrag) aus der automatisierten Ergebniseliminierung sowie i.H.v. 54.530.325,79 € (Aufwand) aus der Eliminierung der Rückstellungen wurden mit der Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ im konsolidierten Jahresabschluss verrechnet. Diese Position erhöhte sich dadurch um 44.534.167,75 €. Die Buchung war nachvollziehbar. Die Höhe und die Behandlung der Differenzen waren im Konsolidierungsbericht nicht erläutert. Der Informationsgehalt ist in diesem Bereich eingeschränkt.

Stellungnahme der Stadtkämmerei

„Aus Gründen der Unwesentlichkeit wurden die Differenzen nicht erläutert; Der Grundsatz der Wesentlichkeit sieht die Berücksichtigung und Offenlegung aller Sachverhalte vor, die für die Jahresabschlussadressaten von Relevanz, d. h. für diese zur Beurteilung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich sind. Im Umkehrschluss ergibt sich die Möglichkeit zur Außerachtlassung der nicht wesentlichen Tatbestände. Die Stadtkämmerei greift die Empfehlung auf und wird entsprechend informieren.“

- Eliminierung von vergebenen und erhalten investiven Zuwendungen aus Vorjahren

Für den ersten konsolidierten Jahresabschluss hat die Stadtkämmerei keine Eliminierung von vergebenen und erhaltenen Zuwendungen aus Vorjahren (vor dem 31.12.2017) durchgeführt. Der Konsolidierungsleitfaden Bayern regelt die Eliminierung von vergebenen bzw. erhaltenen investiven Zuwendungen aus Vorjahren nicht explizit. Eine entsprechende Anfrage der Stadt Nürnberg an das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration blieb bisher unbeantwortet. Eine Erläuterung im Konsolidierungsbericht ist dazu nicht erfolgt. Bis zur rechtlichen Klärung wird diesbezüglich ein Prüfungsvorbehalt formuliert. Es besteht das Risiko, dass ein Mehrfachausweis in der konsolidierten Bilanz besteht. Hinsichtlich der nicht erfolgten Erläuterung im Konsolidierungsbericht dazu, besteht in diesem Bereich ein eingeschränkter Informationsgehalt.

Stellungnahme der Stadtkämmerei

„Ab dem konsolidierten Jahresabschluss 2019 wird erläutert, dass die Stadtkämmerei keine Eliminierung von vergebenen und erhaltenen Zuwendungen aus Vorjahren (vor dem 31.12.2017) durchgeführt hat.

Eine Arbeitsgruppe aus mehreren doppisch buchenden bayerischen Städten hat sich mit den Regelungslücken des Leitfadens befasst. Die Stadt Nürnberg hat diese Regelungslücken zusammengefasst und eine entsprechende Anfrage an das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration gerichtet.

Die Stadt Nürnberg hat zugesichert, nochmal nachzufragen, wann mit einer Regelung gerechnet werden kann.“

- Eliminierung von Zwischenergebnissen aus Vorjahren

Die Stadtkämmerei hat nach den Ausführungen im Konsolidierungsbericht keine Eliminierung von Zwischenergebnissen, die vor der Erstkonsolidierung entstanden sind, vorgenommen. Der Konsolidierungsleitfaden Bayern regelt die Eliminierung von Zwischenergebnissen im Rahmen der Erstkonsolidierung nicht explizit. Eine Klärung der Rechtsfrage durch das bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration steht bislang noch aus. Bis zur rechtlichen Klärung wird diesbezüglich ein Prüfungsvorbehalt formuliert.

Stellungnahme der Stadtkämmerei

„Auch hier handelt es sich um eine der von der o.g. Arbeitsgruppe festgestellte Regelungslücke. Die Anfrage der Stadt Nürnberg an das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration blieb bisher unbeantwortet.

Die Stadt Nürnberg hat zugesichert, nochmal nachzufragen, wann mit einer Regelung gerechnet werden kann.“

- Fehlende Erläuterungen im Konsolidierungsbericht

Die Stadtkämmerei hat von den möglichen Erleichterungsmöglichkeiten aus dem Konsolidierungsleitfaden Bayern vollumfänglich Gebrauch gemacht. Dies ist im Konsolidierungsbericht ausgeführt. Allerdings wurde wie im Konsolidierungsleitfaden gefordert, jedoch nicht die jeweilige Auswirkung des Verzichts auf den Gesamtabchluss dargestellt. Der Informationsgehalt ist dadurch eingeschränkt.

Für die Equity-Konsolidierung wurde im Rahmen der Erstkonsolidierung auf die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten verzichtet. Die LHM deckt im Rahmen ihrer Equity-Konsolidierung keine stille Lasten und Reserven auf. Demzufolge erfolgte auch keine Verteilung der ermittelten Unterschiedsbeträge auf die Vermögensgegenstände und Schulden in einer Nebenrechnung. Die Angaben darüber im Konsolidierungsbericht sind nicht zutreffend, da die Erleichterungsmöglichkeit aus dem Konsolidierungsleitfaden bisher nur für die Kapitalkonsolidierung gilt und nicht für die Equity-Konsolidierung. Nach Rückfrage der Stadtkämmerei beim BKPV bestehen keine grundsätzlichen Bedenken, zumindest bei der erstmaligen Konsolidierung auf die Aufdeckung und Zuordnung der ggf. vorhandenen stillen Reserven und stillen Lasten zu verzichten, sofern die hierfür notwendigen Informationen nicht vorliegen. Dies wurde im Konsolidierungsbericht nicht erläutert. Der Informationsgehalt ist dadurch eingeschränkt.

Stellungnahme der Stadtkämmerei„Zum Gebrauch der Erleichterungsmöglichkeiten:

Im Konsolidierungsbericht 2018 wird die Auswirkung auf den Gesamtabchluss erläutert, soweit dies möglich ist. Allerdings sind betragsmäßige Darstellungen in aller Regel nicht möglich (sonst wäre die Erleichterungsvorschrift ja ausgehebelt) und auch nicht vorgeschrieben.

Die TZ 66 des Leitfadens regelt:

„Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (auch hinsichtlich des Verzichts auf die Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung) samt Begründung sind im Konsolidierungsbericht anzugeben; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen (§ 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d i. V. m. § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik). Betragsmäßige Darstellungen sind hierfür nicht erforderlich.“

Die TZ 71 des Leitfadens regelt:

„Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (auch hinsichtlich des Verzichts auf die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten) samt Begründung sind im Konsolidierungsbericht anzugeben; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen (§ 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d i. V. m. § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik). Betragsmäßige Darstellungen sind hierfür nicht erforderlich.“

Im Bericht wurde deshalb geschrieben:

„Die Landeshauptstadt München verzichtet auf die Erstellung der Einzelabschlüsse II (vgl. Erleichterungsvorschrift Tz. 65 Konsolidierungsleitfaden Bayern). Die testierten Bilanz- und GuV- Werte aus den Einzelabschlüssen bzw. Teilkonzernabschlüssen werden ohne

Bewertungsanpassungen in den konsolidierten Jahresabschluss der Landeshauptstadt München übernommen. Der Aufwand für die erforderlichen Anpassungen bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden ist unverhältnismäßig.“

Zur Equitykonsolidierung:

Im Konsolidierungsbericht wird folgendes festgestellt:

"Aufgrund von Erleichterungsvorschriften im Leitfaden für den konsolidierten Jahresabschluss muss der ermittelte Unterschiedsbetrag nicht auf die Vermögensgegenstände und Schulden verteilt werden". Mit diesem Satz wurde die Aussage getroffen, dass der ermittelte Unterschiedsbetrag nicht auf die Vermögensgegenstände und Schulden aufgeteilt wurde. Allerdings erfolgte dies bei der Equitykonsolidierung nicht aufgrund einer Erleichterungsvorschrift im Konsolidierungsleitfaden sondern aufgrund der Abstimmung mit dem BKPV.

Auch dieses Thema stellt eine Regelungslücke des Leitfadens dar und wurde in die Anfrage der Arbeitsgruppe bayerischer Städte (siehe Stellungnahme zu Nr. 6) an das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration aufgenommen, die bisher unbeantwortet ist.

Die Textpassage im Bericht wird für den Abschluss 2019 ergänzt.“

8 Umbuchungen und Korrekturen

Aufgezeigte notwendige Umbuchungen und Korrekturen konnten der Stadtkämmerei teilweise während der Prüfung mitgeteilt werden. Sie können teilweise erst im konsolidierten Jahresabschluss 2019 und später durch die Stadtkämmerei berücksichtigt werden. Die übrigen Korrekturen werden der Stadtkämmerei, im Bedarfsfall auch den nachgeordneten Aufgabenträger übermittelt.

Die Höhe der wesentlichen Korrekturen wird bei den Ausführungen zu den einzelnen Positionen, falls bezifferbar, beschrieben.

9 Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses

9.1 Erster konsolidierter Jahresabschluss

Die Landeshauptstadt München führt seit 2009 ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der kommunalen Haushaltswirtschaft (KommHV-Doppik). Nach § 99 Abs. 1 KommHV-Doppik gilt die Pflicht der Erstellung eines konsolidierten Jahresabschluss nach Art. 102a GO erst ab dem fünften Haushaltsjahr, das dem Haushaltsjahr der Einführung der Haushaltswirtschaft nach dem Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung folgt, nicht jedoch vor dem 01.01.2012. Die Landeshauptstadt München hat von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, auf Antrag bei der Rechtsaufsichtsbehörde erst zu einem späteren Zeitpunkt als ursprünglich gesetzlich vorgesehen einen konsolidierten Jahresabschluss vorlegen zu müssen. Mit Schreiben vom 04.12.2013 bewilligte die Regierung von Oberbayern eine Fristverlängerung zur Aufstellung des ersten konsolidierten Jahresabschlusses bis zum Jahr 2019 (Aufstellungsjahr).

Die Landeshauptstadt München hat erstmals zum 31.12.2018 einen konsolidierten Jahresabschluss nach Art. 102a GO aufgestellt.

Der konsolidierte Jahresabschluss wurde am 26.11.2019 im Finanzausschuss und am 27.11.2019 in der Vollversammlung des Stadtrats mit Sitzungsvorlage 14-20 / V 16523 bekanntgegeben. Anschließend wurde der konsolidierte Jahresabschluss dem Revisionsamt gemäß Art. 102 Abs. 3 zur örtlichen Prüfung vorgelegt.

Prüfungsergebnisse

- Die Landeshauptstadt München hat aufgrund der erteilten Ausnahmegenehmigung der Regierung von Oberbayern den ersten konsolidierten Jahresabschluss in 2019 aufgestellt. Der erste konsolidierte Jahresabschluss der Landeshauptstadt München wurde zum 31.12.2018 aufgestellt.

Empfehlungen

- Es ist keine Empfehlung notwendig.

9.2 Gesetzliche Grundlagen und Inanspruchnahme von Vereinfachungsmöglichkeiten

Der konsolidierte Jahresabschluss ist gemäß Art. 102a GO nach den Vorschriften der §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuchs sowie der §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuchs entsprechend aufzustellen.

Der Konsolidierungsleitfaden des Bayerischen Staatsministeriums des Innern, für Sport und Integration gewährt für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses verschiedene Vereinfachungen gegenüber den Vorschriften des HGB, um ein angemessenes Verhältnis zwischen Aufwand und Informationsgewinn zu gewährleisten.

Die Stadtkämmerei hat bei der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses umfänglich die Vereinfachungsmöglichkeiten des Konsolidierungsleitfadens Bayern genutzt. Die Stadtkämmerei hat im Grundsatzbeschluss zur Konzernbilanz (Sitzungsvorlage Nr. 14-20 / V 01969) in Finanzausschuss vom 16.12.2014 und in der Vollversammlung vom 17.12.2014 sowie im Projektbeschluss zur Konzernbilanz (Sitzungsvorlage Nr. 14-20 / V 03439) im Finanzausschuss vom 30.06.2015 und in der Vollversammlung am 01.07.2015 darüber berichtet. Die Stadtkämmerei hat weitere Vereinfachungen vorgenommen, die teilweise mit dem BKPV oder weiteren beteiligten Ansprechpartnern abgestimmt wurden.

1. Vereinheitlichung der Bilanzstichtage

Bei der Vereinheitlichung von Bilanzstichtagen kann, sofern der Abschlussstichtag um höchstens drei Monate vor dem 31.12. liegt, analog § 299 Abs. 2 HGB von **einem Zwischenabschluss abgesehen werden** (Tz. 59 Konsolidierungsleitfaden Bayern). Dies gilt auch für Theaterbetriebe deren Wirtschaftsjahr vom 01.09. bis zum 31.08. des Folgejahres reicht. Dies trifft bei dem einbezogenen Eigenbetrieb Münchner Kammerspiele zu (Geschäftsjahr: 01.09. bis 31.08.). Wesentliche Ereignisse und Vorgänge von besonderer Bedeutung, die das zu vermittelnde Bild der VFE-Lage beeinflussen, sind bis zum 31.12. zu analysieren und im Konsolidierungsbericht anzugeben (inkl. Negativerklärung). Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich nicht, dass die Stadtkämmerei Kriterien zur Bestimmung der Ereignisse oder Vorgänge von besonderer Bedeutung definiert hat.

2. Stichtag der Aufstellung

Die Stadtkämmerei hat in Abstimmung mit dem externen Berater auf eine vorausgehende konsolidierte Eröffnungsbilanz zum 01.01.2018 verzichtet und den konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 erstellt. Dazu besteht im Konsolidierungsleitfaden keine eindeutige Regelung. Die Vorgehensweise der Stadtkämmerei ist nachvollziehbar.

Grundsätzlich besteht das Risiko, dass es durch die Verwendung des 31.12.2018 zu Verschiebungen bei den Buchungszeitpunkten und damit zur Beeinflussung der Unterschiedsbeträge kommen kann.

3. Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung

Die Stadtkämmerei hat im Projektbeschluss zur Konzernbilanz ausgeführt, dass im Zuge der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses entsprechend der Befreiungsregel des Konsolidierungsleitfadens Bayern (Tz. 65) grundsätzlich keine Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung erfolgt.

Gemäß Konsolidierungsleitfaden Bayern (Tz. 65) kann

- auf die Umbewertung von Pensionsrückstellungen verzichtet werden.
- die Anpassung von Bewertungsvereinfachungsverfahren (Festwert, Lifo-/Fifo-Verfahren, Durchschnittswertfahren) verzichtet werden.
- die Anpassung von Herstellungskosten (nach HGB bzw. KommHV-Doppik gibt es unterschiedliche Wahlmöglichkeiten bei der Bewertung) verzichtet werden.
- die Netto-Bilanzierung von bezuschussten bzw. steuerlich sondergeförderten Vermögensgegenständen beibehalten werden (d.h. wenn keine Bilanzierung von Sonderposten erfolgte, kann dies beibehalten werden = keine Bruttodarstellung).
- auf die Anpassung von Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden verzichtet werden, da diese in der Regel betriebspezifisch sind.

Eine **Ausnahme** vom Verzicht bei der Anpassung von Bewertungsmethoden stellt die Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen von einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträgern dar. Diese sind im Rahmen der Erstellung der Konzernbilanz zu eliminieren.

Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, auch hinsichtlich des Verzichts auf die Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung sind mit einer jeweiligen Begründung im Konsolidierungsbericht anzugeben. Daneben ist auch der Einfluss auf die VFE-Lage zusätzlich darzustellen. Betragsangaben können entfallen (Tz. 66 Konsolidierungsleitfaden Bayern).

4. Aufdeckung stiller Reserven und Lasten

Im Weiteren wird entsprechend der Vereinfachungsregel des Konsolidierungsleitfadens Bayern (Tz. 70) **auf die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten** im Zuge der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses verzichtet. Damit werden die Vermögensgegenstände und Schulden im konsolidierten Jahresabschluss **nicht zu ihren Verkehrswerten, sondern zu Buchwerten angesetzt**.

Die Abweichung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bzw. der Verzicht auf die Aufdeckung stiller Reserven und stillen Lasten sind neben einer Begründung und der Auswirkung auf die VFE-Lage im Konsolidierungsbericht anzugeben, jedoch ohne betragsmäßige Darstellung (Tz. 71 Konsolidierungsleitfaden Bayern).

Um den Unterschiedsbetrag entsprechend einschätzen zu können und für einen zusätzlichen Informationsgewinn, sollte die Stadtkämmerei - in Abhängigkeit des Aufwandes - prüfen, ob in einer Nebenrechnung ein Vergleich von Buchwerten und Verkehrswerten durchgeführt werden kann.

Die Stadtkämmerei hat im Zuge der Aufstellung des ersten konsolidierten Jahresabschlusses die Vereinfachungsregel (Tz. 70 des Konsolidierungsleitfadens Bayern) hinsichtlich des **Verzichts auf die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten auch für die Equity-Konsolidierung** angewendet. Nach Ansicht des BKPV bestehen keine grundsätzlichen Bedenken, zumindest bei der erstmaligen Konsolidierung auf die Aufdeckung und Zuordnung der ggf. vorhandenen stillen Reserven und stillen Lasten zu verzichten, sofern die hierfür notwendigen Informationen nicht vorliegen. Allerdings sollte entsprechend Tz. 71 des Konsolidierungsleitfadens Bayern hierauf im Konsolidierungsbericht ausdrücklich hingewiesen werden und eine entsprechende Erläuterung erfolgen.⁹

⁹ Antwort des BKPV (Email vom 31.01.2020) zur Anfrage der Stadtkämmerei.

5. Summenbilanz: Einbeziehung der Teilkonzernabschlüsse

Für die Erstellung des sogenannten Summenabschlusses (Addition der Einzelabschlüsse) kann zur Vereinfachung statt des jeweiligen Einzelabschlusses der Teilkonzernunternehmen auf den Teilkonzernabschluss insgesamt zurückgegriffen werden (Tz. 75 Konsolidierungsleitfaden Bayern). Wenn von der Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, ist dies wiederum im Konsolidierungsbericht zu erläutern (Tz. 76 Konsolidierungsleitfaden Bayern).

6. Kapitalkonsolidierung: Unterschiedsbeträge

Bei der **Kapitalkonsolidierung** nach § 301 Abs. 1 HGB wird der Beteiligungsbuchwert der Kommune mit dem Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträgers verrechnet. Dabei kann es zu aktiven oder passiven Unterschiedsbeträgen kommen. Ein **aktiver Unterschiedsbetrag** (= Geschäfts- oder Firmenwert) liegt vor, wenn der Beteiligungsbuchwert höher ist als das Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträgers. Ein **passiver Unterschiedsbetrag** besteht, wenn der Beteiligungsbuchwert niedriger ist als das Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträgers. Ein Geschäfts- oder Firmenwert wird auf der Aktivseite des konsolidierten Jahresabschlusses im immateriellen Vermögen ausgewiesen und ist planmäßig abzuschreiben. Ein passiver Unterschiedsbetrag wird unterhalb des Eigenkapitals ausgewiesen.

Nach § 301 HGB i.V.m. mit dem Deutschen Rechnungslegungsstandard 23 (DRS 23) sind sogenannte „technische passive Unterschiedsbeträge“ in die Konzerngewinnrücklage oder in den Konzernergebnisvortrag einzustellen (DRS 23 Tz. 148). „Technische passive Unterschiedsbeträge können unter anderem dann entstehen, wenn ein Auseinanderfallen des Zeitpunkts der Entstehung des Mutter-Tochter-Verhältnisses und des Zeitpunkts der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss besteht und sich das zu konsolidierende Eigenkapital des Tochterunternehmens zwischen diesen Zeitpunkten aufgrund von Gewinnthesaurierungen erhöht (DRS 23 Tz. 147 a). Ein passiver Unterschiedsbetrag, der auf diesen entsprechenden Sachverhalten (DRS 23 Tz. 147 a) beruht, ist dann unmittelbar in die Konzernrücklage bzw. den Konzernergebnisvortrag einzustellen (DRS 23 Tz. 148).

In Abstimmung mit dem BKPV hat die Stadtkämmerei für die erstmalige Konsolidierung sowohl aktive als auch passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung als „technische Unterschiedsbeträge“ definiert und sie im Konzerneigenkapital verrechnet (aktiver Unterschiedsbetrag führt zu einer Verringerung, passiver Unterschiedsbetrag zu einer Erhöhung des Eigenkapitals). Dies vor allem deshalb, weil die einzubeziehenden Tochtergesellschaften nicht im Wege einer Anschaffung erstmalig in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen wurden, sondern weil sie schon viele Jahre als ausgegründete Unternehmen der Kommune bestehen. Ein Vergleich mit der planmäßigen Abschreibungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwertes von 5 Jahren (siehe Konsolidierungsleitfaden) zeigt, dass die Zugehörigkeit der einbezogenen Tochtergesellschaften durchgängig mehr als 5 Jahre beträgt.

Eine Erläuterung im Konsolidierungsbericht hat zu erfolgen.

Der BKPV hat der Anwendung dieser Vereinfachungsmöglichkeit für die sogenannten „Altfälle“ im Rahmen der erstmaligen Konsolidierung zugestimmt. Auskunftsgemäß soll diesbezüglich noch eine Anpassung des Konsolidierungsleitfadens durch den Landesgesetzgeber erreicht werden.

Diese Vereinfachung bezieht sich jedoch nur auf die sogenannten „Altfälle“ bei der erstmaligen Konsolidierung. Ab dem 01.01.2019 sind bei Ausgründungen oder bei Ankäufen künftiger Tochterunternehmen gemäß Konsolidierungsleitfaden für entstehende Unterschiedsbeträge ein aktiver Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag auszuwei-

sen und abzuschreiben. Die Tochterunternehmen, die in den letzten 5 Jahren ausgegründet wurden, sollten hinsichtlich eines aktiven oder passiven Unterschiedsbetrags gesondert von der Stadtkämmerei beurteilt werden.

7. Latente Steuern

Der Ausweis **latenter Steuern** erfolgte im konsolidierten Jahresabschluss nicht, da nach Angaben der Stadtkämmerei gemäß der Mustervorlage für die Konsolidierung eine Position für latente Steuern im Gegensatz zum HGB nicht vorgesehen ist. Die Mustervorlage stellt Mindestinhalte dar. Inwiefern latente Steuern ausgewiesen werden müssen, ist derzeit nicht explizit im Konsolidierungsleitfaden geregelt.

Drei Tochterunternehmen weisen aktive bzw. passive latente Steuern in ihren Einzelabschlüssen aus; diese wurden bisher nicht gesondert in der konsolidierten Bilanz behandelt. Sie haben Auswirkungen auf die jeweiligen Unterschiedsbeträge und können zu einer Beeinflussung der Darstellung der VFE-Lage beitragen.

Die Stadtkämmerei sollte grundsätzlich prüfen, ob Unterschiede zwischen der Steuerbilanz (BgA) und der Einzelbilanz im Hoheitsbereich vorliegen und damit latente Steuern entstehen würden. Die grundsätzliche Bedeutung von steuerlichen Sachverhalten kann auch durch die künftige Umsatzbesteuerung für Kommunen wachsen. Die Stadtkämmerei sollte die Änderungen im Konsolidierungsleitfaden diesbezüglich beobachten.

8. Vergebene Zuwendungen und Sonderposten

Die Stadtkämmerei hat **vergebene Zuwendungen und Sonderposten**, die vor der erstmaligen Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses entstanden sind, nicht in die Konsolidierung einbezogen. Dies erfolgte in Abstimmung mit der Stadt Nürnberg, die sich mit einem Schreiben an das Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration auf eine Vereinfachungsmöglichkeit (unverhältnismäßig hoher Ermittlungsaufwand) gewandt hat. Ein Antwortschreiben des Staatsministeriums liegt bis dato nicht vor. Die Ordnungsmäßigkeit der Vorgehensweise ist damit noch nicht abgestimmt.

Der Verzicht auf die Berücksichtigung dieser Positionen wurde mit einem unverhältnismäßig hohem Ermittlungsaufwand begründet. Diese Vorgehensweise und Begründung ist nachvollziehbar darzustellen und im Konsolidierungsbericht zu erläutern.

Durch den Verzicht auf die Konsolidierung von Zuwendungen und Sonderposten besteht das Risiko der Verzerrung der VFE-Lage (zum Vergleich: die LHM hat 2018 rund 280 Mio. Euro Zuwendungen an Beteiligungen vergeben).

Die Stadtkämmerei sollte ab dem 01.01.2019 eine Konsolidierung der Zuwendungen/Sonderposten vornehmen und für die einzubeziehenden Tochterunternehmen einen einheitlichen Buchungsleitfaden mit der Bruttoabbildung der Zuwendungen/Sonderposten vorgeben. Der Buchungsleitfaden sollte für **alle** Tochtergesellschaften bindend sein, nicht nur für die, die in den Konsolidierungskreis einbezogen werden.

Die Höhe der Zuwendungen an die nicht einbezogenen Tochtergesellschaften sollten im Sinne der größtmöglichen Information, im Konsolidierungsbericht gesondert dargestellt werden.

9. Schuldenkonsolidierung: Aufrechnungsdifferenzen

Bei der **Schuldenkonsolidierung** können sogenannte **unechte oder echte Aufrechnungsdifferenzen** entstehen. Unechte Aufrechnungsdifferenzen (fehlerhafte/zeitlich unterschiedliche Buchungen) werden vor der Konsolidierung im Einzelabschluss korrigiert. Echte Differenzen werden in der Konsolidierung eliminiert, ggf. in der Ergebnisrechnung erfolgswirksam verrechnet.

Zur Vereinfachung dürfen **unbedeutende** echte und unechte Aufrechnungsdifferenzen als Restbetrag in den Posten Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen werden (**Tz. 91 Konsolidierungsleitfaden Bayern**). Dies ist im Konsolidierungsbericht darzustellen.

10. Aufwands- und Ertragskonsolidierung: Differenzbeträge

Sofern sich bei der **Aufwands- und Ertragskonsolidierung Differenzen** zwischen den gebuchten Werten der Kommune und den Tochtergesellschaften ergeben, können zur Minimierung des Aufwands die bei der Kommune gebuchten Werte zugrunde gelegt werden (**Tz. 96 Konsolidierungsleitfaden Bayern**).

Differenzbeträge werden entsprechend ausgeglichen, sie erhöhen oder reduzieren die Positionen sonstige betriebliche Aufwendungen oder sonstige betriebliche Erträge in der konsolidierten Aufwands- und Ertragsrechnung. Sie sind im Konsolidierungsbericht zu erläutern.

Für Leistungsbeziehungen, an denen die LHM selbst nicht beteiligt ist, jedoch die Töchter untereinander, sollte festgelegt werden, welche Unternehmen den Orientierungswert vorgeben.

11. Equity-Konsolidierung

Die Stadtkämmerei hat im Rahmen der Equity-Konsolidierung mit Verweis auf **Tz. 70 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** auf die Aufdeckung stiller Reserven und stillen Lasten verzichtet. Die Erleichterungsmöglichkeit gilt an sich nur für die Kapitalkonsolidierung.

Auf Anfrage hat der BKPV die Stadtkämmerei mit E-Mail vom 05.02.2020 hinsichtlich der Nebenrechnung und Dokumentation darüber für die Erstkonsolidierung aus Gründen der nachvollziehbar allgemein schwer erhältlichen Informationen darauf hingewiesen, dass die Vorgehensweise aus Vereinfachungsgründen möglich ist. Ein entsprechender Hinweis im Konsolidierungsbericht und eine vereinfachte Dokumentation der ermittelten und fortgeschriebenen Firmenwerte sei ausreichend.

12. Kapitalflussrechnung

Gemäß Schreiben der Regierung von Oberbayern vom 12.03.2019 kann für die erstmalige Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses auf eine **Kapitalflussrechnung** verzichtet werden. Diese ist für den Folgeabschluss zu erstellen.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat bei der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses vollumfänglich die Vereinfachungsmöglichkeiten des Konsolidierungsleitfadens Bayern in Anspruch genommen und den Finanzausschuss am 16.12.2014 und in der Vollversammlung vom 17.12.2014 mit Sitzungsvorlage Nr. 14-20 / V 01969 sowie im Finanzausschluss am 30.06.2015 und die Vollversammlung des Stadtrats am 01.07.2015 mit Sitzungsvorlage Nr. 14-20 / V 03439 darüber informiert. Die Stadtkämmerei hat weitere Vereinfachungen vorgenommen, die teilweise mit dem BKPV oder weiteren beteiligten Ansprechpartnern abgestimmt wurden.
- Darüber hinaus hat sie Unterschiedsbeträge, die sich bei der erstmaligen Kapitalkonsolidierung ergeben, in Abstimmung mit dem BKPV, mit dem Eigenkapital verrechnet. Eine Anpassung des Konsolidierungsleitfadens soll auskunftsgemäß diesbezüglich erfolgen bzw. ist vorgesehen.
- Die entstandenen Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung sowie die Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung und der Aufwands- und Ertragskonsolidierung wurden nicht vollumfänglich im Konsolidierungsbericht erläutert oder an zentraler Stelle in ihrer Höhe und der entsprechenden Auswirkung dargestellt. Die Höhe der

- Differenzen können auch Hinweise auf die jeweilige Buchungsqualität bei den bilanzierten Leistungsbeziehungen geben.
- Die Stadtkämmerei hat von der Vereinfachungsregel des Konsolidierungsleitfadens Bayern (Tz. 70) zum Verzicht auf die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten im Zuge der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses Gebrauch gemacht. Damit werden die Vermögensgegenstände und Schulden im konsolidierten Jahresabschluss **nicht** zu ihren Verkehrswerten, sondern zu Buchwerten berücksichtigt.
 - Der Ausweis latenter Steuern erfolgte im konsolidierten Jahresabschluss (mit Verweis auf das vorgegebene Muster) nicht.
 - Die Stadtkämmerei hat die vor dem 31.12.2018 vergebenen Zuwendungen bei der Konsolidierung nicht berücksichtigt (unverhältnismäßig hoher Ermittlungsaufwand). Durch den Verzicht auf die Bruttodarstellung von Zuwendungen und Sonderposten sowie den vollständigen Verzicht auf die Konsolidierung von Zuwendungen und Sonderposten, kann das Risiko der Verzerrung der VFE-Lage bestehen.
 - Sofern sich bei der **Aufwands- und Ertragskonsolidierung Differenzen** zwischen den gebuchten Werten der Kommune und den Tochtergesellschaften ergeben, können zur Minimierung des Aufwands die bei der Kommune gebuchten Werte zugrunde gelegt werden (Tz. 96 **Konsolidierungsleitfaden Bayern**). Es ist noch nicht definiert, welche Werte als Orientierung zugrunde gelegt werden, wenn die LHM selbst nicht beteiligt ist.
 - Bisher wurde kein einheitlicher Buchungsleitfaden, der sowohl für die LHM als auch für alle nachgeordneten Aufgabenträger gültig wäre, verwendet. Dies hat zum Beispiel Auswirkungen auf die Konsolidierung von vergebenen Zuwendungen/Sonderposten.
 - Eine einheitliche Gesamtabchlussrichtlinie für den konsolidierten Jahresabschluss wurde von der Stadtkämmerei bisher nicht erstellt.

Empfehlungen

- Die Anpassung des Konsolidierungsleitfadens sollte beobachtet werden. Für künftige Unterschiedsbeträge bei Ausgründungen oder Anschaffung ist der Konsolidierungsleitfaden Bayern anzuwenden. Die Tochterunternehmen, die in den letzten 5 Jahren ausgegründet wurden, sollten hinsichtlich eines aktiven oder passiven Unterschiedsbetrags gesondert von der Stadtkämmerei beurteilt werden.
- Die entstandenen Unterschiedsbeträge sollten nach Höhe, Ausweis und Auswirkung auf den konsolidierten Abschluss zentral im Konsolidierungsbericht mit Auswirkungen auf die VFE-Lage erläutert werden.
- Im Sinne eines übergeordneten Informationsgewinns, sollte die Stadtkämmerei prüfen, ob die Differenzbeträge durch den Verzicht auf die Aufdeckung stiller Lasten und Reserven - in Abhängigkeit des Aufwandes - in einer Nebenrechnung durch einen Vergleich von Buchwerten und Verkehrswerten ermittelt werden können.
- Die Stadtkämmerei sollte grundsätzlich prüfen, ob Unterschiede zwischen der Steuerbilanz (BgA) und der Einzelbilanz im Hoheitsbereich vorliegen und damit latente Steuern entstehen würden. Die Bedeutung von steuerlichen Sachverhalten kann auch durch die künftige Umsatzbesteuerung für Kommunen grundsätzlich wachsen. Die Stadtkämmerei sollte die Änderungen im Konsolidierungsleitfaden diesbezüglich beobachten.
- Die Stadtkämmerei sollte ab dem 01.01.2019 eine Konsolidierung der Zuwendungen/Sonderposten vornehmen und für die einzubeziehenden Tochterunternehmen einen einheitlichen Buchungsleitfaden mit der Bruttoabbildung der Zuwendungen/Sonderposten vorgeben. Der Buchungsleitfaden sollte für **alle** Tochtergesellschaften bindend sein, nicht nur für die, die in den Konsolidierungskreis einbezogen werden. Die

Höhe der Zuwendungen an die nicht einbezogenen Tochtergesellschaften sollten im Sinne der größtmöglichen Information, im Konsolidierungsbericht gesondert dargestellt werden.

- Bei der Aufwands- und Ertragseliminierung sollte für Leistungsbeziehungen, an denen die LHM selbst nicht beteiligt ist, jedoch die Töchter untereinander, festgelegt werden, welche Unternehmen den Orientierungswert vorgeben.
- Die Stadtkämmerei sollte einen einheitlichen Buchungsleitfaden vorgeben und eine Gesamtabchlussrichtlinie erstellen.

9.3 Eingesetzte Konsolidierungssoftware

Für die kaufmännische Buchführung setzt die Landeshauptstadt München die Anwendungssoftware SAP ERP ein. Für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses wird die Anwendungskomponente für die Konsolidierung (SEM-BCS), basierend auf dem SAP Modul Business Intelligence (BI), eingesetzt. Dieses System stellt die notwendigen Funktionen für die Konzernkonsolidierung zur Verfügung. Die Konzernkonsolidierung in SEM-BCS erfolgt für alle Aufgabenträger, die im Rahmen der Vollkonsolidierung in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen werden.

Die Vollkonsolidierung erfolgt in zwei Stufen:

- In der ersten Stufe, der Saldenabstimmung, werden die von den Aufgabenträgern in das System SEM-BCS (sog. Saldenabstimmungsversion V200) übertragenen Daten hinsichtlich ihrer Leistungsbeziehungen manuell abgeglichen und etwaige Differenzen identifiziert. Diese sind durch die Aufgabenträger in den jeweiligen lokalen Buchhaltungssystemen zu korrigieren.
- Stellt das System SEM-BCS nach erneuter Datenübertragung keine Differenzen mehr fest, kann die eigentliche Konsolidierung beginnen. Dazu werden die Daten durch die Aufgabenträger in das Konsolidierungssystem SEM-BCS (sog. Konsolidierungsversion V100) übertragen. Es erfolgen dann die notwendigen Anpassungs- und Konsolidierungsbuchungen durch das Konsolidierungsteam der Stadtkämmerei und die Erstellung der konsolidierten Vermögens- und Ergebnisrechnung.

10 Erläuterungen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Bei der **Vermögenslage** zeigt sich, dass der Konzern LHM zum 31.12.2018 eine Bilanzsumme von 38,0 Mrd. € ausweist (vor Konsolidierung betrug das Vermögen rund 44,1 Mrd. €). Auf das Anlagevermögen entfallen 32,0 Mrd. € (84,1%) und auf das Umlaufvermögen 5,5 Mrd. € (14,4%).

Das Sachanlagevermögen ist mit 25,2 Mrd. € und einem Anteil von 66,4% die größte Bilanzposition. Der Hoheitsbereich der LHM trägt dazu mit 13,9 Mrd. € bei. Das Sachanlagevermögen der nachgeordneten Aufgabenträger beläuft sich auf 11,4 Mrd. €. Dieses verteilt sich vor allem auf den Teilkonzern Stadtwerke München GmbH mit 5,3 Mrd. € sowie auf die beiden Wohnungs-Teilkonzerne GEWOFAG Holding GmbH mit 2,0 Mrd. € und GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH mit 1,8 Mrd. €. Innerhalb des Sachanlagevermögens entfielen 18,1 Mrd. € (71,7%) auf die Bilanzpositionen „Bebaute Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte“ und „Infrastrukturvermögen“. Die Finanzanlagen belaufen sich auf 5,6 Mrd. € und haben damit einen Anteil von 14,7% an der Bilanzsumme. Die meisten Finanzanlagen hält der Teilkonzern SWM mit rund 3,3 Mrd. € (59,8% der Finanzanlagen), gefolgt vom Hoheitsbereich der LHM mit rund 2,1 Mrd. € (37,4%). Die größten Anteile am Umlaufvermögen i.H.v. 5,5 Mrd. € haben der Teilkonzern SWM mit 2,5 Mrd. € (45,1%) und der Ho-

heitsbereich der LHM mit 2,2 Mrd. € (39,4%). Innerhalb des Umlaufvermögens i.H.v. 5,5 Mrd. € stellen die „Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände“ mit 2,4 Mrd. € die größte Position dar. Die unselbständigen Stiftungen tragen mit 0,3 Mrd.€ (0,9%) zur Bilanzsumme auf der Aktivseite der konsolidierten Vermögensrechnung bei.

Der Konzern LHM weist zum 31.12.2018 ein Eigenkapital von 16,5 Mrd. € aus, dies entspricht einem Anteil von 43,4% an der Bilanzsumme. Die Verbindlichkeiten des Konzerns belaufen sich auf 8,6 Mrd. € (22,6%), dabei entfällt ein Anteil von 6,4 Mrd. € auf die einbezogenen Tochtergesellschaften. Die Rückstellungen belaufen sich auf 9,4 Mrd. € (24,6%), wovon der größte Anteil auf die im Hoheitsbereich der LHM bilanzierten Pensionsrückstellungen i.H.v. 6,0 Mrd. € entfällt. Von den verbleibenden 9,5% auf der Passivseite entfielen 7,8% (2,9 Mrd. €) auf die Sonderposten, 0,9% (0,3 Mrd. €) auf die unselbständigen Stiftungen und 0,8% (0,3 Mrd. €) auf die Passiven Rechnungsabgrenzungsposten.

Die stichtagsbezogene Liquidität im Rahmen der **Finanzlage** zum 31.12.2018 des Konzerns beträgt 2,3 Mrd. €. Dies entspricht 5,9% der Bilanzsumme der konsolidierten Vermögensrechnung.

Die **Ertragslage** des Konzerns LHM für 2018 zeigte, dass der Gesamtbilanzüberschuss sich auf 207,7 Mio. € belief.

Das Ergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit betrug bei 17,1 Mrd. € ordentlichen Gesamterträgen (100,0%) und 16,7 Mrd. € ordentlichen Gesamtaufwendungen (-97,7%) insgesamt 387,1 Mio. € (2,3%). Das Finanzergebnis 2018 war mit 53,9 Mio. € negativ (-0,3%). Das außerordentliche Gesamtergebnis trug mit 3,5 Mio. € ebenfalls negativ zum Gesamtjahresergebnis i.H.v. 329,6 Mio. € (1,9%) bei.

In 2018 stellten die zwei größten Ertragspositionen der Aufwands- und Ertragsrechnung die öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelte mit 9,3 Mrd. € und die Steuern und ähnlichen Abgaben mit 4,5 Mrd. € dar, während die drei größten Aufwandspositionen die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen mit 7,7 Mrd. €, die Personalaufwendungen mit 3,3 Mrd. € und die Transferaufwendungen mit 2,6 Mrd. € waren.

11 Konsolidierte Vermögensrechnung

Die nachfolgende konsolidierte Vermögensrechnung weist die Bilanzwerte für den Konzern LHM zum 31.12.2018 aus, bestehend aus dem Anteil für den LHM-Hoheitsbereich und den zusammengefassten Anteilen der einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger:

		LHM Hoheit	+ nachgeordnete Aufgabenträger	= LHM Konzern 31.12.2018
	AKTIVA (in €) zum 31.12.2018	19.620.270.489,17	18.384.301.205,30	38.004.571.694,47
A.	Anlagevermögen	17.009.197.685,94	14.965.075.684,69	31.974.273.370,63
I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	890.678.026,29	93.493.918,66	984.171.944,95
1.	Konzessionen, DV-Lizenzen, so. Rechte	24.832.709,01	83.814.086,87	108.646.795,88
2.	Geleistete Zuwendungen für Investitionen	810.268.892,76	664.798,00	810.933.690,76
3.	Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	55.576.424,52	5.198.379,80	60.774.804,32
4.	Geschäfts- oder Firmenwert	0,00	3.816.653,99	3.816.653,99
II.	Sachanlagen	13.862.623.427,44	11.370.206.251,07	25.232.829.678,51
1.	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	896.464.464,79	113.916.447,40	1.010.380.912,19
2.	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	7.372.885.964,58	4.500.210.770,25	11.873.096.734,83
3.	Infrastrukturvermögen	2.019.347.007,58	4.190.144.952,36	6.209.491.959,94
4.	Bauten auf fremdem Grund und Boden		332.236.684,64	332.236.684,64
5.	Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler	817.117.240,46	0,00	817.117.240,46
6.	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	182.332.743,76	502.638.544,42	684.971.288,18
7.	Betriebs- und Geschäftsausstattung	195.742.267,59	210.732.328,99	406.474.596,58
8.	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	2.378.733.738,68	1.520.326.523,01	3.899.060.261,69
III.	Finanzanlagen	2.095.896.901,89	3.501.375.514,96	5.597.272.416,85
1.	Anteile an verbundenen Unternehmen	51.017.374,04	294.846.200,79	345.863.574,83
2.	Anteile an assoziierten Unternehmen	534.498.532,03	1.320.716.532,04	1.855.215.064,07
3.	Sonstige Beteiligungen	218.252,29	73.774.207,88	73.992.460,17
4.	Ausleihungen	930.971.385,71	361.087.850,52	1.292.059.236,23
5.	Wertpapiere des Anlagevermögens	579.191.357,82	1.450.950.723,73	2.030.142.081,55
IV.	Besonderes Anlagevermögen – Treuhandvermögen (MGS)	159.999.330,32	0,00	159.999.330,32
B.	Umlaufvermögen	2.157.189.504,92	3.313.155.332,27	5.470.344.837,19
I.	Vorräte	8.369.568,91	327.386.890,72	335.756.459,63
1.	Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Waren	8.369.568,91	120.735.617,16	129.105.186,07
2.	Unfertige Erzeugnis und Leistungen / fertige Erzeugnisse und Leistungen		203.561.992,15	203.561.992,15
3.	Grundstücke als Vorräte (unbebaute und bebaute)		810.156,39	810.156,39
4.	Sonstige Vorräte		1.492.148,17	1.492.148,17
5.	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte		786.976,85	786.976,85
II.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	667.340.038,00	1.707.388.931,04	2.374.728.969,04
1.	Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	450.028.856,33	8.982.939,63	459.011.795,96
2.	Privatrechtliche Forderungen	108.562.415,60	1.085.831.834,67	1.194.394.250,27
3.	Sonstige Vermögensgegenstände	81.500.758,18	542.930.487,77	624.431.245,95
4.	Besonderes Umlaufvermögen - Treuhandvermögen (MGS)	27.248.007,89	0,00	27.248.007,89
5.	Forderungen nach KHG		69.643.668,97	69.643.668,97
III.	Wertpapiere des Umlaufvermögens		504.563.917,99	504.563.917,99
IV.	Liquide Mittel	1.481.479.898,01	773.815.592,52	2.255.295.490,53
C.	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	119.308.883,25	76.158.912,85	195.467.796,10
D.	Unselbständige Stiftungen (Aktiva)	338.444.322,72	0,00	338.444.322,72
E.	Ausgleichsposten nach KHG		26.014.575,63	26.014.575,63
F.	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensrechnung		26.792,20	26.792,20

		LHM Hoheit	+ nachgeordnete Aufgabenträger	= LHM Konzern
	PASSIVA (in €) zum 31.12.2018	-27.409.122.084,10	-10.595.449.610,37	-38.004.571.694,47
A.	Eigenkapital	-15.871.376.965,77	-610.097.964,20	-16.481.474.929,97
I.	Allgemeine Rücklage (Nettoposition)	-7.226.418.908,86	-84.790.466,49	-7.311.209.375,35
II.	Ergebnisrücklagen/Gewinnrücklagen	-8.276.501.488,34 €	-444.649.403,93	-8.721.150.892,27
III.	Gesamtbilanzüberschuss	-255.525.090,22 €	47.793.536,59	-207.731.553,63
IV.	Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter		-128.451.630,37	-128.451.630,37
V.	Kapital – Treuhandvermögen (MGS)	-112.931.478,35	0,00	-112.931.478,35
B.	Sonderposten	-2.567.462.140,83	-380.135.555,11	-2.947.597.695,94
I.	Sonderposten aus Zuwendungen	-2.154.492.023,76	-206.655.742,97	-2.361.147.766,73
II.	Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	-91.006.583,65	-6.290.202,00	-97.296.785,65
III.	Sonstige Sonderposten	-309.829.506,56	0,00	-309.829.506,56
IV.	Gebührenausschlag	-12.134.026,86	0,00	-12.134.026,86
V.	Sonderposten aus Fördermitteln nach dem KHG		-167.189.610,14	-167.189.610,14
C.	Rückstellungen	-6.435.454.538,86	-2.918.740.750,16	-9.354.195.289,02
I.	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	-5.977.041.261,21	-1.021.807.232,52	-6.998.848.493,73
II.	Umweltrückstellungen	-941.000,00	-154.587.548,23	-155.528.548,23
III.	Instandhaltungsrückstellungen		-50.374.209,69	-50.374.209,69
IV.	Rückstellungen im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen	-278.499.529,70	-18.410.140,50	-296.909.670,20
V.	Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und verwandten Rechtsgeschäften sowie anhängigen Gerichts- und Widerspruchsverfahren	-4.659.802,22	-19.274.909,53	-23.934.711,75
VI.	Sonstige Rückstellungen	-174.312.945,73	-1.654.286.709,69	-1.828.599.655,42
D.	Verbindlichkeiten	-2.116.040.456,73	-6.445.350.253,92	-8.561.390.710,65
I.	Anleihen	-983.196,61	0,00	-983.196,61
II.	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	-679.095.587,40	-5.145.051.958,19	-5.824.147.545,59
III.	Verbindlichkeiten, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	-313.315,09	0,00	-313.315,09
IV.	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	-240.242.737,07	-584.140.971,86	-824.383.708,93
V.	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	-3.907.138,13	0,00	-3.907.138,13
VI.	Sonstige Verbindlichkeiten	-1.124.564.944,95	-610.823.230,14	-1.735.388.175,09
VII.	Besondere Verbindlichkeiten - Treuhandvermögen (MGS)	-66.933.537,48	0,00	-66.933.537,48
VIII.	Verbindlichkeiten nach dem KH-Finanzierungsrecht		-105.334.093,73	-105.334.093,73
E.	Passive Rechnungsabgrenzung	-80.343.659,19	-241.125.086,98	-321.468.746,17
F.	Unselbständige Stiftungen (Passiva)	-338.444.322,72	0,00	-338.444.322,72

Die Werte auf der Passivseite werden mit (-)-Vorzeichen dargestellt.

In der konsolidierten Vermögensrechnung sind die zu konsolidierenden Bereiche des Hoheitshaushalts der LHM und der einbezogenen Gesellschaften berücksichtigt.

12 Konsolidierte Ergebnisrechnung

Die nachfolgende konsolidierte Ergebnisrechnung weist die Bilanzwerte für den Konzern LHM zum 31.12.2018 aus, bestehend aus dem Anteil für den LHM-Hoheitsbereich und den zusammengefassten Anteilen der einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger:

Ertrags- und Aufwandsarten (in €) zum 31.12.2018		LHM Hoheit	+ nachgeordnete Aufgabenträger	= LHM Konzern
1	Steuern und ähnliche Abgaben	4.453.226.223,47	0,00	4.453.226.223,47
2	+ Zuwendungen, allgemeine Umlagen	965.547.589,66	27.051.628,60	992.599.218,26
3	+ Sonstige Transfererträge	473.665.125,89	16.791,76	473.681.917,65
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	263.496.528,21	9.032.232.145,75	9.295.728.673,96
5	+ Auflösung von Sonderposten	48.721.692,81	40.553.038,13	89.274.730,94
6	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte	186.626.393,15	496.958.146,22	683.584.539,37
7	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen	241.279.830,48	11.355.475,85	252.635.306,33
8	+ Sonstige ordentliche ordentliche Erträge	522.752.743,18	196.901.859,55	719.654.602,73
9	+ Aktivierte Eigenleistungen	30.338.977,44	68.538.877,21	98.877.854,65
10	+/- Bestandsveränderungen		-2.889.038,32	-2.889.038,32
S1	= Ordentliche Gesamterträge	7.185.655.104,29	9.870.718.924,75	17.056.374.029,04
11	- Personalaufwendungen	-1.852.945.762,39	-1.413.040.984,74	-3.265.986.747,13
12	- Versorgungsaufwendungen	-524.270.027,89	-63.300.406,10	-587.570.433,99
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	-739.099.665,98	-6.961.066.598,65	-7.700.166.264,63
14	- Bilanzielle Abschreibungen	-389.525.239,73	-739.801.796,95	-1.129.327.036,68
15	- Transferaufwendungen	-2.633.063.765,63	0,00	-2.633.063.765,63
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen	-948.874.656,57	-404.376.849,97	-1.353.251.506,54
S2	= Ordentliche Gesamtaufwendungen	-7.087.779.118,19	-9.581.586.636,41	-16.669.365.754,60
S3	= Ergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit (= Saldo S1 und S2)	97.875.986,10	289.132.288,34	387.008.274,44
17	+ Finanzerträge	194.644.484,54	70.784.324,92	265.428.809,46
18	+ Erträge aus assoziierten Aufgabenträgern	58.884.661,42	51.673.436,53	110.558.097,95
19	+ Zinsen, sonstige Finanzaufwendungen	-73.045.256,91	-356.829.093,62	-429.874.350,53
20	+ Aufwendungen assoziierten Aufgabenträgern	0,00	0,00	0,00
S4	= Gesamtfinanzergebnis	180.483.889,05	-234.371.332,17	-53.887.443,12
S5	= Ordentliches Gesamtergebnis (= S3 und S4)	278.359.875,15	54.760.956,17	333.120.831,32
21	+ Außerordentliche Erträge	453.085,15	1.505.296,86	1.958.382,01
22	- Außerordentliche Aufwendungen	-1.050,00	-5.479.232,57	-5.480.282,57
S6	= Außerordentliches Gesamtergebnis	452.035,15	-3.973.935,71	-3.521.900,56
S7	= Gesamtjahresergebnis (= S5 und S6)	278.811.910,30	50.787.020,46	329.598.930,76
23	+/- Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis		13.644.443,95	13.644.443,95
24	+/- Ergebnisvortrag	9.532.228,08	-9.532.228,08	0,00
25	+/- Entnahmen aus/Zuführung zu Rücklagen	3.824.440,88	-139.336.261,96	-135.511.821,08
S8	Gesamtbilanzüberschuss (= Saldo S7, Zeilen 23 bis 25)	292.168.579,26	-84.437.025,63	207.731.553,63

In der konsolidierten Ergebnisrechnung sind die zu konsolidierenden Bereiche des Hoheitshaushalts der LHM und der einbezogenen Gesellschaften berücksichtigt.

In den folgenden Ausführungen zum konsolidierten Jahresabschluss liegt der Schwerpunkt auf der Prüfung der Vorgehensweise mit den Teilprozessen der Konsolidierungstätigkeiten der Stadtkämmerei. Dieser Schwerpunkt wurde aufgrund der erstmaligen Konsolidierung risikoorientiert gewählt.

Für Erläuterungen und inhaltliche Ausführungen zu einzelnen Bilanzpositionen und Aufwands- und Ertragspositionen des konsolidierten Jahresabschlusses wird auf den Jahresabschluss der Stadtkämmerei verwiesen.

13 Erläuterungen und Feststellungen zum konsolidierten Jahresabschluss

13.1 Einhaltung von Fristvorschriften

Die Stadtkämmerei hat den ersten konsolidierten Jahresabschluss der Landeshauptstadt München zum 31.12.2018 aufgestellt und am 26.11.2019 im Finanzausschuss und am 27.11.2019 in der Vollversammlung des Stadtrats bekannt gegeben.

Der konsolidierte Jahresabschluss (Art. 102a GO) ist gemäß Art. 102 Abs. 2 GO innerhalb von 10 Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres aufzustellen. Das Haushaltsjahr der Landeshauptstadt München ist das Kalenderjahr (Art. 63 Abs. 4 GO). Damit ist der konsolidierte Jahresabschluss bis zum 31.10. des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres aufzustellen und sodann dem Stadtrat vorzulegen.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat den konsolidierten Jahresabschluss der LHM zum 31.12.2018 nach den Vorgaben der gemäß Art. 102 Abs. 2 GO fristgerecht aufgestellt und im Finanzausschuss am 26.11.2019 und in der Vollversammlung am 27.11.2019 fristgerecht bekanntgegeben.

Empfehlungen

- Es ist keine Empfehlung notwendig.

13.2 Formale Prüfung der konsolidierten Vermögens- und Ergebnisrechnung

Der konsolidierte Jahresabschluss der LHM zum 31.12.2018 enthält gemäß § 88 KommHV-Doppik eine konsolidierte Vermögensrechnung und eine konsolidierte Ergebnisrechnung.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die veröffentlichte konsolidierte Vermögensrechnung (siehe Anlage 1) sowie die konsolidierte Ergebnisrechnung (siehe Anlage 2) jeweils mit den dem Konsolidierungsleitfaden Bayern beigefügten Mustervorlagen abgeglichen.¹⁰ In den Mustervorlagen sind die Mindestgliederungen angegeben.

Ergebnis

- Die veröffentlichte konsolidierte Vermögensrechnung entspricht dem Muster, das gemäß Konsolidierungsleitfaden Bayern als Anlage 4 beigefügt ist, mit folgenden Abweichungen:

¹⁰ Die Anlage 3 des Konsolidierungsleitfaden Bayern stellt die Mustervorlage für die konsolidierte Ergebnisrechnung, die Anlage 4 die Mustervorlage für die konsolidierte Vermögensrechnung dar.

- In der Vermögensrechnung wurden 11 Positionen eingefügt, die nicht in der Mustervorlage des Konsolidierungsleitfadens Bayern enthalten sind.¹¹ Die eingefügten Positionen sind nachvollziehbar und erforderlich.
- 6 Positionen sind in der konsolidierten Vermögensrechnung nicht aufgeführt, die in der Mustervorlage des Konsolidierungsleitfadens Bayern enthalten sind. Dies ist nachvollziehbar, da die Posten für 2018 keinen Betrag aufweisen.
- Zu den genannten Ergänzungen und Abweichungen zu den Vorlagen wird im Konsolidierungsbericht 2018 keine Aussage getroffen.
- Bei der veröffentlichten konsolidierten Ergebnisrechnung gibt es keine Abweichungen zur Mustervorlage, die dem Konsolidierungsleitfaden Bayern als Anlage 3 beigefügt ist.
- In der konsolidierten Vermögens- und Ergebnisrechnung fehlen Spalten für die Vorjahreswerte und Veränderungen. Zu den fehlenden Vergleichswerten zum Vorjahr ist im Konsolidierungsbericht (Seite 29) eine entsprechende Erläuterung getroffen worden.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig Begründungen für eingefügte Positionen in die Vermögens- und Ergebnisrechnung in den Konsolidierungsbericht aufnehmen.
- Die Stadtkämmerei sollte in den Folgeabschlüssen die Vorjahreswerte und Veränderungen darstellen.

13.3 Konsolidierungskreis

13.3.1 Abgrenzung des Konsolidierungskreises dem Grunde nach

Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises bestimmt wesentlich den Informationsgehalt, die Aussagekraft und die Zielsetzung des konsolidierten Jahresabschlusses zur vollständigen und richtigen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns Kommune. Zum anderen bestimmt der Umfang des Konsolidierungskreises den zur Erstellung notwendigen Aufwand.¹²

Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises und die Form der Konsolidierung hängen neben der Rechtsform der einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger vor allem vom Grad der Einflussnahme der Kommune auf diese Aufgabenträger ab ([Tz. 26 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)).

Gemäß Art. 102a Abs. 1 GO sind mit dem Jahresabschluss der Kommune die Jahresabschlüsse der nachfolgend genannten nachgeordneten Aufgabenträger zu konsolidieren. Dabei handelt es sich um die Jahresabschlüsse

- der außerhalb der allgemeinen Verwaltung geführten Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z.B. Eigenbetriebe),
- der rechtlich selbständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital oder variablen Kapitalanteilen (verbundene Unternehmen und Beteiligungen),
- der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung und der gemeinsamen Kommunalunternehmen und
- der von der Gemeinde verwalteten rechtlich selbständigen kommunalen Stiftungen mit kaufmännischem Rechnungswesen.

¹¹ Aktivseite: Besonderes Anlagevermögen-Treuhandvermögen (MGS), Besonderes Umlaufvermögen-Treuhandvermögen (MGS), Forderungen nach KHG, Unselbständige Stiftungen (Aktiva), Ausgleichsposten nach KHG, Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung. Passivseite: Kapital-Treuhandvermögen (MGS), Sonderposten aus Fördermitteln nach dem KHG, Besondere Verbindlichkeiten-Treuhandvermögen (MGS), Verbindlichkeiten nach dem KH-Finanzierungsrecht, Unselbständige Stiftungen (Passiva).

¹² Vgl. Müller-Marqués Berger/ Krebs (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabchluss, Klatte: S. 85, Lehmitz/Kamp: S. 78.

Voraussetzung für die Einbeziehung in den Konsolidierungskreis ist nach Art. 102a Abs. 2 GO, dass die Kommune im Sinne des § 290 Abs. 1 HGB unmittel- oder mittelbar einen beherrschenden oder im Sinne des § 311 Abs. 1 HGB einen maßgeblichen Einfluss auf den nachgeordneten Aufgabenträger hat. Die Kriterien für das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses ergeben sich aus **Tz. 28 des Konsolidierungsleitfadens Bayern**, für das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses aus **Tz. 30 des Konsolidierungsleitfadens Bayern**. Daher ist für jeden einzelnen nachgeordneten Aufgabenträger zu prüfen, ob unmittelbar oder mittelbar ein beherrschender Einfluss (Art. 102a Abs. 2 Satz 1 GO) oder ein maßgeblicher Einfluss (Art. 102a Abs. 2 Satz 2 GO i. V. m. § 311 HGB) der Kommune vorliegt (**Tz. 27 des Konsolidierungsleitfadens Bayern**). Die Art des Einflusses bestimmt im Weiteren wie der einzelne nachgeordnete Aufgabenträger in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen ist.

Dem Konsolidierungsleitfaden Bayern ist ein „Ermittlungsschema zur Bestimmung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung“ als Anlage 2 beigefügt¹³ (im weiteren als Ermittlungsschema bezeichnet). Dieses Ermittlungsschema unterstützt die Kommunen bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises. Im **Konsolidierungsleitfaden Bayern (Tz. 39)** wird vorgeschlagen, dass im Vorfeld die erforderlichen Informationen zur Befüllung des Ermittlungsschemas mittels des „Erhebungsbogen Basisdaten“¹⁴ erhoben werden.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben das von der Stadtkämmerei vorgelegte Ermittlungsschema dahingehend geprüft, ob alle Aufgabenträger, die nach den Vorgaben des Art. 102a Abs. 1 GO **dem Grunde nach** im Konsolidierungskreis zu berücksichtigen sind, vollständig und mit der zutreffenden Beteiligungsquote erfasst wurden. Diese Bestandsaufnahme stellt eine notwendige Voraussetzung zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises dar.

Für unsere Prüfung haben wir einen Abgleich der Anzahl der im Hoheitsbereich zum 31.12.2018 bilanzierten Beteiligungsunternehmen, Zweckverbänden und Vereinen und der Angaben im Anhang zum Jahresabschluss für den Hoheitsbereich zum 31.12.2018 vorgenommen. Im Weiteren haben wir den Finanzdaten- und Beteiligungsbericht 2018 der LHM einbezogen. Wir haben die nachgeordneten Aufgabenträger des Konsolidierungskreises dem Grunde nach (gemäß Art. 102a Abs. 1 GO) in einer Übersicht zusammengestellt und dem Bericht als Anlage 3 beigefügt.

Bei unserer Prüfung zeigte sich folgender Sachverhalt:

- Im Ermittlungsschema sind neben dem Hoheitsbereich der LHM insgesamt 81 Aufgabenträger erfasst. Dabei handelt es sich um 35 Beteiligungsunternehmen in Privatrechtsform, 6 Eigenbetriebe, 1 Regiebetrieb nach Art. 88 Abs. 5 GO, die Bürgerstiftung München sowie um 38 von der LHM verwaltete kommunale rechtlich selbständige Stiftungen, die über ein kaufmännisches Rechnungswesen verfügen.

- Davon handelt es sich bei den 4 Gesellschaften München Ticket GmbH (100%), Beratung Vermittlung Qualifizierung Städtisches Klinikum München GmbH (100%), MediCenter GmbH

¹³ Das Ermittlungsschema ist auf der Internetseite des Bayerischen Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration abrufbar.

¹⁴ Der „Erhebungsbogen Basisdaten“ ist dem Konsolidierungsleitfaden Bayern als Anlage 1 beigefügt. Dieser ist auf der Internetseite des Bayerischen Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration abrufbar. Der Erhebungsbogen Basisdaten enthält die Mindestangaben für die nach Art. 102a GO in den Konsolidierungskreis dem Grunde nach einzubeziehenden Aufgabenträger. Dabei handelt es sich um Angaben u.a. zu Name, Sitz, Rechtsform, Art der Beteiligung, Höhe der Beteiligung, Quote der Beteiligung, Bilanzsumme, Verbindlichkeiten, darunter Kreditaufnahmen, Eigenkapital, Rückstellungen, Ertragslage, davon Betriebsaufwand, Angaben zum öffentlichen Zweck (Aufgabe) und zum Stand dessen Erfüllung, Zahl der im Haushalts-(Geschäfts-)jahr durchschnittlich beschäftigten Beamten und Arbeitnehmer.

am Klinikum Bogenhausen GmbH (100%) und aquabench GmbH (8,89%) um mittelbare Beteiligungen der LHM.¹⁵ Davon gibt es bei 2 Gesellschaften einen entsprechenden Hinweis. Mittelbar nachgeordnete Aufgabenträger sind gemäß **Tz. 40 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** in gleicher Weise wie die unmittelbaren nachgeordneten Aufgabenträger in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen.

- Im Ermittlungsschema nicht erfasst wurde das neue Beteiligungsunternehmen digital@M GmbH, das am 17.12.2018 gegründet wurde und zum 01.01.2019 seine operativen Tätigkeiten aufnehmen sollte. Weiter wurde die StKM Catering GmbH, eine 2018 gegründete 100%-Tochtergesellschaft der Städtisches Klinikum München GmbH, nicht aufgenommen. Hierbei handelt es sich um eine weitere mittelbare Beteiligung der LHM. Insofern wurde die Vollständigkeit nicht beachtet.

- Im Weiteren wurden 4 von der LHM verwaltete kommunale Stiftungen nicht aufgenommen, obwohl diese über ein kaufmännisches Rechnungswesen verfügen. Dabei handelt es sich um die „Rudolf und Berta Mathes-Stiftung“ (Bukr 9051), die „Berta und Ilse Hafferberg-Stiftung“ (Bukr 9006), die „Anna Krauß-Stiftung“ (Bukr 9062) und die Stiftung „URBS – DIE STADT“ (Bukr 9063). Insofern wurde die Vollständigkeit nicht beachtet.

- Auch sind 2 Vereine - bei denen seitens der LHM eine Mitgliedschaft besteht - nicht erfasst. Es handelt sich um den Erholungsflächenverein e.V. und den Heideflächenverein Münchner Norden e.V. Beide Vereine sind in den Finanzanlagen im Hoheitsbereich zum 31.12.2018 mit 0 € bilanziert. Sie verfügen über ein kaufmännisches Rechnungswesen und sind daher gemäß Art. 102a Abs. 1 GO in den Konsolidierungskreis aufzunehmen.

- Im Ermittlungsschema ist noch die Gesellschaft „WIN-Wohnen GmbH i.L.“ aufgeführt, obwohl deren Löschung im Handelsregister bereits 2017 vollzogen wurde.

- Die LHM ist darüber hinaus Mitgliedskommune in 8 Zweckverbänden. Diese sind in den Finanzanlagen im Hoheitsbereich mit 0 € bilanziert. Alle Zweckverbände verfügen über ein kamerales Rechnungswesen. Sie wurden richtigerweise nicht im Ermittlungsschema erfasst, da sie aufgrund des fehlenden kaufmännischen Rechnungswesens nicht zum Kreis der nachgeordneten Aufgabenträger im Sinne von Art. 102a Abs. 1 GO gehören.

- Bei den 4 Gesellschaften Stadtwerke München GmbH, GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH, GEWOFAG Wohnen GmbH und Messe München GmbH ist im Bezeichnungsfeld mit dem Hinweis „Konzern“ vermerkt, dass diese mit ihren (Teil-)Konzernabschlüssen in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen werden. Dies stellt nach **Tz. 41 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** eine zulässige Vereinfachung dar.¹⁶ Deren Tochtergesellschaften sind nicht separat im Ermittlungsschema erfasst. Dies ist daher nicht zu beanstanden.

- Die Beteiligungsquoten der nachgeordneten Aufgabenträger wurden nach den uns vorliegenden Unterlagen zutreffend erfasst. Die erfasste Beteiligungsquote der Bürgerstiftung

¹⁵ Die München Ticket GmbH ist zu 50% Tochtergesellschaft der Olympiapark GmbH und zu 50% Tochtergesellschaft der Gasteig München GmbH. Die Olympiapark GmbH und die Gasteig München GmbH sind 100% Tochtergesellschaften der LHM. Die „Beratung Vermittlung Qualifizierung Städtisches Klinikum München GmbH“ (BVQ-StKM) und die „MediCenter GmbH am Klinikum Bogenhausen GmbH“ sind 100%-Tochtergesellschaften der Städtisches Klinikum München GmbH. Die Städtisches Klinikum München GmbH ist eine 100%-Tochtergesellschaft der LHM. Bei der aquabench GmbH besteht das Beteiligungsverhältnis mit 8,89% über den Eigenbetrieb Münchner Stadtentwässerung.

¹⁶ Vgl. **Tz. 41 des Konsolidierungsleitfadens Bayern**: Erstellen einzubeziehende Aufgabenträger mit eigenen Tochterunternehmen eigene Konzernabschlüsse, kann zur Vereinfachung anstelle der jeweiligen Einzelabschlüsse dieser Teilkonzernunternehmen der (Teil-)Konzernabschluss für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses zugrunde gelegt werden.

München von 8% basiert nach Auskunft der Stadtkämmerei auf Zahlen des Jahres 2013. Die Beteiligungsquote für das Jahr 2018 errechnet sich mit 7,4%.¹⁷

- Bei keinem der erfassten nachgeordneten Aufgabenträger ist im Ermittlungsschema ergänzend zur Beteiligungsquote vermerkt, ob ein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss seitens der LHM vorliegt, obwohl sich daraus die Konsolidierungsmethode ergibt. Diese Angaben sind vom Ermittlungsschema derzeit grundsätzlich nicht vorgesehen. Sie stellen allerdings eine wesentliche Information für die weitere Konsolidierung dar.

Der Konsolidierungskreis dem Grunde nach ist **jährlich** für den jeweils aufzustellenden konsolidierten Jahresabschluss vollständig zu bestimmen. Dabei sind alle im Aufstellungsjahr aufgetretenen Zu- und Abgänge von Aufgabenträgern sowie Veränderungen bei Beteiligungsverhältnissen und -quoten zu berücksichtigen.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat zur Bestimmung der konsolidierungspflichtigen Aufgabenträger das dem Konsolidierungsleitfaden Bayern als Anlage 2 beigefügte „Ermittlungsschema zur Bestimmung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung“ verwendet.
- In diesem Ermittlungsschema hat die Stadtkämmerei als Bestandsaufnahme neben dem Hoheitsbereich der LHM weitere 81 nachgeordnete Aufgabenträger mit der Beteiligungsquote erfasst.
- Allerdings fehlen im Ermittlungsschema die Beteiligungsgesellschaft digital@M GmbH, die mittelbare Beteiligungsgesellschaft StKM Catering GmbH, 4 von der LHM verwaltete kommunale Stiftungen und 2 Vereine, bei denen seitens der LHM eine Mitgliedschaft besteht und die über ein kaufmännisches Rechnungswesen verfügen. Dagegen wurde die im Handelsregister bereits gelöschte Beteiligungsgesellschaft „WIN-Wohnen i.L.“ fälschlicherweise berücksichtigt. Die Zweckverbände, bei denen die LHM Mitgliedskommune ist, wurden aufgrund ihres kameralen Rechnungswesens richtigerweise nicht einbezogen.
- Es ergeben sich demzufolge 89 nachgeordnete Aufgabenträger, die gemäß Art. 102a Abs. 1 GO dem Grunde nach dem Konsolidierungskreis für den konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 zuzurechnen sind.
- Die Beteiligungsquoten der erfassten nachgeordneten Aufgabenträger wurden nach den uns vorliegenden Unterlagen - mit einer Ausnahme - zutreffend für das Jahr 2018 erfasst. Die angegebene Beteiligungsquote der LHM an der Bürgerstiftung München basiert auf Zahlen des Jahres 2013.
- Für keinen der erfassten nachgeordneten Aufgabenträger wurde vermerkt, welche Art der Einflussnahme seitens der LHM vorliegt. Ein möglicher Hinweis darauf ergibt sich daher derzeit lediglich anhand der erfassten Beteiligungsquote. Ob seitens der LHM eine mittelbare Beteiligung vorliegt, ist für die betroffenen Aufgabenträger vereinzelt vermerkt.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig sicherstellen, dass die nachgeordneten Aufgabenträger im Ermittlungsschema vollständig erfasst sind und alle unterjährigen Veränderungen (d.h. Zu- und Abgänge von Beteiligungen, Veränderung von Beteiligungsquoten und Firmenbezeichnungen) berücksichtigt werden. Dies stellt eine notwendige Voraussetzung dar, damit der Konsolidierungskreis dem Grunde nach auf Basis aktueller Daten zutreffend bestimmt werden kann.

¹⁷ Vgl. deren Bilanz zum 31.12.2018.

- Die Stadtkämmerei sollte das Ermittlungsschema um erklärende Spalten, z.B. zur Art der Einflussnahme und zur Art der Beteiligung ergänzen, da es sich hierbei um wichtige erläuternde Informationen zur Bestimmung der zutreffenden Konsolidierungsmethode der nachgeordneten Aufgabenträger handelt.

13.3.2 Ermittlung von nachgeordneten Aufgabenträgern von untergeordneter Bedeutung

Die Stadtkämmerei hat auf Basis der geprüften Einzel- und (Teil-)Konzernabschlüsse zum 31.12.2017 die Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ermittelt.

Nachgeordnete Aufgabenträger, die einem beherrschenden Einfluss oder einem maßgeblichen Einfluss der Kommune unterliegen, brauchen gemäß **Tz. 33** bzw. **Tz. 34 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** analog §§ 296 Abs. 2 HGB oder § 311 Abs. 2 HGB nicht in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen werden, wenn diese für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

Die LHM hat von der Erleichterungsmöglichkeit des Konsolidierungsleitfadens Bayern Gebrauch gemacht und im nächsten Schritt die Ermittlung der nachgeordneten Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung anhand des Ermittlungsschemas durchgeführt.¹⁸ Das Ermittlungsschema erfüllt eine Doppelfunktion, da man damit neben den nachgeordneten Aufgabenträgern von untergeordneter Bedeutung auch die konsolidierungspflichtigen nachgeordneten Aufgabenträger ermittelt.

Nach **Tz. 39 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** kann für die Beurteilung einer untergeordneten Bedeutung auf die Positionen Bilanzsumme, Verbindlichkeiten, Eigenkapital, Rückstellungen, Anlagevermögen oder Betriebsaufwand¹⁹ abgestellt werden. Diese „Positionen“ stellen sog. Sortierkriterien dar. Entsprechend der Beteiligungsquote der nachgeordneten Aufgabenträger errechnen sich die anteiligen²⁰ Positionswerte. Zur endgültigen Ermittlung der nachgeordneten Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung sind die anteiligen Positionswerte nach dem gewählten Sortierkriterium in absteigender Reihenfolge zu sortieren. Ein Auszug aus dem Ermittlungsschema ist unter Ziffer 3 des Berichts dargestellt.

Mit Beschluss der Vollversammlung des Stadtrates vom 16.12.2014 wurde auf Vorschlag der Stadtkämmerei die **Bilanzsumme** aufgrund ihrer Aussagekraft und Beständigkeit als maßgebliches Sortierkriterium zur Bestimmung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung festgelegt.

Als von **untergeordneter Bedeutung** können nachgeordnete Aufgabenträger dann eingeschätzt werden, wenn jeweils die Summe der einzelnen nach der Beteiligungsquote der Kommune gewichteten Positionen dieser Aufgabenträger insgesamt höchstens jeweils 5% der nach der Beteiligungsquote der Kommune gewichteten Summe der Positionen aller dem Grunde nach (Art. 102a Abs. 1 GO) in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger und der Kommune selbst repräsentieren (**Tz. 36 Konsolidierungsleitfaden Bayern**).

¹⁸ Das Ermittlungsschema ist dem Konsolidierungsleitfaden Bayern des StMI als Anlage 2 beigelegt und auf dessen Internetseite abrufbar. Das Ermittlungsschema verfügt über Formeleinträge zur Bestimmung der untergeordneten Bedeutung.

¹⁹ Zum Betriebsaufwand zählen die ordentlichen Aufwendungen zuzüglich Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen. Siehe Fußnote 4 zur Anlage 1 „Erhebungsbogen Basisdaten“ zum Konsolidierungsleitfaden Bayern.

²⁰ Im Ermittlungsschema wird statt anteilig der Begriff beteiligungsquoten-gewichtete Positionen verwendet.

Das bedeutet, dass in den konsolidierten Jahresabschluss die nach der anteiligen Summe der einzelnen Positionen sortierten nachgeordneten Aufgabenträger **soweit** einzubeziehen sind bis für jede der Positionen **über 95%** der anteiligen Gesamtsumme erreicht ist. Die übrigen nachgeordneten Aufgabenträger gelten als von **untergeordneter Bedeutung** und können von der Konsolidierung mittels Vollkonsolidierung bzw. Equity-Konsolidierung ausgenommen werden. Diese übrigen nachgeordneten Aufgabenträger sind gemäß **Tz. 34 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** als mit fortgeführten Anschaffungskosten bewertete Beteiligungen in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen. Sie werden in der konsolidierten Vermögensrechnung in den Finanzanlagen ausgewiesen. Dies hat unter anderem zur Folge, dass Leistungsbeziehungen zwischen der LHM und diesen Unternehmen und dieser Unternehmen untereinander wie mit „Dritten“ behandelt werden. Das Abhängigkeitsverhältnis, z.B. bei vergebenen Betriebsmittelzuschüssen wird dadurch nicht deutlich. Deshalb sollten jährlich die vergebenen Zuwendungen auch für diese nicht in die Konsolidierung einbezogenen Aufgabenträger separat dargestellt werden.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben das vorgelegte Ermittlungsschema als weiteren Schritt dahingehend geprüft, ob die Positionsdaten vollständig und zutreffend erfasst wurden und die Bestimmung der nachgeordneten Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung zutreffend nach den Vorgaben des Konsolidierungsleitfadens Bayern erfolgt ist. Dazu haben wir auch stichprobenhaft die Einzel- bzw. (Teil-)Konzernabschlüsse der einbezogenen Aufgabenträger eingesehen. Darüber hinaus haben wir die Formeln im Ermittlungsschema plausibilisiert.

Zur Ermittlung der Auswirkung der durch die Stadtkämmerei verwendeten Positionswerte aus 2017 auf die Zusammensetzung des Konsolidierungskreises, haben wir parallel die Positionsdaten für die nachgeordneten Aufgabenträger auf Basis der Bilanzwerte 2018 erfasst.

Bei unserer Prüfung zeigte sich folgender Sachverhalt:

- Die Stadtkämmerei hat neben dem Hoheitsbereich alle 81 im Ermittlungsschema erfassten nachgeordneten Aufgabenträger in die Ermittlung der untergeordneten Bedeutung einbezogen. Daraus errechnete sich eine anteilige Bilanzsumme von 44.079.691.508,44 €.

- Im Ermittlungsschema wurden insgesamt **74** nachgeordnete Aufgabenträger mit dem Hinweis „ist von **untergeordneter Bedeutung**“ gekennzeichnet. Für diese nachgeordneten Aufgabenträger summieren sich die relativen Anteile auf **3,07% der anteiligen Bilanzsumme**.²¹ Neben dem LHM Hoheitsbereich sind **7** nachgeordneten Aufgabenträger mit dem Hinweis „ist **konsolidierungspflichtig**“ gekennzeichnet. Diese sind daher mittels Vollkonsolidierung bzw. Equity-Konsolidierung in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen (siehe Ziffer 13.3.3 des Berichts)

- Die Stadtkämmerei hat für den LHM-Hoheitsbereich und für alle nachgeordneten Aufgabenträger im Ermittlungsschema die Positionsdaten, d.h. Bilanzsumme, Verbindlichkeiten, Eigenkapital, Rückstellungen, Anlagevermögen und Betriebsaufwand durchgängig auf Basis von Bilanzwerten des Jahres 2017 erfasst und nicht wie vorgesehen, auf Basis der Bilanzwerte des Jahres 2018. Dies geht aus einer entsprechenden Angabe in der Fußnote des vorgelegten Ermittlungsschemas hervor und hat sich auch bei unserer stichprobenhaften Prüfung der Einzel- und (Teil-)Konzernabschlüsse bestätigt. Auskunftsgemäß erfolgte dies, weil die aktuellen Einzelabschlüsse zu diesem Zeitpunkt nicht vollständig vorlagen.

Zur Abschätzung der Auswirkung der verwendeten Werte aus 2017 auf die Zusammensetzung des Konsolidierungskreises, haben wir parallel die Positionsdaten für die nachgeordneten Aufgabenträger auf Basis der Bilanzwerte 2018 erfasst. Es zeigte sich bei der anteiligen

²¹ Die Summe der anteiligen Bilanzsummen der 74 nachgeordneten Aufgabenträger beläuft sich auf Basis des Jahres 2017 insgesamt auf 1.353.606.091,71 €.

Bilanzsumme von 2017 auf 2018 insgesamt ein Anstieg um 1,5 Mrd. €. Die relativen Anteile der einzelnen nachgeordneten Aufgabenträger haben sich jedoch nur geringfügig verändert. Es ergab sich keine Auswirkung bei der Festlegung der konsolidierungspflichtigen Aufgabenträger.

- Bei den Positionsdaten zum Betriebsaufwand wurden neben dem ordentlichen Aufwand fälschlicherweise die Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen nicht mit berücksichtigt. In der Folge wurde ein zu niedriger Betriebsaufwand einbezogen.

- Bei den 3 (Teil-)Konzernen Stadtwerke München GmbH, GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH und GEWOFAG Wohnen GmbH wurden zulässigerweise die Positionswerte auf Basis der (Teil-)Konzernabschlüsse erfasst.²²

- Für die Flughafen München GmbH wurden die Positionsdaten aus dem auf Basis des IFRS-Standards erstellten Konzernabschluss erfasst. Da nach **Tz. 44 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** auf Basis von IAS/IFRS erstellte Konzernabschlüsse nicht in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen werden dürfen, ist gemäß Schreiben der Regierung von Oberbayern vom 01.08.2017 der Einzelabschluss der Flughafen München GmbH einzubeziehen. Nach unserer Kontrollberechnung hat sich bei Einbezug der Zahlen aus dem Einzelabschluss (Stand 31.12.2017), z.B. die anteilige Gesamt-Bilanzsumme um 588.020.194,10 € reduziert.²³ Entsprechend haben sich die anteiligen relativen Bilanzwerte aller nachgeordneten Aufgabenträger verändert. Auf die Anzahl und Zusammensetzung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ergab sich aber insgesamt keine Veränderung.

- Bei 5 nachgeordneten Aufgabenträgern lag eine Beteiligungsquote von weniger als 20% vor, womit nach der Beteiligungsquote davon auszugehen ist, dass für die LHM weder ein beherrschender noch ein maßgeblicher Einfluss vorliegt. Daher sind deren anteilige Positionswerte nicht mehr bei der Ermittlung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung zu berücksichtigen, sondern sind als mit fortgeführten Anschaffungskosten bewertete Beteiligungen in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen (**Tz. 31 Konsolidierungsleitfadens Bayern**). Trotzdem wurden die Zentrale Abrechnungsstelle für den Rettungsdienst in Bayern (2%), die ebz-bibliotheksservice GmbH (0,47%), die aquabench GmbH (8,89%), die Werk1.Bayern GmbH (10%) und die Bürgerstiftung (8%) in die Ermittlung einbezogen.²⁴ Die anteilige Bilanzsumme erhöhte sich dadurch insgesamt um 1.090.280,33 €. Bei der Anzahl und Zusammensetzung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung ergab sich aber keine Veränderung.

- Die Plausibilisierung der Formeln im Ermittlungsschema zeigte, dass für die Positionen Bilanzsumme, Verbindlichkeiten und Eigenkapital die letzte Zeile (d.h. der letzte Aufgabenträger) bei der Addition der Positionswerte nicht einbezogen wurde. Davon betroffen war die MEDIASCHOOL Bayern gGmbH (Beteiligungsquote 1%), die aufgrund des Formelfehlers mit ihrer anteiligen Bilanzsumme von 17.209,28 € nicht einbezogen wurde.

²² Vgl. **Tz. 41 des Konsolidierungsleitfadens Bayern**: Erstellen einzubeziehende Aufgabenträger mit eigenen Tochterunternehmen eigene Konzernabschlüsse, kann zur Vereinfachung anstelle der jeweiligen Einzelabschlüsse dieser Teilkonzernunternehmen der (Teil-)Konzernabschluss für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses zugrunde gelegt werden.

²³ Die Konzernbilanz der Flughafen München GmbH weist zum **31.12.2017** eine Bilanzsumme von 5.306.284 T€ aus, die im Ermittlungsschema mit 5.306.284.000,00 € erfasst wurde. Daraus errechnet sich aufgrund der Beteiligungsquote von 23,0% eine anteilige Bilanzsumme von 1.220.445.320,00 €. Die Einzelbilanz der Flughafen München GmbH weist zum 31.12.2017 eine Bilanzsumme von 2.749.687.503,92 € aus, dies ergibt eine anteilige Bilanzsumme von 632.428.125,90 €.

²⁴ Bei den in Klammern angegebenen Werten handelt es sich um die Beteiligungsquote der LHM an den Gesellschaften zum 31.12.2018.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat die Ermittlung der nachgeordneten Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung anhand des dem Leitfaden beigefügten Ermittlungsschemas vorgenommen.
- Die Stadtkämmerei hat vorgabegemäß das mit Stadtratsbeschluss festgelegte Kriterium „Bilanzsumme“ und nach dem Leitfaden mögliche Kriterium zur Ermittlung der nachgeordneten Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung herangezogen.
- Im Ermittlungsschema wurden **74 nachgeordnete Aufgabenträger** mit dem Hinweis „ist von **untergeordneter Bedeutung**“ gekennzeichnet. Dies entspricht einem Anteil von **3,07%** an der anteiligen Bilanzsumme. Damit wird die Anforderung erfüllt, dass die nachgeordneten Aufgabenträger einschließlich des Hoheitsbereichs mit **mindestens 95%** der anteiligen Bilanzsumme in den konsolidierten Jahresabschluss einzu beziehen sind.
- Die Stadtkämmerei hat im Ermittlungsschema für den Hoheitsbereich und für die 81 nachgeordneten Aufgabenträger die Positionsdaten zu Bilanzsumme, Verbindlichkeiten, Eigenkapital, Rückstellungen, Anlagevermögen sowie zu Betriebsaufwand vollständig aus den Einzel- bzw. (Teil-)Konzernabschlüssen erfasst. Allerdings wurden die Positionsdaten durchgängig auf Basis der Jahresabschlusswerte zum 31.12.2017 erfasst. Dadurch besteht das Risiko, dass der Konsolidierungskreis nicht zutreffend bestimmt wird. Obwohl unsere Kontrollberechnung jedoch keine Auswirkung auf die Festlegung des Konsolidierungskreises ergab, entspricht die Vorgehensweise nicht dem Konsolidierungsleitfaden. Für diesen Bereich wird ein **Prüfungsvorbehalt** formuliert.
- Bei der Position Betriebsaufwand wurden entgegen der Vorgabe neben dem ordentlichen Aufwand fälschlicherweise die Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen nicht mit berücksichtigt. In der Folge wurde ein zu niedriger Betriebsaufwand einbezogen.
- Bei der Flughafen München GmbH wurden die Daten aus dem IFRS-Konzernabschluss erfasst, obwohl die Gesellschaft mit ihrem Einzelabschluss in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen ist. Dies ist nicht nachvollziehbar. Unsere Kontrollberechnung ergab jedoch keine Auswirkung auf die Festlegung des Konsolidierungskreises. Durch die Vorgehensweise besteht das Risiko, dass der Konsolidierungskreis nicht zutreffend abgegrenzt werden kann.
- In die Ermittlung von Aufgabenträgern von untergeordneter Bedeutung wurden fälschlicherweise auch solche einbezogen, für die kein beherrschender bzw. maßgeblicher Einfluss der LHM vorliegt. Auch hier ergab unsere Kontrollberechnung keine Auswirkungen auf den Konsolidierungskreis. Durch die Vorgehensweise besteht das Risiko, dass der Konsolidierungskreis nicht zutreffend abgegrenzt werden kann.
- Die Summenformel im Ermittlungsschema bezieht für die Positionen gewichtete Bilanzsumme, Verbindlichkeiten und Eigenkapital die letzte Zeile im Ermittlungsschema nicht mit.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig im Ermittlungsschema bei der jährlichen Bestimmung der untergeordneten Bedeutung von Aufgabenträgern die Werte der Einzel- und (Teil-)Konzernabschlüsse basierend auf dem Geschäftsjahr des aufzustellenden konsolidierten Jahresabschlusses erfassen.
- Die Stadtkämmerei sollte den Betriebsaufwand künftig gemäß der Vorgabe im „Erhebungsbogen Basisdaten“ (Fußnote 4) zuzüglich der Zins- und sonstigen Finanzaufwendungen erfassen.
- Die Stadtkämmerei sollte darüber hinaus für die Flughafen München GmbH zukünftig die Bilanzwerte des Einzelabschlusses im Ermittlungsschema erfassen.

- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig die nachgeordneten Aufgabenträger für die weder ein beherrschender noch ein maßgeblicher Einfluss der LHM vorliegt, nicht mehr bei der weiteren Ermittlung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung berücksichtigen.
- Die Stadtkämmerei sollte die Formeln des Ermittlungsschemas vor der endgültigen Berechnung kontrollieren, damit sich keine unbemerkten Berechnungsfehler ergeben.

13.3.3 Festlegung des Konsolidierungskreises und der Konsolidierungsmethode

Die Stadtkämmerei hat für die Erstellung des ersten konsolidierten Jahresabschlusses den Konsolidierungskreis festgelegt. Dieser ist im Konsolidierungsbericht (Seite 31) dargestellt mit Angaben zur Konsolidierungsmethode, zum Einfluss und zur Einziehungspflicht für jeden nachgeordneten Aufgabenträger. Nachfolgende Übersicht zeigt den festgelegten Konsolidierungskreis ergänzt um die Beteiligungsquote und die relative anteilige Bilanzsumme sowie die aggregierte relative anteilige Bilanzsumme.

Lfd. Nr.	Aufgabenträger	Abk.	Beteiligungs-Quote	Konsolidierungs-Methode	Einfluss auf Aufgabenträger	Einbe-Ziehungs-pflicht	Anteilige Bilanzsumme %	Aggregierte Anteilige Bilanzsumme %
1	Hoheitsbereich der LHM	LHM					54,9%	54,9%
2	Konzern Stadtwerke München GmbH	SWM	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	ja	24,0%	78,9%
3	Konzern GEWOFAG Holding GmbH	GEW	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	ja	4,9%	83,8%
4	Konzern GWG Städtische München mbH	GWG	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	ja	4,1%	87,9%
5	Münchner Stadtentwässerung (Eigenbetrieb)	MSE	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	ja	3,6%	91,5%
6	Städtisches Klinikum München GmbH	SKM	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	ja	1,5%	93,0%
7	Abfallwirtschaftsbetrieb München (Eigenbetrieb)	AWM	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	ja	0,9%	93,9%
8	Konzern Flughafen München GmbH		23,00 %	Equity-Methode	maßgeblicher Einfluss	ja	2,7%	96,6%
9	Konzern Messe München GmbH		49,90 %	Equity-Methode	maßgeblicher Einfluss	ja	1,3%	97,8%
10	it@M Dienstleister für Informations- und Telekommunikationstechnik der Stadt München (Eigenbetrieb)	ITM	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	freiwillig	0,4%	98,2%
11	Münchner Kammerspiele (Eigenbetrieb)	MKS	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	freiwillig	0,3%	98,5%
12	Markthallen München (Eigenbetrieb)	MHM	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	freiwillig	0,1%	98,6%
13	Stadtgüter München (Eigenbetrieb)	SgM	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	freiwillig	0,04 %	98,7%
14	Anwesen Schloss Kempfenhausen (Regiebetrieb)	KPF	100,00 %	Vollkonsolidierung	beherrschender Einfluss	freiwillig	0,02 %	98,7%

Der Konsolidierungskreis umfasst neben dem Hoheitsbereich der Landeshauptstadt München insgesamt 13 nachgeordnete Aufgabenträger, die in den ersten konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 einbezogen wurden.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben geprüft, ob der Konsolidierungskreis zutreffend bestimmt wurde und für die einzelnen nachgeordneten Aufgabenträger die richtige Konsolidierungsmethode festgelegt wurde. Hierbei wurden u.a. die Gesellschaftsverträge zugrunde gelegt.

Bei der Prüfung zeigte sich folgender Sachverhalt:

Der von der Stadtkämmerei festgelegte Konsolidierungskreis entspricht **98,7% der anteiligen Bilanzsumme** über alle in die Ermittlung einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger. Für die Festlegung des Konsolidierungskreises hat die Stadtkämmerei durchgängig die Bilanzwerte der Jahresabschlüsse der nachgeordneten Aufgabenträger zum 31.12.2017 herangezogen, statt richtigerweise die Werte zum 31.12.2018. Wie bereits unter Ziffer 13.3.2 ausgeführt, ergaben sich nach unserer Kontrollberechnung dadurch aber keine Auswirkungen bei der Ermittlung der konsolidierungspflichtigen Aufgabenträger.

Im Rahmen der Ermittlung der Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung wurden 7 nachgeordnete Aufgabenträger als konsolidierungspflichtig gekennzeichnet (siehe Ziffer 13.3.2 des Berichts). Die Stadtkämmerei hat im Konsolidierungsbericht auch den Abfallwirtschaftsbetrieb München (Eigenbetrieb) als konsolidierungspflichtig definiert. Dies ist nicht zutreffend, da er im Ermittlungsschema als von untergeordneter Bedeutung gekennzeichnet wurde. Der Abfallwirtschaftsbetrieb München wurde freiwillig in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen.

Die LHM hat den Konsolidierungskreis für die Vollkonsolidierung auf freiwilliger Basis erweitert. Dazu wird im Konsolidierungsbericht (Seite 31) erläuternd ausgeführt: „Da es sich bei den Eigenbetrieben um gemeindliche Unternehmen handelt, die als Sondervermögen der Landeshauptstadt München ohne eigene Rechtspersönlichkeit geführt werden, werden diese aufgrund des Beschlusses der Vollversammlung des Stadtrates vom 16.12.2014 ebenfalls konsolidiert. Gleiches gilt für den Regiebetrieb Schloss Kempfenhausen.“ Dieser Einbezug steht im Einklang mit **Tz. 38 des Konsolidierungsleitfadens Bayern**, da es den Kommunen frei steht, auch Aufgabenträger von untergeordneter Bedeutung in den Konsolidierungskreis einzubeziehen.²⁵

Für 11 der nachgeordneten Aufgabenträger ist im Konsolidierungsbericht ein beherrschender Einfluss angegeben. Da für all diese Aufgabenträger eine Beteiligungsquote von 100% besteht, ist die Einschätzung nach den Gesellschaftsverträgen zutreffend. Einhergehend damit ist gemäß **Tz. 46 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** zutreffend die Vollkonsolidierung als Konsolidierungsmethode genannt.²⁶ Somit besteht der Vollkonsolidierungskreis aus dem LHM-Hoheitsbereich und 11 nachgeordneten Aufgabenträgern. Der Vollkonsolidierungskreis entspricht der anteiligen Bilanzsumme von 94,7%.

Für die 2 weiteren nachgeordneten Aufgabenträger (Messe München GmbH, Flughafen München GmbH) wird ein maßgeblicher Einfluss angegeben. Diese Einschätzung ist nach den Gesellschaftsverträgen und den Beteiligungsquoten zutreffend. Bei der Messe München GmbH liegt eine Beteiligungsquote der LHM von 49,9% und bei der Flughafen München GmbH eine Beteiligungsquote von 23,0% vor. Als Konsolidierungsmethode ist die Equity-Methode gemäß **Tz. 53 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** zutreffend angegeben.²⁷ Dieser sog. Assoziierungskreis entspricht 4% der anteiligen Bilanzsumme.

Im Konsolidierungsbericht wird weiter ausgeführt, dass die Aufgabenträger GEWOFAG, GWG und SWM mit ihren Konzernabschlüssen in den konsolidierten Jahresabschluss einfließen. Die übrigen Aufgabenträger werden mit ihren Einzelabschlüssen einbezogen.

Darüber wird im Konsolidierungsbericht ausgeführt, dass die verbleibenden Beteiligungen, bei denen die LHM weder einen beherrschenden noch maßgeblichen Einfluss besitzt, mit fortgeführten Anschaffungskosten aus dem Einzelabschluss der LHM übernommen und in der konsolidierten Vermögensrechnung als Finanzanlage ausgewiesen werden.

²⁵ **Tz. 38 Konsolidierungsleitfaden Bayern:** Im Übrigen steht es den Kommunen frei, Aufgabenträger, die ... als von untergeordneter Bedeutung einzuordnen sind, gleichwohl in den Konsolidierungskreis einzubeziehen

²⁶ Nachgeordnete Aufgabenträger die unmittelbar oder mittelbar einem beherrschenden Einfluss der Kommune unterliegen sind gemäß Art. 102a Abs. 2 Satz 1 GO im Rahmen einer Vollkonsolidierung nach §§ 300 bis 309 HGB in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen. Diese umfasst eine Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie eine Zwischenergebniseliminierung (**Tz. 46 Konsolidierungsleitfaden Bayern**).

²⁷ Nachgeordnete Aufgabenträger an denen der Kommune mindestens ein Fünftel der Stimmrechte zusteht und bei denen die Kommune einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik ausübt, sind ... im konsolidierten Jahresabschluss nach der Equity-Methode zu bilanzieren (**Tz. 53 Konsolidierungsleitfaden Bayern**).

Prüfungsergebnisse

- Der endgültige Konsolidierungskreis für den konsolidierten Jahresabschluss der LHM umfasst neben dem Hoheitsbereich der LHM insgesamt **13** nachgeordnete Aufgabenträger, die mit ihren Einzel- bzw. (Teil-)Konzernabschlüssen mit dem Jahresabschluss des LHM Hoheitsbereichs zu konsolidieren sind.
- Der festgelegte Konsolidierungskreis entspricht einer anteiligen Bilanzsumme von 98,7% auf Basis des Jahres 2017 statt 2018.
- Im Rahmen der Vollkonsolidierung sind neben dem LHM Hoheitsbereich 5 konsolidierungspflichtige und 6 gemäß Beschluss des Stadtrats freiwillig einbezogene nachgeordnete Aufgabenträger zu konsolidieren. Die Stadtkämmerei hat die Konsolidierungsmethode zutreffend bestimmt.
- Die Stadtkämmerei hat im Konsolidierungsbericht fälschlicherweise angegeben, dass der Abfallwirtschaftsbetrieb zu den gesetzlich konsolidierungspflichtigen Aufgabenträgern gehört. Dies ist nicht korrekt, da dieser aufgrund Stadtratsbeschluss auf freiwilliger Basis in den Konsolidierungskreis einbezogen wird.
- Die Messe München GmbH und die Flughafen München GmbH sind im Rahmen der Equity-Methode in den konsolidierten Jahresabschluss richtigerweise einzubeziehen. Die Stadtkämmerei hat die Konsolidierungsmethode zutreffend bestimmt.
- Für die übrigen Beteiligungsunternehmen der LHM wurde im Konsolidierungsbericht ausgeführt, dass diese mit ihren fortgeführten Anschaffungskosten in der konsolidierten Vermögensrechnung unter den Finanzanlagen ausgewiesen werden.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig den Konsolidierungskreis auf Basis der Bilanzwerte bestimmen, die dem Jahr des aufzustellenden konsolidierten Jahresabschluss entsprechen.
- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig zutreffend angeben, welche nachgeordneten Aufgabenträger konsolidierungspflichtig sind und welche freiwillig in den Konsolidierungskreis einbezogen werden.

13.4 Ordnungsmäßigkeit der einzubeziehenden Jahresabschlüsse

In den konsolidierten Jahresabschluss der LHM werden neben dem Jahresabschluss der LHM für den Hoheitsbereich die Jahresabschlüsse der mittels Vollkonsolidierung und Equity-Konsolidierung einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger einbezogen.

Bei den nachgeordneten Aufgabenträgern Stadtwerke München GmbH, GEWOFAG Holding GmbH und GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH hat die Stadtkämmerei die Vereinfachungsregel des **Konsolidierungsleitfadens Bayern (Tz. 75)** genutzt und die vorliegenden Konzernabschlüsse herangezogen. Bei den übrigen nachgeordneten Aufgabenträgern hat die Stadtkämmerei die Einzelabschlüsse einbezogen.

Unter den Voraussetzungen des IDW PS 320 n. F. kann der Konzernabschlussprüfer die Ergebnisse anderer Abschlussprüfer im Hinblick auf seine eigenen Prüfungsurteile verwerten. Insgesamt muss sichergestellt sein, dass für den Konzernabschluss als Ganzes hinreichende Prüfungssicherheit im Hinblick auf die geforderten Prüfungsaussagen erreicht wird.

Die in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen Einzel- und Teilkonzernabschlüsse der nachgeordneten Aufgabenträger wurden laut den Angaben in den Prüfberichten der jeweiligen Abschlussprüfer nach den handelsrechtlichen Vorgaben und entsprechend den berufsständischen Regelungen der Wirtschaftsprüfer geprüft.

Zu allen Jahresabschlüssen der im Rahmen der Vollkonsolidierung und zu At-Equity einbezogenen Aufgabenträgern lagen die Jahresabschluss-Prüfungsberichte mit den Bestätigungsvermerken der Abschlussprüfer vollständig vor. Für alle Jahresabschlüsse wurden uneingeschränkte Bestätigungsvermerke erteilt. Die Feststellung und Entlastung durch deren Gremien ist jeweils erfolgt.

Der Jahresabschluss zum 31.12.2018 für den Hoheitsbereich der LHM wurde durch den Rechnungsprüfungsausschuss geprüft. Die Prüfung hat keine Hinweise ergeben, die der Feststellung des Jahresabschlusses entgegenstehen. Der Jahresabschluss zum 31.12.2018 für den Hoheitsbereich der LHM wurde durch die Vollversammlung am 22.07.2020 festgestellt und die Entlastung erteilt.

13.5 Konsolidierungsvorbereitende Maßnahmen

13.5.1 Vereinheitlichung der Bilanzstichtage

Der Stichtag für den konsolidierten Jahresabschluss entspricht dem Stichtag für den Jahresabschluss der Landeshauptstadt München als Mutterunternehmen (Abs. 299 Abs. 1 HGB). Der Stichtag für den Jahresabschluss der Landeshauptstadt München ist das Kalenderjahr (Art. 63 Abs. 4 GO).

Der Theaterbetrieb „Münchner Kammerspiele“ (MKS) ist ein Eigenbetrieb der LHM, der auf freiwilliger Basis gemäß Beschluss der Vollversammlung des Stadtrats vom 17.12.2014 in den konsolidierten Jahresabschluss im Rahmen der Vollkonsolidierung einbezogen wird. Die Münchener Kammerspiele verfügen über einen abweichenden Bilanzstichtag, der vom 01.09. bis zum 31.08. des Folgejahres reicht. Alle anderen einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträgern weisen ein reguläres Wirtschaftsjahr vom 01.01. bis 31.12. auf.

Der **Konsolidierungsleitfaden Bayern (Tz. 59a)** bietet die Erleichterungsmöglichkeit, dass für im Rahmen der Vollkonsolidierung einbezogene Theaterbetriebe mit abweichendem Wirtschaftsjahr von 01.09. bis 31.08. des Folgejahres kein Zwischenabschluss aufgestellt werden muss. Allerdings sind Vorgänge von besonderer Bedeutung, die das zu vermittelnde Bild beeinträchtigen und zwischen dem Abschlussstichtag des nachgeordneten Aufgabenträgers und dem 31.12. liegen, im Konsolidierungsbericht anzugeben (**Tz. 60 Konsolidierungsleitfaden Bayern**).

Der Theaterbetrieb Münchener Kammerspiele wurde mit dem Einzelabschluss vom 01.09.2017 bis zum 31.08.2018 in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen.

Im Konsolidierungsbericht (Seite 29) wird zum Abschlussstichtag der nachgeordneten Aufgabenträger ausgeführt:

„Der konsolidierte Jahresabschluss der Landeshauptstadt München wird auf den Stichtag des Jahresabschlusses der Kernverwaltung (31. Dezember 2018) aufgestellt. Mit Ausnahme der Münchner Kammerspiele entspricht bei den nachgeordneten Aufgabenträgern das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr. Der Eigenbetrieb Münchener Kammerspiele hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.09. bis zum 31.08. Aufgrund der Erleichterungsvorschrift des Leitfadens Bayern (**Tz. 59 a**) wird auf die Aufstellung eines Zwischenabschlusses verzichtet.“

Im Konsolidierungsbericht wird weiter dazu ausgeführt, dass Vorgänge von besonderer Bedeutung, die das zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen und zwischen dem Abschlussstichtag der Münchner Kammerspiele und dem 31.12. liegen, sich nicht ergeben haben.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Bei unserer Durchsicht des geprüften Folgeabschlusses der Münchner Kammerspiele vom 01.09.2018 bis 31.08.2019 im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung ergaben sich keine Hinweise, dass zwischen dem 01.09. und 31.12.2018 Vorgänge von besonderer Bedeutung aufgetreten sind. Kriterien, wonach die Stadtkämmerei besondere Vorgänge bemisst, wurden nicht vorgelegt.

Für die übrigen in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger ist das Geschäftsjahr das Kalenderjahr.

Prüfungsergebnisse

- Der Theaterbetrieb Münchner Kammerspiele (MKS) ist ein Eigenbetrieb der LHM. Dieser wird auf freiwilliger Basis gemäß Beschluss der Vollversammlung des Stadtrats im Rahmen der Vollkonsolidierung in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen.
- Die Münchener Kammerspiele weisen ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.09. bis 31.08. des Folgejahres auf. Die übrigen nachgeordneten Aufgabenträger weisen ein reguläres Wirtschaftsjahr vom 01.01. bis 31.12. auf.
- Die Münchner Kammerspiele wurden mit ihrem Einzelabschluss vom 01.09.2017 bis 31.08.2018 in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen. Ein Zwischenabschluss wurde aufgrund der Vereinfachungsmöglichkeit aus dem **Konsolidierungsleitfaden Bayern (Tz. 59a)** zulässigerweise nicht erstellt.
- Die Erläuterungen im Konsolidierungsbericht dazu sind nachvollziehbar.
- Im Konsolidierungsbericht ist weiter ausgeführt, dass sich bei den MKS keine Vorgänge von besonderer Bedeutung zwischen dem 31.08.2018 und dem 31.12.2018 ergeben haben, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigt haben. Bei der Plausibilitätsprüfung ausgewählter Angaben im geprüften Folgeabschluss der MKS haben sich nachvollziehbar keine Hinweise auf derartige Vorgänge ergeben.
- Kriterien, wonach die Stadtkämmerei besondere Vorgänge bemisst, wurden nicht vorgelegt.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte auch bei den Folgeabschlüssen der Münchner Kammerspiele auf mögliche Vorgänge von besonderer Bedeutung zwischen dem 31.08. und 31.12. achten. Die Stadtkämmerei sollte entsprechende Kriterien festlegen, an denen sich eine solche besondere Bedeutung bemessen lässt.

13.5.2 Vereinheitlichung des Ausweises

Die Daten aus den Einzelabschlüssen der voll zu konsolidierenden Aufgabenträger werden mittels Überleitungstabellen (sog. Mappingtabellen) in ein einheitliches Kontenschema (sog. Positionsplan) für die Vermögens- und Ergebnisrechnung des konsolidierten Jahresabschlusses übergeleitet. Für den konsolidierten Jahresabschluss muss zunächst ein einheitlicher Positionsplan erarbeitet werden, damit die Überleitungstabellen erarbeitet werden können.

13.5.2.1 Aufbau des Positionsplans

Wesentliche Bedeutung bei der formellen Vereinheitlichung der Bilanzansätze der in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger kommt dem konzerneinheitlichen Positionsplan zu. Dieser sollte die Mindestgliederung der Vorgaben für die Vermö-

gensrechnung und für die Ergebnisrechnung abbilden.²⁸ Die Daten aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung der nachgeordneten Aufgabenträger sind auf das im Positionenplan für die Konsolidierung vorgegebene Muster zu vereinheitlichen.

Die Stadtkämmerei hat den Positionenplan für den konsolidierten Jahresabschluss im SAP-Modul SEM-BCS abgebildet. Den nachgeordneten Aufgabenträgern wurde der für den ersten konsolidierten Jahresabschluss maßgebliche Positionenplan mit Informationsschreiben für den konsolidierten Jahresabschluss vom 28.11.2018 durch die Stadtkämmerei bekanntgegeben (Anlage VII zum Informationsschreiben).

Der Positionenplan enthält 333 Positionenzeilen (Stand 10.02.2020). Der Positionenplan ist hierarchisch strukturiert und enthält Summen- und Einzelwertpositionen. Bei Summenpositionen endet die Positionsnummer mit „00“, bei Wertpositionen mit „10“.

Anhand der 1. Stelle der Positionsnummer ist erkennbar, dass es sich um eine Bilanzposition der Aktivseite (beginnend mit 1) bzw. der Passivseite (beginnend mit 2) bzw. um eine GuV-Position (beginnend mit 3) oder eine sog. Technische Position (beginnend mit 9) handelt. Jeder Position sind ein Vorzeichen und weitere Steuerungsattribute zugeordnet. Für Aktiv- und Aufwandspositionen ist ein „+“, für Passiv- und Ertragspositionen ist ein „-“ als Vorzeichen eingetragen.

Dieser Positionenplan stellt die Basis für die Erstellung der sog. Summenbilanz dar.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben den Positionenplan in SEM-BCS mit dem Gliederungsschema für die konsolidierte Ergebnisrechnung und für die konsolidierte Vermögensrechnung abgeglichen, die als Anlagen 3 und 4 dem Konsolidierungsleitfaden Bayern beigelegt sind. Darüber hinaus haben wir geprüft, ob die Positionen nach der Bezeichnung und Positionsnummer in der richtigen Bilanzstruktur angelegt sind. Wir haben der Stadtkämmerei unsere Feststellungen bereits während der Prüfung übermittelt.

Ergebnis

- In SEM-BCS ist ein Positionenplan für den konsolidierten Jahresabschluss der LHM definiert.
- Der Positionenplan der LHM entspricht dem Gliederungsschema der konsolidierten Vermögens- und Ergebnisrechnung nach dem Konsolidierungsleitfaden Bayern.
- Der an die nachgeordneten Aufgabenträger übermittelte Positionenplan stimmt mit dem in SEM-BCS abgebildeten Positionenplan überein.
- Die Positionen des Positionenplans sind in der richtigen Bilanz- und GuV-Struktur angelegt. Jede Einzelwertposition ist einer übergeordneten Summenposition zugeordnet. Bei den Wertpositionen sind die zutreffenden Vorzeichen eingetragen.
- Im Positionenplan ist nach der Bezeichnung eine „Testposition“²⁹ enthalten. Der Bilanzwert der LHM für 2018 wurde dadurch nicht verändert, da die Position keine Werte führt. Auskunftsgemäß wurde die Position keiner Position im veröffentlichten konsolidierten Jahresabschluss zugeordnet.
- Es zeigten sich kleinere formale Fehler (z.B. einzelne Einzelwertpositionen weisen die gleiche Bezeichnung wie die zugeordnete Summenposition auf, bei drei Summenpositionen ist das Vorzeichen nicht zutreffend eingetragen). Die Feststellungen dazu haben wir an die Stadtkämmerei bereits während der Prüfung übermittelt. Die Stadtkämmerei hat deren zeitnahe Bereinigung zugesagt. Bei den Positionen, die

²⁸ Vgl. Lehmitz/Kamp, Der kommunale Gesamtabschluss, 2009, Seite 163.

²⁹ Position 1115000010.

möglicherweise Auswirkungen auf die konsolidierte Vermögens- oder Ergebnisrechnung gehabt hätten, teilte die Stadtkämmerei mit, dass es sich um für das Jahr 2018 nicht bebuchte Positionen gehandelt hat. Diese Angabe war nachvollziehbar.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei nimmt die zugesagten Anpassungen im Positionsplan vor.
- Die Stadtkämmerei stellt weiter sicher, dass Testpositionen nicht im veröffentlichten konsolidierten Jahresabschluss zugeordnet werden.

13.5.2.2 Aufbau der Überleitungstabellen

Die Kommune und ihre nachgeordneten Aufgabenträger arbeiten nach unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften (z. B. KommHV-Doppik, HGB, KUV, EBV) mit unterschiedlicher Strukturierung und Tiefe ihrer Rechnungslegung (**Tz. 55 Konsolidierungsleitfaden Bayern**). Mittels Überleitungstabellen (sog. Mappingtabellen) werden die Daten (mit den lokalen Konten) aus der Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung der zu berücksichtigenden Aufgabenträger auf den einheitlichen Positionsplan der LHM überführt. Die fehlerfrei übernommenen Daten aus den Einzelabschlüssen führen dann zu einem einheitlichen Summenabschluss.

Die Mappingtabelle in SEM-BCS umfasst 6.031 Datensätze³⁰ (Stand: 10.02.2020). In dieser Mappingtabelle ist jeder einbezogene Aufgabenträger mit seinen lokalen Konten abgebildet. Jedes lokale Konto eines Aufgabenträgers ist einer Position im einheitlichen Positionsplan der LHM zugeordnet.

Nach Auskunft der Stadtkämmerei fanden zur Zuordnung der lokalen Kontenpläne diverse Termine mit den Aufgabenträgern zum Zwecke der gemeinsamen Plausibilitätsprüfung statt. Die Aufgabenträger mussten auch die Mappingtabelle auf Richtigkeit überprüfen. Darüber hinaus steht den Aufgabenträgern in SEM-BCS eine Transaktion zur Verfügung, die es jederzeit erlaubt, sich das Mapping (d.h. die Zuordnung des lokalen Kontos zur Position im konsolidierten Jahresabschluss) im System anzuschauen. Neue Konten melden die Aufgabenträger mittels Formblatt. Hier erfolgt bei Unklarheiten auskunftsgemäß immer eine Rücksprache der Stadtkämmerei mit den Aufgabenträgern.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Mappingtabelle in SEM-BCS auf Plausibilität geprüft, ob die lokalen Konten der einbezogenen Aufgabenträger nach der vorhandenen Kontenbezeichnung den zutreffenden Positionen im Positionsplan der LHM zugeordnet sind. Weitere Unterlagen (Kontenbeschreibungen der lokalen Kontenpläne etc.) lagen uns für diese Plausibilitätsprüfung nicht vor. Wir haben in die Plausibilitätsprüfung alle Kontenzuordnungen der nachgeordneten Aufgabenträger einbezogen (5.446 Datensätze). Die Zuordnung der lokalen Konten für den Hoheitsbereich der LHM in SAP EC-CS haben wir nicht geprüft. Wir haben der Stadtkämmerei unsere Feststellungen bereits während der Prüfung übermittelt.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat in SEM-BCS eine Überleitungstabelle aufgebaut. In dieser Mappingtabelle sind alle lokalen Konten der einbezogenen Aufgabenträger einer Position im Positionsplan der LHM zugeordnet. Auskunftsgemäß erfolgte die erstmalige Zuordnung in Abstimmung der Stadtkämmerei mit den Aufgabenträgern. Neue Kon-

³⁰ Von den 6.031 Datensätze weisen 5.951 Datensätze ein Gültigkeitsdatum ab 12/2017 und 80 Datensätze ein Gültigkeitsdatum ab 12/2019 auf.

ten werden von den Aufgabenträgern mittels Formblatt gemeldet, bei Unklarheiten erfolgen Abstimmungen mit den Aufgabenträgern.

- Durch den Aufbau der Mappingtabelle in SEM-BCS hat die Stadtkämmerei die systemtechnische Voraussetzung für die Übernahme der Meldedaten der Aufgabenträger in einen einheitlichen Positionsrahmen geschaffen.
- Unsere Plausibilitätsprüfung der in der Überleitungstabelle vorhandenen Kontenzuordnungen zeigte einzelne Auffälligkeiten, z.B.
 - Nach den Kontenbezeichnungen wurden kalkulatorische Konten und Verrechnungskonten einer Position zugeordnet, obwohl diese nicht in den konsolidierten Jahresabschluss einfließen dürfen. Sie müssten zum jeweiligen 31.12. einen Saldo von 0 € aufweisen.
 - Es zeigten sich einzelne Konten mit unklaren Kontenbezeichnungen oder mit unklaren Abkürzungen. Dadurch war die Zuordnung nicht nachvollziehbar.
 - 2 Konten waren nicht korrekt dem Anlagevermögen zugeordnet, diese hat die Stadtkämmerei bereits den sonstigen Ausleihungen zugeordnet.
 - Für einzelne Konten aus dem Bereich der Forderungen, Sonstigen Vermögensgegenstände, Unterwegs befindlichen Gelder und Liquide Mittel war die Abgrenzung nicht nachvollziehbar. Auch bei den Konten im Bereich der Aufwendungen und Erträge waren die Zuordnungen teilweise nicht nachvollziehbar. Damit besteht das Risiko, dass der Ausweis in der konsolidierten Vermögens- bzw. Ergebnisrechnung nicht in der zutreffenden Position erfolgt. Unsere Feststellungen haben wir an die Stadtkämmerei bereits während der Prüfung zur weiteren Klärung übermittelt. Die Stadtkämmerei hat mitgeteilt, dass sie die einzelnen Feststellungen im Herbst 2020 prüfen und die nötigen Anpassungen vornehmen wird.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei nimmt die nötigen Anpassungen in der Mappingtabelle in SEM-BCS vor. Darüber hinaus sollte die Stadtkämmerei prüfen, ob kalkulatorische und Verrechnungskonten in der Mappingtabelle eindeutig als solche gekennzeichnet werden können, damit die Meldedaten entsprechend ausgewertet werden können. Die Ergebnisse der Prüfung sollten dem Revisionsamt mitgeteilt werden.
- Die Stadtkämmerei sollte bei den einbezogenen Aufgabenträger darauf hinwirken, dass die in SEM-BCS mittels Meldedaten übergeleiteten kalkulatorischen und Verrechnungskonten zum Jahresabschluss keine Salden mehr aufweisen.

13.5.3 Übernahme der Meldedaten

Aus den übernommenen Meldedaten mit den Bilanz- und GuV-Werten der Aufgabenträger ist eine Summenbilanz und eine Summenergebnisrechnung zu erstellen.

Die Aufgabenträger des Vollkonsolidierungskreises spielen die Werte aus den Einzel- bzw. (Teil-)Konzernabschlüssen als Meldedaten in das SAP Modul SEM-BCS der LHM ein. Die Daten aus den Einzelabschlüssen, die mit den lokalen Konten versehen sind, werden im Rahmen der Übernahme in das SEM-BCS auf Basis der hinterlegten Überleitungstabelle auf den einheitlichen Positionsplan des Konzerns LHM gemappt. Während des Einspielprozesses werden die Meldedaten anhand der in SEM-BCS implementierten Prüffregeln validiert. Die fehlerfrei übernommenen Meldedaten aus den Einzel- und (Teil-)Konzernabschlüssen führen zu einem Summenabschluss. Systemtechnisch wird ein Übernahmeprotokoll für jede Datenübernahme mit entsprechenden Fehler- und Warnmeldungen erstellt. Bei auftretenden

Fehlermeldungen (z.B. aufgrund von unterschiedlichen Summen bei den Aktiva- und Passivwerten) sind die Meldedaten zu berichtigen und wiederholt einzuspielen.

Nach dem **Konsolidierungsleitfaden Bayern** sind die einzelnen Posten der Einzelabschlüsse III (Vermögensrechnung III, Ergebnisrechnung III) je Posten aufzuaddieren (Tz. 72). Der daraus entstehende Summenabschluss gliedert sich in eine Summenvermögensrechnung und eine Summenergebnisrechnung. Das heißt, es handelt sich zu diesem Zeitpunkt um eine Brutto-Addition. In diesem Summenabschluss sind noch die internen Verflechtungen zwischen Kommune und Aufgabenträgern enthalten (Tz. 73 **Konsolidierungsleitfadens Bayern**). Zur Vereinfachung kann die Kommune anstelle der jeweiligen Einzelabschlüsse dieser (Teil-)Konzernunternehmen den (Teil-)Konzernabschluss insgesamt für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses zugrunde legen (Tz. 70 i.V.m. Tz. 40 bis 44 **Konsolidierungsleitfaden Bayern**).

Die Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit der systemtechnischen Übernahme der Meldedaten wurde im Rahmen der IT-Prüfung des Revisionsamtes zum konsolidierten Jahresabschluss mit Prüfbericht „Informationstechnik für den Konzernabschluss 2018 - Konsolidierungssystem“ (Az. 9632.0_PG6_005_19) geprüft und dem Rechnungsprüfungsausschuss am 07.07.2020 vorgelegt. Darüber hinaus wurden durch das Revisionsamt die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Jahresabschlussdaten bei den einbezogenen Aufgabenträgern geprüft (siehe hierzu die Ausführungen unter Ziffer 17 des Berichts).

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die einzelnen Meldedateien der Aufgabenträger (Einzelsätze) mit den in SEM-BCS eingespielten Meldedaten (Summensätze) auf Basis der Bilanzsumme und der Summe der Aufwendungen und Erträge abgeglichen. Wir haben die Einspielprotokolle in SEM-BCS stichprobenhaft eingesehen. Das Einspielen der Meldedateien durch die Aufgabenträger wurde ohne Fehlermeldungen durchlaufen.

Für den konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 wurden die Meldedaten der Aufgabenträger auf 6.704 Summensätze in der sog. Kontierungsebene 00 des SEM-BCS aggregiert. Dies führte für die nachfolgenden Aufgabenträger zu folgenden Summenbilanz- und Summenergebniswerten:

Aufgabenträger	Meldedaten KE 00 – Summenabschluss I			
	Bilanzsummen	Summierte Aufwendungen	Summierte Erträge	Summierte Jahresergebnisse
LHM (Hoheit)	25.494.161.572,15 €	7.600.123.613,62 €	-8.008.860.588,15 €	412.561.415,41 €
AWM	384.886.770,45 €	219.752.752,83 €	-223.905.652,32 €	4.152.899,49 €
GEW (Konzern)	2.340.239.418,27 €	267.294.788,24 €	-273.804.112,59 €	6.509.324,35 €
GWG (Konzern)	1.999.024.221,40 €	209.883.309,24 €	-222.179.121,88 €	12.295.812,64 €
ITM	190.681.019,98 €	187.782.040,08 €	-186.831.113,26 €	-950.926,82 €
KPF	7.477.633,43 €	236.607,21 €	-354.855,80 €	118.248,59 €
MHM	47.132.013,56 €	17.506.595,11 €	-16.513.248,08 €	-993.347,03 €
MKS	119.659.730,57 €	40.516.797,14 €	-40.790.926,28 €	274.129,14 €
MSE	1.636.115.921,95 €	252.347.749,26 €	-272.235.114,59 €	19.887.365,33 €
SGM	15.695.909,48 €	6.947.410,94 €	-7.171.183,47 €	223.772,53 €
SKM	655.026.223,72 €	735.436.344,43 €	-727.090.199,93 €	-8.346.144,50 €
SWM (Konzern)	11.242.814.416,94 €	8.578.017.028,68 €	-8.658.637.649,19 €	80.620.620,51 €
Gesamt Ergebnis	44.132.914.851,90 €	18.115.845.036,78 €	-18.638.373.765,54 €	526.353.169,64 €

Prüfungsergebnisse

- Bei 8 nachgeordneten Aufgabenträgern basieren die Meldedaten auf deren Einzelabschlüssen. Bei 3 Gesellschaften (GWG, GEWOFAG und SWM) basieren die Meldedaten auf deren (Teil-)Konzernabschlüssen, was nach den Vorgaben des Konsolidierungsleitfadens Bayern zulässig ist. Dies wurde von der Stadtkämmerei entsprechend erläutert. Für den Hoheitsbereich der LHM basieren die Meldedaten auf den Jahresabschlusswerten, für die in SAP EC-CS³¹ die Konsolidierung der stadinternen Buchungskreise erfolgt.³²
- Die von den nachgeordneten Aufgabenträgern zur Verfügung gestellten Meldedateien stimmten mit den in SEM-BCS übernommenen Meldedaten auf Ebene der Sumsätze überein.
- Die eingespielten Meldedaten werden in der Konsolidierungssoftware SEM-BCS anhand systeminterner Prüfregeln automatisiert validiert. Nach den Einspielprotokollen in SEM-BCS wurden die Meldedaten aller Aufgabenträger ohne Fehlermeldungen durchlaufen. Die Protokolle wurden von uns eingesehen.
- Die aus den Einzel- und (Teil-)Konzernabschlüssen der in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen Aufgabenträger fehlerfrei in SEM-BCS in der Kontierungsebene 00 übernommenen Meldedaten führten wie vorgesehen zu einem ersten Sumschluss.

Empfehlungen

- Es ist keine Empfehlung notwendig.

13.5.4 Abgleich der Meldedaten mit den testierten Jahresabschlüssen

Die in SEM-BCS übernommenen Meldedaten der einbezogenen Aufgabenträger sollten mit den Werten des jeweiligen testierten Jahresabschlusses bzw. (Teil-)Konzernabschlusses übereinstimmen.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben aus den testierten Jahresabschlüssen der einbezogenen Aufgabenträger alle Bilanz- und GuV-Posten in einer Calc-Tabelle erfasst und mit den in SEM-BCS übernommenen Meldedaten auf Sumsatzebene abgeglichen. Darüber hinaus haben wir jeweils die Bilanzsumme und das Jahresergebnis der in SEM-BCS übernommenen Meldedaten mit den testierten Jahresabschlüssen bzw. (Teil-)Konzernabschlüssen der Aufgabenträger abgeglichen. In diesen Abgleich haben wir die Validierungswerte von 2 in SEM-BCS implementierten Prüfregeln einbezogen.³³

Die Bilanzposten in den Bilanzen der einbezogenen Aufgabenträger waren mit den Meldedaten in SEM-BCS weitgehend abstimbar, teilweise zeigten sich nachvollziehbare Verschiebungen aufgrund anderer Zuordnung der lokalen Konten der Aufgabenträger im Positionplan der LHM.

Im Rahmen der Überprüfung der Bilanzsummen mittels des in SEM-BCS durch eine Prüfregel ermittelten Aktiva- und Passivawerte zeigte sich bei 7 von 11 vollkonsolidierten Töchtern eine Abweichung im Vergleich zur Bilanzsumme in den jeweiligen testierten Abschlüssen. Die Abweichungen sind nach Aufklärung durch die Stadtkämmerei nachvollziehbar. Es han-

³¹ SAP EC-CS Enterprise Controlling Consolidation System.

³² Die Stiftungswerte wurden mangels aktueller technischer Möglichkeiten manuell erfasst.

³³ Eine Prüfregel ermittelt die Summe der via Meldedaten eingespielten Aktiva-Positionen und die Summe der Passiva-Positionen. Die ermittelten Aktiva- und Passiva-Werte werden in SEM-BCS gespeichert. Der Abgleich der beiden Werte muss Gleichstand ergeben, sonst tritt ein Fehler auf. Eine weitere Prüfregel ermittelt aus den eingespielten Aufwands- und Ertragspositionen das Jahresergebnis. Die Prüfregel erkennt die Aufwands- und Ertragspositionen anhand der im Positionplan vergebenen Vorzeichen. Der ermittelte Wert für das Jahresergebnis wird in SEM-BCS gespeichert.

delt sich dabei i.d.R. um Konten, die im Konzern als Forderungen gemappt wurden und in den jeweiligen Bilanzen der vollkonsolidierten Töchter als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden oder umgekehrt.

Die Stadtkämmerei hat folgende Auswirkungen auf die Konzernbilanz ermittelt:

Auswirkung auf Konzernbilanz	Euro	Gesamtwert aus Bilanz (Forderung, Verbindlichkeit, Rückstellung)	Notwendige Korrektur
Forderung zu niedrig	4.809.185,44	2.374.728.969,04	0,02 %
Verbindlichkeit zu niedrig	4.700.500,64	8.561.390.710,65	0,05 %
Rückstellung zu niedrig	108.684,80	9.354.195.289,02	0,00 %

Darüber hinaus ergab sich zwischen den Meldedaten und der (Teil-)Konzernbilanz der GWG eine Differenz i.H.v. 61.694.564,91 € Mio. €. Sie wurde von der Stadtkämmerei nachvollziehbar erläutert und ist i.H.v. 61.585.880,11 € auf den Bilanzausweis der Treuhandverbindlichkeiten / Forderungen gegenüber der MGS in der Konzernbilanz der GWG zurückzuführen. Diese Werte wurden daher nicht als Meldedaten in den Konzernabschluss übergeleitet. Dadurch hat sich eine diesbezüglich Anpassungsbuchung im Konzern erübrigt. Nach Auskunft der Stadtkämmerei soll die GWG künftig die Bilanzwerte einschließlich der Werte für das MGS-Treuhandvermögen melden. Diese werden zukünftig dann erst im Konzern eliminiert.

Bei den Werten der Ergebnisrechnungen zeigten sich in Bezug auf die Jahresergebnisse keine Abweichungen.

In Abstimmung mit der Stadtkämmerei wurde bereits im Zuge der Prüfung ein neues Formblatt erstellt. Mit diesem müssen die vollkonsolidierten Töchter künftig bestätigen, dass sie die Werte aus ihren testierten Jahresabschlüssen mit den Meldedaten abgeglichen haben. Dabei sind insbesondere die Bilanzsumme und das Jahresergebnis abzugleichen, da diese zwei Werte während des Einspielens der Meldedaten in SEM-BCS aufgrund der hinterlegten Prüfregeln automatisiert im Rahmen der Validierung errechnet werden. Darüber hinaus sind auftretende Abweichungen von den Aufgabenträgern zu begründen.

Ergebnis

- Im Rahmen der Überprüfung der in SEM-BCS eingespielten Werte mit den jeweiligen testierten Jahres- bzw. (Teil-)Konzernabschlüssen der vollkonsolidierten Töchter zeigten sich bei 7 von 11 Gesellschaften Abweichungen hinsichtlich der eingespielten Bilanzsumme zu der in den Abschlüssen testierten Bilanzsumme. Bei den Werten der Ergebnisrechnungen zeigten sich in Bezug auf die Jahresergebnisse keine Abweichungen.
- Die Abweichungen sind nach Aufklärung durch die Stadtkämmerei nachvollziehbar. Es handelt sich dabei i.d.R. um Konten, die im Konzern als Forderungen gemappt wurden und in den Bilanzen als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden oder umgekehrt. Die Stadtkämmerei hat teilweise bereits entsprechende Anpassungen der Mappingtabellen vorgenommen bzw. in den übrigen Fällen mit den Aufgabenträgern eine Anpassung in deren Kontenzuordnung vereinbart.
- Auch die Differenz zwischen Meldedaten und Konzernbilanz der GWG i.H.v. 61.694.564,91 € Mio. € ist nachvollziehbar erläutert und ist überwiegend auf den Bilanzausweis der Treuhandverbindlichkeiten / Forderungen gegenüber der MGS in der Konzernbilanz der GWG zurückzuführen. Diese Werte wurden nicht als Meldedaten in den Konzernabschluss übergeleitet. Die Stadtkämmerei hat mit der GWG geklärt, dass künftig die Bilanzwerte einschließlich der Werte für das MGS-Treuhandvermögen zunächst gemeldet und diese dann richtigerweise im Konzern eliminiert werden.

- Im Verlauf der Prüfung wurde durch die Stadtkämmerei ein neues Formblatt zum Abgleich der eingespielten Werte (Bilanzsumme und Jahresüberschuss) mit den Werten aus den testierten Abschlüssen für die vollkonsolidierten Töchtern entwickelt und den Aufgabenträgern für den Folgeabschluss bereits zur Verfügung gestellt.

Empfehlungen

- Die Werte der testierten Einzel- bzw. (Teil-)Konzernabschlüsse sollten künftig mit den in SEM-BCS übernommenen Meldedaten übereinstimmen.
- Die Stadtkämmerei wirkt darauf hin, dass die vollkonsolidierten Töchter anhand des neuen Formblatts die Werte ihrer testierten Abschlüsse mit den in SEM-BCS eingespielten Werten jeweils abgleichen. Nicht vermeidbare Abweichungen sind im Sinne der Nachvollziehbarkeit von den Aufgabenträgern zu erläutern.
- Die Stadtkämmerei sollte zusätzlich die Bilanzwerte der testierten Abschlüsse mit den in SEM-BCS eingespielten Meldedaten, ggf. unter Heranziehen des neuen Formblatts, nochmals abgleichen. Die Auswirkung nicht vermeidbarer Abweichungen sollte von der Stadtkämmerei ermittelt und im Konsolidierungsbericht dargestellt werden.

13.5.5 Prüfung der Anpassungsbuchungen

Im Konsolidierungsbericht des konsolidierten Jahresabschlusses (Seite 32) der Stadtkämmerei wird ausgeführt, dass die Summe der Einzelabschlüsse und die einbezogenen (Teil-)Konzernabschlüsse in der Vollkonsolidierung zu einem Summenabschluss führen und dass aus diesem Summenabschluss die internen Verflechtungen zwischen der Kernverwaltung und den nachgeordneten Aufgabenträgern sowie zwischen den Aufgabenträgern untereinander eliminiert werden.

Die Stadtkämmerei hat vor den Konsolidierungsmaßnahmen verschiedene Anpassungsbuchungen vorgenommen. Es handelte sich dabei um manuelle Buchungen, die auskunftsgemäß von der Stadtkämmerei nach Abstimmung mit den vollkonsolidierten Töchtern zur Korrektur und Anpassung der eingespielten Meldedaten erfolgten. Insgesamt wurden 98 Korrektur-/Anpassungsbuchungen durchgeführt.³⁴ Die Anpassungsbuchungen erfolgten in SEM-BCS in der sog. Kontierungsebene 10.

Die Bilanzsumme des auf Basis der eingespielten Meldedaten erstellten Summenabschlusses hat sich in Folge der vorgenommenen Anpassungsbuchungen um insgesamt 130.968.509,22 € reduziert.

- Die Veränderung der Bilanzsumme resultiert i.H.v. 113.017.950,92 € daraus, dass die Verrechnungskonten des Kassenverbundes Eigenbetriebe im Konzernverbund im Rahmen der Anpassungsbuchungen eliminiert wurden. Dazu erfolgten 10 Buchungen mit der Belegart 340 „Umgliederung Kassenverbund“. Nach dem Fachkonzept Konzernabschluss ist die Umgliederung der Verrechnungskonten des Kassenverbunds als Anpassungsbuchung der Meldedaten in der Kontierungsebene 10 (KE 10) vorgesehen. Bei der Umgliederung der Konten des Kassenverbundes handelt es sich jedoch bereits um eine Eliminierung konzerninterner Verflechtungen.

- Die weiteren Anpassungsbuchungen führten zu einer Veränderung der Bilanzsumme i.H.v. 17.950.558,30 €. Dazu erfolgten 88 Buchungen mit den Belegarten 250 bis 261³⁵. Nach Aus-

³⁴ Die Anzahl der Stornobuchungen wurden hierbei nicht mitgezählt.

³⁵ Belegart 250/251: Korrektur Einzelabschluss, da dieser nicht korrekt war (auch Partnerfehler), wenn Korrektur im Einzelabschluss nicht gemacht wird (250 ohne / 251 mit Invertierung). Belegart 260/261: Einzelabschluss ist korrekt; Korrektur Konzern, wenn Korrektur im Einzelabschluss nicht gemacht wird (260 ohne / 261 mit Invertierung).

kunft der Stadtkämmerei werden diese Belegarten für Anpassungen an den eingespielten Meldedaten genutzt. Die Belegarten 260/261 sind für Buchungen vorgesehen, die den Konzern betreffen und die ggf. auch bereits Eliminierungen von Konzernverflechtungen darstellen. Nach unserer Plausibilisierung der Buchungen lagen den Anpassungsbuchungen verschiedene Sachverhalte zugrunde. Auskunftsgemäß hat die Stadtkämmerei bei den erfolgten Anpassungsbuchungen keine strikte Trennung entsprechend der Buchungssachverhalte vorgenommen. Als Folge daraus kann kein klar abgegrenzter Summenabschluss erstellt werden, da mit den erfolgten Anpassungsbuchungen ggf. bereits Eliminierungen von konzerninternen Verflechtungen getätigt wurden.

Die manuell erfolgten Anpassungsbuchungen erfolgten bei einzelnen Geschäftsvorfällen ohne Buchungstext (Belegtext). Die Stadtkämmerei hat für alle Anpassungsbuchungen richtigerweise digitale Buchungsanordnungen erstellt. Teilweise enthielten die Buchungsanordnungen keine aussagekräftige Benennung des Buchungssachverhalts. Die Nachvollziehbarkeit in der Prüfung war dadurch nicht vollständig gegeben.

Die Anpassungsbuchungen in der Kontierungsebene 10 sind dafür vorgesehen, dass vor den anschließenden Konsolidierungsmaßnahmen eine notwendige Bereinigung des Summenabschlusses erfolgen kann. Der sich daraus ergebende Summenabschluss stellt die Grundlage für die Konsolidierungsmaßnahmen zur Eliminierung der konzerninternen Verflechtungen dar. Im BI-Bericht 6000_Bilanz_GuV werden die Belegarten der Kontierungsebene 10 zusammengefasst dargestellt.

Nach der Fachliteratur zu SEM-BCS werden manuelle Buchungen in der Regel für Korrektur- und Anpassungsbuchungen genutzt. Im Rahmen der Konsolidierungsvorbereitung können manuelle Buchungen entweder auf der Kontierungsebene 01 (Korrektur Meldedaten) oder auf der Kontierungsebene 10 (Konzernanpassungen) erfolgen.³⁶

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Anpassungsbuchungen anhand der vorgelegten Buchungsanordnungen plausibilisiert und in SEM-BCS nachvollzogen. Im Weiteren haben wir die Auswirkungen der Anpassungsbuchungen auf die veröffentlichten Zahlen im konsolidierten Jahresabschluss stichprobenweise nachvollzogen. Für die Prüfung haben wir den SAP BI-Bericht 6000_Bilanz_GuV herangezogen.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat die Verrechnungskonten des Kassenverbundes der Eigenbetriebe, wie im Fachkonzept Konzernabschluss vorgesehen, in der Kontierungsebene 10 umgegliedert. Dies führt dazu, dass sich die Bilanzsumme der eingespielten Meldedaten um 113.017.950,92 € reduziert hat. Hierbei handelt es sich um keine Anpassung von Meldedaten, sondern bereits um eine Konsolidierungsmaßnahme zur Eliminierung von Verflechtungen im Konzernverbund. Durch die vorgezogene Buchung wird die ermittelte Summenbilanz II als Basis für die nachfolgende Konsolidierung im BI-Bericht nicht zutreffend dargestellt.
- Die Stadtkämmerei hat weitere Anpassungsbuchungen mit den Belegarten 250 bis 261 durchgeführt. Diese führten zu einer Reduzierung der Bilanzsumme der eingespielten Meldedaten um 17.950.558,30 €. Auskunftsgemäß hat die Stadtkämmerei bei den vorgenommenen Anpassungsbuchungen keine strikte Trennung der Belegar-

³⁶ Die Kontierungsebene 01 wird für Korrekturen an den Meldedaten genutzt, d.h. es werden inhaltliche Fehler der gemeldeten Daten mithilfe von Buchungen korrigiert. Die Kontierungsebene 10 wird für Anpassungsbuchungen genutzt, um die HBI-Summenbilanz auf die HBII-Summenbilanz überzuleiten. Es werden also keine Fehler in der Meldung korrigiert, sondern Sachverhalte angepasst, die aus Konzernsicht anders dargestellt werden, als in den einzelgesellschaftlichen Abschlüssen. Im Unterschied zur Kontierungsebene 01 wird die Kontierungsebene 10 beim Geschäftsjahreswechsel auf sich selbst vorgetragen, d.h. die Saldo vorträge bleiben auf Kontierungsebene 10 stehen.

ten bei den zugrunde liegenden Sachverhalten vorgenommen. Nach unserer Prüfung handelt es sich bei den Anpassungsbuchungen teilweise um eine Korrektur der Meldedaten. Teilweise führten diese ggf. bereits zu einer Eliminierung von Verflechtungen im Konzernverbund. Dies hat zur Folge, dass der Summenabschluss II nicht klar abgrenzbar ist und es zu einer Verzerrung der Darstellung führen kann.

- Die manuell erfolgten Anpassungsbuchungen erfolgten bei vereinzeltten Geschäftsvorfällen ohne Buchungstext (Belegtext). Teilweise enthielten die Buchungsanordnungen keine aussagekräftige Benennung des Buchungssachverhalts. Dadurch war ihre Nachvollziehbarkeit erschwert.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte die Umgliederung der Verrechnungskonten des Kassenverbands Eigenbetriebe künftig erkennbar als Konsolidierungsmaßnahme darstellen, damit die Summenbilanz II korrekt abgegrenzt werden kann. Die Stadtkämmerei hat dies im Verlauf der Prüfung bereits zugesagt.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig bei Anpassungsbuchungen eine strikte Trennung einhalten zwischen tatsächlichen erforderlichen Korrekturen der eingespielten Meldedaten und Buchungen, die bereits Eliminierungen von Konzernverflechtungen darstellen. Eliminierungsbuchungen sind unter eigenen Belegarten zu buchen. Dies ist erforderlich, damit künftig die Summenbilanz II zutreffend abgegrenzt dargestellt werden kann. Die hierfür genutzten Belegarten und wiederkehrende Buchungssachverhalte sollten im Fachkonzept Konzernabschluss erläutert werden. Dies hat die Stadtkämmerei im Laufe der Prüfung bereits zugesagt.
- Manuell durchgeführte Anpassungsbuchungen sind zukünftig mit einem aussagekräftigen Buchungstext zu hinterlegen. In den Buchungsanordnungen sind die Buchungssachverhalte nachvollziehbar darzustellen.

13.5.6 Ordnungsmäßigkeit des Summenabschlusses

Die Summenbilanz stellt den Ausgangspunkt für die nachfolgenden Konsolidierungsmaßnahmen dar.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die vorgenommenen Anpassungsbuchungen an den Meldedaten und die daraus resultierenden Veränderungen in der Summenbilanz und -ergebnisrechnung nachvollzogen. Hierzu haben wir die Werte aus dem BI-Bericht 6000_Bilanz_GuV einbezogen.

Nachfolgende Übersicht zeigt je Aufgabenträger die Höhe der Veränderung des Summenabschlusses ausgehend von den Meldedaten in Folge der vorgenommenen Anpassungsbuchungen:

Aufgabenträger	Summenbilanz			Summenergebnisrechnung		
	Summenbilanz I aufgrund der Meldedaten KE 00	Anpassungs- buchungen KE10	Summenbilanz II Nach Anpassungs- buchungen in KE 10	Su.Ergebnisse I aufgrund der Meldedaten KE 00	Anpassungs- buchungen KE 10	Su.Ergebnisse II Nach Anpassungs- buchungen KE 10
LHM (Hoheit)	25.494.161.572,15 €	-106.989.129,95 €	25.387.172.442,20 €	412.561.415,41 €	-2.057.572,53 €	410.503.842,88 €
AWM	384.886.770,45 €		384.886.770,45 €	4.152.899,49 €		4.152.899,49 €
GEW (Konzern)	2.340.239.418,27 €	-9.609.499,48 €	2.330.629.918,79 €	6.509.324,35 €	2.637.707,92 €	9.147.032,27 €
GWG (Konzern)	1.999.024.221,40 €	-5.136.110,88 €	1.993.888.110,52 €	12.295.812,64 €	-966.817,72 €	11.328.994,92 €
ITM	190.681.019,98 €	-9.233.119,23 €	181.447.900,75 €	-950.926,82 €		-950.926,82 €
KPF	7.477.633,43 €		7.477.633,43 €	118.248,59 €		118.248,59 €
MHM	47.132.013,56 €		47.132.013,56 €	-993.347,03 €		-993.347,03 €
MKS	119.659.730,57 €		119.659.730,57 €	274.129,14 €		274.129,14 €
MSE	1.636.115.921,95 €	-129.003,20 €	1.635.986.918,75 €	19.887.365,33 €	-975.124,40 €	18.912.240,93 €
SGM	15.695.909,48 €		15.695.909,48 €	223.772,53 €		223.772,53 €
SKM	655.026.223,72 €	-55.966.949,17 €	599.059.274,55 €	-8.346.144,50 €	-10.330.299,68 €	-18.676.444,18 €
SWM (Konzern)	11.242.814.416,94 €	56.095.302,69 €	11.298.909.719,63 €		-35.806.960,41 €	-35.806.960,41 €
Gesamt	44.132.914.851,90 €	-130.968.509,22 €	44.001.946.342,68 €	445.732.549,13 €	-47.499.066,82 €	398.233.482,31 €

Die in der Übersicht ausgewiesenen Werte entsprechen den Werten im BI-Bericht 6000_Bilanz_GuV.

Durch die manuell vorgenommenen Anpassungsbuchungen³⁷ an den eingespielten Meldedaten der Aufgabenträger hat sich ausgehend von den Meldedaten der nachgeordneten Aufgabenträger die Bilanzsumme der Summenbilanz um 130.968.509,22 €, der Jahresüberschuss der Summenergebnisrechnung um 47.499.066,82 € reduziert. Sie erfolgten u.a. für die Sachverhalte Umgliederung des Kassenverbands zwischen der LHM und den Eigenbetrieben i.H.v. 113.017.950,92 € (siehe hierzu Ziffer 13.5.5 des Berichts). Die Buchungen waren buchhalterisch nachvollziehbar.

Die höchsten Anpassungen gemessen an der Bilanzsumme sowie der Ergebnisrechnung erfolgten beim LHM-Hoheitsbereich sowie bei den Tochtergesellschaften Städtisches Klinikum München GmbH und (Teil-)Konzern Stadtwerke München GmbH.

Die in obiger Übersicht unter Summenbilanz II und Summenergebnisse II ausgewiesenen Werte stellen die Ausgangsbasis für die anschließend erfolgten Konsolidierungsmaßnahmen dar. Auf Basis dieser Werte bestimmte sich die Höhe der Aufrechnungsdifferenzen in Folge der Eliminierungen der konzerninternen Verflechtungen.

Im BI-Bericht 6000_Bilanz_GuV wird derzeit in der Kontierungsebene 10 nicht nach Anpassungs- und Eliminierungsbuchungen unterschieden. Damit kann die Spalte „Summenabschluss“ nicht entsprechend abgegrenzt dargestellt werden.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat nach Einspielen der Meldedaten insgesamt 98 manuelle Anpassungsbuchungen in SEM-BCS in der Kontierungsebene 10 vorgenommen. Die manuellen Anpassungsbuchungen waren buchhalterisch nachvollziehbar. Auskunftsgemäß erfolgte keine klare Abgrenzung zwischen Anpassungs- und Eliminierungsbuchungen.
- Durch die Anpassungsbuchungen hat sich die Summenbilanz auf Basis der Meldedaten um 130.968.509,22 € auf einen Wert von 44.001.946.342,68 € reduziert. Der Jahresüberschuss in der Summenergebnisrechnung wird um einen um 47.499.066,82 € niedrigeren Wert ausgewiesen.
- Dieser Summenabschluss stellte die Ausgangsbasis für die konzerninternen Eliminierungen dar. Allerdings wurde dieser um die Beträge zu niedrig ausgewiesen, soweit es sich bei den vorgenommenen Anpassungsbuchungen bereits um konzerninterne

³⁷ Die Anpassungsbuchungen erfolgten in der Kontierungsebene 10 mit den Belegarten 250 bis 261 und 340.

Eliminierungsvorgänge handelte. Dies betrifft v.a. die Umgliederung der Verrechnungskonten des Kassenverbands Eigenbetriebe i.H.v. 113.017.950,92 €.

- Der BI-Bericht 6000_Bilanz_GuV fasst bisher die Buchungen der Konsolidierungsebene 10 in einer Spalte zusammen. Daher kann der Summenabschluss systemtechnisch derzeit nicht abgegrenzt von den erfolgten Eliminierungsbuchungen ausgewiesen werden.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte bei den einbezogenen Unternehmen des Vollkonsolidierungskreises darauf hinwirken, dass Anpassungen bereits in den Einzel- bzw. (Teil-)Konzernabschlüssen erfolgen, damit künftig anschließende manuelle Anpassungsbuchungen entfallen bzw. reduziert werden können.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig Anpassungsbuchungen, bei denen es sich bereits um konzerninterne Eliminierungen handelt, erkennbar mit eigenen Belegarten buchen. Dies trägt dazu bei, dass eine zutreffende buchhalterische Abgrenzung des Summenabschlusses als Ausgangsbasis für die anschließenden Konsolidierungsmaßnahmen zur Eliminierung der konzerninternen Beziehungen erfolgen kann. Des Weiteren wird damit auch die Voraussetzung geschaffen, dass der Umfang der konzerninternen Verflechtungen des Konzerns LHM transparent dargestellt werden kann. Die Stadtkämmerei hat die Umsetzung dazu bereits im Verlaufe der Prüfung zugesagt.
- Die Stadtkämmerei sollte darauf hinwirken, dass der BI-Bericht 6000_Bilanz_GuV dahingehend geändert wird, dass die Spalte Summenabschluss ohne Eliminierungsbuchungen dargestellt werden kann. Die Stadtkämmerei hat auch hierzu die Umsetzung bereits im Verlaufe der Prüfung zugesagt.

13.5.7 Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung

Für den Hoheitsbereich der LHM und ihre nachgeordneten Aufgabenträger gelten unterschiedliche Rechnungslegungsvorschriften. Die Rechnungslegungsvorschriften sehen unterschiedliche Vorgaben zu Ansatz und Bewertung einzelner Positionen der Vermögens- bzw. Ergebnisrechnung vor. Im Zuge der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses sind Ansatz und Bewertung der einzelnen Positionen zu überprüfen und nach den Richtlinien der Kommune einheitlich neu auszuüben (Tz. 62 f. [Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)). Maßgeblich für den konsolidierten Jahresabschluss sind die für den Hoheitsbereich der LHM geltenden Regelungen der KommHV-Doppik.

Als Erleichterungsmöglichkeit kann nach [Tz. 65 des Konsolidierungsleitfadens Bayern](#) im Zuge der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses auf die Vereinheitlichung von Ansatz und Bewertung verzichtet werden. Hiervon hat die LHM Gebrauch gemacht und dies im Konsolidierungsbericht gemäß § 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d i.V.m. § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik erläutert.

Eine Ausnahme hiervon stellen die Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen der nachgeordneten Aufgabenträger dar. Nach § 72 Abs. 4 KommHV-Doppik besteht ein Ansatzverbot, daher müssten diese im Rahmen der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses eliminiert werden. Dies erfolgt vor der Konsolidierung. Nach Auskunft der Stadtkämmerei wurden für den ersten konsolidierten Jahresabschluss von den Aufgabenträgern keine Meldedaten für diese Position übergeben. Die Stadtkämmerei hat diesbezüglich von den nachgeordneten Aufgabenträgern bisher keine Negativmeldung angefordert.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Jahresabschlüsse der nachgeordneten Aufgabenträger daraufhin durchgesehen, ob selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte ausgewiesen wurden. Es zeigte sich, dass, keine entsprechenden Bilanzposten vorhanden sind.

Darüber hinaus ergab unsere Durchsicht der Mappingtabelle in SEM-BCS keine lokalen Konten der Aufgabenträger, die der im Positionsplan vorgesehenen Position „Selbst erstellte Vermögensgegenstände“ zugeordnet sind.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat bezüglich der Meldung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen von den nachgeordneten Aufgabenträgern bisher keine Negativmeldung angefordert.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig eine Negativmeldung anfordern.

13.5.8 Aufdeckung stiller Lasten und stiller Reserven

Bei der Erstkonsolidierung wird davon ausgegangen, dass die LHM die im Rahmen der Vollkonsolidierung einzubeziehenden Tochtergesellschaften zum Stichtag erworben hat.

Die Kapitalkonsolidierung ist auf Grundlage der Erwerbsmethode nach der Neubewertungsmethode nach § 301 HGB i.V.m. Art 102a Abs. 2 Satz 1 GO durchzuführen.

Daher sind die in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger mit ihren Zeitwerten zu dem für die Erstkonsolidierung maßgeblichen Zeitpunkt nach Art. 102a Abs. 2 Satz 1 GO i.V.m. § 301 Abs. 2 HGB anzusetzen. Im Rahmen dieser Neubewertung sind grundsätzlich sämtliche zu diesem Zeitpunkt vorhandene stille Reserven und stille Lasten aufzudecken (vgl. [Tz. 80 Satz 4 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)).

Als Erleichterungsmöglichkeit kann nach [Tz. 80 Satz 5 i.V.m. Tz. 70 des Konsolidierungsleitfadens Bayern](#) auf die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten verzichtet werden. Hier von hat die LHM Gebrauch gemacht und dies im Konsolidierungsbericht gemäß § 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d i.V.m. § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik erläutert.

13.6 Kapitalkonsolidierung

13.6.1 Grundlagen der Kapitalkonsolidierung

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung sind Kapitalverflechtungen innerhalb des Konzerns Stadt zu eliminieren. Die Beteiligungsbuchwerte der nachgeordneten Aufgabenträger im Jahresabschluss der LHM, die im Wege der Vollkonsolidierung in den konsolidierten Abschluss einfließen, werden mit dem anteiligen Eigenkapital der nachgeordneten Aufgabenträger verrechnet. Liegt eine 100%-Beteiligung vor, ist jeweils das gesamte Eigenkapital einzubeziehen. Es sind die Positionen, die üblicherweise in Position A. Eigenkapital ausgewiesen sind, einzubeziehen. Dadurch wird eine Doppelerfassung von Anteilen an verbundenen Unternehmen der LHM und des Kapitals der vollkonsolidierten Töchter im konsolidierten Jahresabschluss vermieden.

Die Kapitalkonsolidierung ist nach [Tz. 80 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) (§ 301 Abs. 1 HGB entsprechend) als Erwerbsmethode nach der Neubewertungsmethode durchzuführen. Nach dem Grundsatz des Einzelerwerbs wird dabei davon ausgegangen, dass die Kommune nicht nur Anteile am Eigenkapital des voll zu konsolidierenden nachgeordneten Aufgabenträgers, sondern vielmehr dessen Vermögensgegenstände, Schulden, Sonderposten und Rechnungsabgrenzungsposten einzeln erworben hat. Im Rahmen dieser Neubewertung sind grundsätzlich sämtliche zu diesem Zeitpunkt vorhandene stille Reserven und Lasten aufzudecken. Jedoch eröffnet [Tz. 70 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) das Wahlrecht, auf die Aufdeckung stiller Reserven zu verzichten. Die Stadtkämmerei hat von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht und auf die Aufdeckung stiller Reserven und der damit korrespondierenden Neubewertung der Vermögensgegenstände sowie Schulden verzichtet.

Ist ein Mutterunternehmen erstmals zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind nach § 301 Abs. 2 Satz 3 f. HGB zur Vereinfachung die Wertansätze der einzubeziehenden Töchter zum Zeitpunkt des Beginns des ersten entsprechenden Konzerngeschäftsjahres verwenden (vgl. DRS 23 Tz. 14)³⁸. Zeitpunkt des Beginns des Konzerngeschäftsjahres für den ersten konsolidierten Jahresabschluss der LHM ist damit der 01.01.2018. Inso-

³⁸ DRS 23 Tz. 14: Ist ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet [...] sind nach § 301 Absatz 2 Satz 3 f. HGB der Kapitalkonsolidierung die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Die Kapitalkonsolidierung ist dabei zum Zeitpunkt des Beginns des Konzerngeschäftsjahrs vorzunehmen.

fern besteht hierfür eine Abweichung vom für die Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung herangezogenen Zeitpunkt zum 31.12.2018. Dies steht im Einklang mit § 301 Abs. 2 S. 3 f. HGB.

Bei der erstmaligen Verrechnung der Beteiligungsbuchwerte mit dem Eigenkapital der nachgeordneten Aufgabenträger (Erstkonsolidierung) ergeben sich dann Unterschiedsbeträge, wenn sich die Werte nicht in gleicher Höhe gegenüberstehen.

Ist der Beteiligungsbuchwert der Kommune höher als das Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträgers, ist die Differenz als aktiver Unterschiedsbetrag (Geschäfts- oder Firmenwert) darzustellen. Ist der Beteiligungsbuchwert niedriger als das Eigenkapital, liegt ein passiver Unterschiedsbetrag vor.

Aus der Kapitalkonsolidierung können sich aufgrund der Konsolidierungstechnik sog. technische Unterschiedsbeträge ergeben (vgl. DRS 23 Tz. 109 ff. bzw. DRS 23 Tz. 141 ff. i.V.m. § 301 HGB).

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben zunächst die in die Kapitalkonsolidierung einbezogenen Tochterunternehmen ermittelt und die Berechnung der Unterschiedsbeträge zum 01.01.2018 nachvollzogen. In einem weiteren Schritt haben wir die von der Stadtkämmerei durchgeführten Anpassungen der technischen aktiven und passiven Unterschiedsbeträge einiger vollkonsolidierter Tochterunternehmen geprüft. Darüber hinaus haben wir die Folgekonsolidierung zum 31.12.2018 betrachtet. Wir haben die ausgeführten Buchungen der Kapitalkonsolidierung nachvollzogen. In die Prüfung haben wir das Fachkonzept Konzernabschluss einbezogen.

13.6.2 Kapitalkonsolidierung im konsolidierten Jahresabschluss der LHM

Für die Erstkonsolidierung hat die Stadtkämmerei zunächst die Beteiligungsbuchwerte der LHM sowie die Eigenkapitalwerte der einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger zum 31.12.2017 (entspricht dem 01.01.2018) herangezogen und jeweils mit dem Eigenkapital des nachgeordneten Aufgabenträger verrechnet. (vgl. Tz. 79 **Konsolidierungslaufplan Bayern**). Daraus errechneten sich für die einbezogenen Aufgabenträger des Vollkonsolidierungskreises nachfolgend aufgeführten Unterschiedsbeträge:

Aufgabenträger Vollkonsolidierungskreis	Beteiligungsquote	Finanzanlage LHM zum 31.12.2017	Eigenkapital nAT aus Einzelabschluss zum 31.12.2017	Rechnerisch ermittelter Unterschiedsbetrag zum 01.01.2018	Art des Unterschiedsbetrag
Abfallwirtschaftsbetrieb München AWM	100,00	0,00	-36.488.412,91	-36.488.412,91	passiv
Münchner Stadtentwässerung MSE	100,00	0,00	-194.858.879,74	-194.858.879,74	passiv
it@M Dienstleister für Informations- und Telekommunikationstechnik	100,00	0,00	-4.442.722,97	-4.442.722,97	passiv
Stadtgüter München SgM	100,00	5.920.000,00	-11.171.678,31	-5.251.678,31	passiv
Münchner Kammerspiele MKS	100,00	500.000,00	-44.639.030,33	-44.139.030,33	passiv
Regiebetrieb Anwesen Schloss Kempfenhausen KPF	100,00	2.472.472,21	-6.462.628,88	-3.990.156,67	passiv
Konzern Stadtwerke München GmbH SWM	100,00	4.072.027.626,82	-5.319.205.820,93	-1.247.178.194,11	passiv
Konzern GEWOFAG Holding GmbH	100,00	253.746.288,54	-689.135.388,65	-435.389.100,11	passiv
Konzern GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH	100,00	321.727.622,00	-663.060.195,39 €	-341.332.573,39 €	passiv
Summe		4.656.394.009,57 €	-6.969.464.758,11 €	-2.313.070.748,54 €	passiv

Städtisches Klinikum München SKM	100,00	210.250.000,00 €	-75.883.488,70 €	134.366.511,30 €	aktiv
Markthallen München MHM	100,00	2.556.450,00	755.454,74 €	3.311.904,74 €	aktiv
Summe		212.806.450,00 €	-75.128.033,96 €	137.678.416,04 €	aktiv

Die Spalte Eigenkapital wird mit Vorzeichen - ausgewiesen, da Herkunft Passivseite

Der Beteiligungsbuchwert war in neun Fällen niedriger als das Eigenkapital (passiver Unterschiedsbetrag). Bei zwei Unternehmen ergab sich ein aktiver Unterschiedsbetrag. Die Differenzen wären in der konsolidierten Vermögensrechnung als aktiver Unterschiedsbetrag (Geschäfts- oder Firmenwert) im Immateriellen Vermögen und als passiver Unterschiedsbetrag (Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung) als letzte Position im Eigenkapital auszuweisen (Tz. 81 Konsolidierungsleitfaden Bayern).

Durch die Verrechnung ergaben sich zum 01.01.2018 zunächst passive Unterschiedsbeträge i.H.v. 2,3 Mrd. € und aktive Unterschiedsbeträge i.H.v. 137,7 Mio. €.

In weiteren Schritten hat die Stadtkämmerei die rechnerisch ermittelten Unterschiedsbeträge auskunftsgemäß aufgrund einzelner Sachverhalte in den Einzelabschlüssen, die Auswirkungen auf das Eigenkapital der nachgeordneten Aufgabenträger zum 31.12.2017 hatten, angepasst.

Aufgabenträger Vollkonsolidierungskreis	U B	Rechnerisch ermittelter Unterschiedsbetrag zum 01.01.2018	Aktive / Passive latente Steuern Einzelabschluss zum 31.12.2017 ==> (-) Erhö. pass. UB (+) Vermind. pass UB	Ausleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter zum 31.12.2017 ==> passiver UB mindert sich	Sacheinlage LHM in GWG (Kapital) Einzelabschluss zum 31.12.2017 ==> passiver UB mindert sich	Kapitaleinlage LHM in Kapitalrücklage SKM im Geschäftsjahr 2018 ==> aktiver UB mindert sich	Anpassungen von Rückstellungen der nAT aus Vorjahren ==> (-) Erhö. pass. UB (+) Vermi pass. UB (-) Vermi akt. UB (+) Erhö. akt. UB	Angepasster Unterschiedsbetrag zum 01.01.2018
AWM	p	-36.488.412,91					-199.761,77	-36.688.174,68
MSE	p	-194.858.879,74					-5.636.418,66	-200.495.298,40
IT@M	p	-4.442.722,97						-4.442.722,97
SgM	p	-5.251.678,31					-181.991,75	-5.433.670,06
MKS	p	-44.139.030,33					-166.365,00	-44.305.395,33
KPF	p	-3.990.156,67						-3.990.156,67
SWM	p	-1.247.178.194,11	-37.860.097,00	121.148.701,25			-335.338.763,03	-1.499.228.352,89
GEWOFAG	p	-435.389.100,11	87.706.955,74	20.211.720,45				-327.470.423,92
GWG	p	-341.332.573,39	22.227.510,68	214.622,95	31.847.271,00			-287.043.168,76
Summe		-2.313.070.748,54	72.074.369,42	141.575.044,65	31.847.271,00		-341.523.300,21	-2.409.097.363,68
SKM	a	134.366.511,30				-24.781.000,00	-50.507.584,01	59.077.927,29
MHM	a	3.311.904,74					105.979,40	3.417.884,14
Summe		137.678.416,04				-24.781.000,00	-50.401.604,61	62.495.811,43

Durch die vorgenommenen Anpassungen ergaben sich zum 01.01.2018 *letztendlich* passive Unterschiedsbeträge i.H.v. 2,409 Mrd. € und aktive Unterschiedsbeträge i.H.v. 62,5 Mio. €. Diese wurden im Konsolidierungsbericht bei der Position Ergebnissrücklage für die einzelnen Aufgabenträger genannt.

Die Anpassungen der Unterschiedsbeträge gehen auf folgende Sachverhalte zurück:

Aktive und passive latente Steuern

Die passiven Unterschiedsbeträge der (Teil-)Konzerne Stadtwerke München GmbH, der GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH und der GEWOFAG Holding GmbH wurden um die aktiven bzw. passiven latenten Steuern aus deren Abschlüssen zum 31.12.2017 angepasst.

Dies erfolgte nach Erläuterung der Stadtkämmerei, da im durch den Konsolidierungsleitfaden vorgegebenen verbindlichen Mindest-Gliederungsschema zum konsolidierten kommunalen Jahresabschluss ein entsprechender Ausweis von latenten Steuern nicht vorgesehen ist.

Latente Steuern werden originär ergebniswirksam gebildet und beeinflussen insoweit die Positionen Ergebnis-/Gewinnrücklagen bzw. Gewinn-/Verlustvortrag. Die Rücknahme erfolgt dann ebenso über diese Positionen, so dass sich das konsolidierungsrelevante Eigenkapital entsprechend ändert. Die Rücknahme der aktiven latenten Steuern mindert den Unterschiedsbetrag, die Rücknahme der passiven latenten Steuern erhöht ihn.

Die einbezogenen Werte entsprechen dem Ausweis in den (Teil-)Konzernabschlüssen der Gesellschaften. Inwiefern latente Steuern ausgewiesen werden müssen, sofern latente Steuern anfallen, ist derzeit nicht geregelt (siehe hierzu auch Ziffer 9.2 des Berichts).

- Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter

Ebenso wurden bei den (Teil-)Konzernen Stadtwerke München GmbH, GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH und GEWOFAG Holding GmbH die Unterschiedsbeträge um die „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“, die in den jeweiligen Abschlüssen zum 31.12.2017 im Eigenkapital enthalten sind, gemindert.

Nach Erläuterung der Stadtkämmerei sind die „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ im konsolidierten Jahresabschluss in der Position Eigenkapital gesondert auszuweisen und daher nicht in das konsolidierungspflichtige Eigenkapital einzubeziehen.

Die einbezogenen Werte entsprechen dem Ausweis in den (Teil-)Konzernabschlüssen der Gesellschaften. Dies ist nachvollziehbar.

- Sacheinlage LHM in die GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH

Überdies wurde der passive Unterschiedsbetrag des (Teil-)Konzerns GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH um eine Sacheinlage i.H.v. 31.847.271,00 € der LHM in die Gesellschaft gemindert.

Die Sacheinlage wurde im Geschäftsjahr 2017 zusammen mit einer Barkapitaleinlage i.H.v. 23.025.000,00 € (insgesamt i.H.v. 54.872.271,00 €) beschlossen, der Eintrag ins Handelsregister erfolgte im Geschäftsjahr 2018.

Die Sacheinlage hat den Beteiligungsbuchwert in der Bilanz der LHM zum 31.12.2017 nicht erhöht. Die Bareinlage hat den Beteiligungsbuchwert der LHM in der Bilanz der LHM zum 31.12.2017 bereits erhöht. Dies wurde aus Vereinfachungsgründen vorgenommen.

Die GWG hat in ihrem Einzelabschluss 2017 diese in der gesonderten Position B) „Zur Durchführung einer beschlossenen Kapitalerhöhung geleistete Einlagen“ i.H.v. 54.872.271,00 € ausgewiesen.

Die Stadtkämmerei hat den Betrag i.H.v. 54.872.271,00 € in die Berechnung des rechnerischen Unterschiedsbetrags einbezogen, obwohl dieser nach DRS 23 Tz. 35³⁹ nicht Teil des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals ist.

Im Anschluss hat die Stadtkämmerei aufgrund des unterschiedlichen Ausweises von Beteiligungsbuchwert der LHM und Kapital der GWG die Sacheinlage i.H.v. 31.847.271,00 € wieder herausgerechnet.

Die Berücksichtigung der 54.872.271,00 € „Position B. „Zur Durchführung einer beschlossenen Kapitalerhöhung geleistete Einlagen“ war nicht richtig. Die anschließende Korrektur i.H.v. 31.847.271,00 € war insofern nachvollziehbar und notwendig.

Eine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag hat sich aufgrund der Korrektur nicht ergeben.

- Kapitaleinlage LHM in die Kapitalrücklage der Städtische Klinikum München GmbH

Der aktive Unterschiedsbetrag der Städtisches Klinikum München GmbH wurde um die Kapitalrücklage i.H.v. 24.781.000,00 € gemindert, die die Städtisches Klinikum München GmbH im Geschäftsjahr 2018 von der LHM erhalten hat. Die LHM hat ihrerseits hierfür in ihrer Bilanz 2018 eine Rückstellung i.H.v. 24.781.000,00 € in Anspruch genommen (Rückstellungsverbrauch). Durch die Kapitalrücklage im Geschäftsjahr 2018 wurde das Eigenkapital der Städtisches Klinikum München GmbH zum 31.12.2018 erhöht.

³⁹ Nach DRS 23 Tz. 35 sind bei Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft regelmäßig das gezeichnete Kapital, die Kapitalrücklage, die Gewinnrücklagen, der Ergebnisvortrag, das Jahresergebnis sowie die Neubewertungsrücklage Teil des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals.

Die Stadtkämmerei hat den aktiven Unterschiedsbetrag zum 01.01.2018 um diese Kapitalrücklage des Geschäftsjahres 2018 gemindert. Nach Angaben der Stadtkämmerei erfolgte dies, um den vorherigen Verlust der Gesellschaft aus dem Jahr 2017 i.H.v. 23,2 Mio. € auszugleichen. Die Kapitaleinlage der LHM (die erst in 2018 erbracht wurde) und das Eigenkapital der Gesellschaft erhöhte, steht in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Verlust aus 2017.

Die Behandlung des Sachverhalts durch die Stadtkämmerei ist insofern nicht zutreffend, da es sich tatsächlich um einen Vorgang aus 2018 handelt, der das Ergebnis aus 2017 nicht berührt. Die Kapitaleinlage 2018 wäre daher erst im Rahmen der Folgekonsolidierung zum 31.12.2018 zu berücksichtigen gewesen.

Durch die Vorgehensweise der Stadtkämmerei ergab sich eine Auswirkung auf den aktiven Unterschiedsbetrag in dieser Höhe bei der Städtisches Klinikum München GmbH.

- Anpassungen von Rückstellungen

Darüber hinaus wurden die Unterschiedsbeträge einiger vollkonsolidierter Töchter um Rückstellungen korrigiert, die in deren Einzelabschlüssen zum 31.12.2017 bilanziert waren. Es handelt sich hierbei um Rückstellungen der Töchter gegenüber der LHM und anderen Gesellschaften des Vollkonsolidierungskreises. Es handelt sich hierbei um Rückstellungen i.H.v. 391.924.904,82 €.

Nach Angaben der Stadtkämmerei sollten diese Rückstellungen im Rahmen der Ermittlung der Unterschiedsbeträge nach DRS 23 Tz. 49⁴⁰ aus sog. vorkonzernlichen Beziehungen berücksichtigt werden. Je nach zugrunde liegendem Sachverhalt wurden die Unterschiedsbeträge zum 01.01.2018 (entspricht dem 31.12.2017) sukzessive gemindert oder erhöht.

Zu beachten ist, dass die Wertansätze der einzubeziehenden Töchter zum 01.01.2018 zu beurteilen sind. Die Werte für Rückstellungen sind zum 31.12.2017 (01.01.2018) passiviert. Das selektive Heranziehen der Rückstellungen aus Vorjahren im Rahmen der Berechnung der Unterschiedsbeträge ist insoweit nicht nachvollziehbar, da darüber hinaus weitere Leistungsbeziehungen mit diesen Töchtern bestanden, die jedoch zum 01.01.2018 nicht berücksichtigt wurden (Ansatzstetigkeit).

Darüber hinaus sind im Rahmen der Erstkonsolidierung die einzubeziehenden Aufgabenträger zunächst mit all ihren Vermögensgegenständen, Schulden und Sonderposten sowie Rechnungsabgrenzungsposten einzubeziehen und erst im Anschluss daran sind die konzerninternen Verflechtungen zu eliminieren. Dazu zählen auch die Rückstellungen.

Durch die Vorgehensweise der Stadtkämmerei wurden die aktiven und passiven Unterschiedsbeträge jeweils rechnerisch angepasst. Eine tatsächliche Eliminierung der Rückstellungen erfolgte im Rahmen der Schuldenkonsolidierung.

Die Anpassungen der Unterschiedsbeträge aus den Bereichen der Rückstellungen i.H.v. insgesamt 391.924.904,82 € und der Kapitalrücklage der Städtisches Klinikum München GmbH i.H.v. 24.781.000,00 € hätten nicht erfolgen dürfen. Dies führt zu einem Prüfungsvorbehalt.

Prüfungsergebnisse

- Der konsolidierte Jahresabschluss der LHM wurde erstmalig zum 31.12.2018 aufgestellt. Die Kapitalkonsolidierung ist daher korrekterweise erstmalig zum Beginn des Konzerngeschäftsjahres (01.01.2018) vorzunehmen (Erstkonsolidierung).
- Für die Kapitalkonsolidierung wurden alle im Rahmen der Vollkonsolidierung einzubeziehenden Gesellschaften herangezogen.
- Die Beteiligungsbuchwerte der LHM wurden zunächst mit dem Eigenkapital der vollkonsolidierten Töchter verrechnet und die aktiven und passiven Unterschiedsbeträge ermittelt. Im Anschluss erfolgten durch Korrekturmaßnahmen der Stadtkämmerei folgende Anpassungen der Unterschiedsbeträge:

⁴⁰ DRS 23 Tz. 49 regelt eine Korrektur des Unterschiedsbetrags aus vorkonzernlichen Beziehungen, die vor der Begründung des Mutter-Tochter-Verhältnisses, also zum Zeitpunkt des Erwerbs, nach § 290 HGB entstanden sind.

- Die Buchungen hinsichtlich der Anpassung der latenten Steuern sowie der Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter waren nachvollziehbar. Inwiefern latente Steuern ausgewiesen werden müssen, sofern latente Steuern anfallen, ist derzeit nicht geregelt.
- Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung wurde nicht zutreffend die gesonderten Position B) „Zur Durchführung einer beschlossenen Kapitalerhöhung geleistete Einlagen“ aus dem (Teil-)Konzernabschluss 2017 in das konsolidierungspflichtige Kapital der GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH einbezogen. Dadurch war anschließend sukzessive eine Anpassungsbuchung zur Eliminierung der Sacheinlage der GWG i.H.v. 31.847.271,00 € nötig. Auswirkungen auf den Unterschiedsbetrag ergeben sich nicht.
- Die Anpassung des aktiven Unterschiedsbetrags der Städtisches Klinikum München GmbH um die Kapitalrücklage i.H.v. 24.781.000,00 € aus dem Jahr 2018 ist nicht zutreffend. Da es sich hierbei um einen Geschäftsvorfall aus dem Jahr 2018 handelt, wäre dieser im Rahmen der Folgekonsolidierung zum 31.12.2018 zu berücksichtigen gewesen. In Folge wurde der aktive Unterschiedsbetrag um 24.781.000,00 € zu niedrig ausgewiesen. Dies hat auch Einfluss auf die Höhe der Ergebnismrücklage, die in der Eigenkapitalübersicht zum 01.01.2018 und unterjährig ausgewiesen wird.
- Die Anpassung der Unterschiedsbeträge einiger Töchter aufgrund von Rückstellungen aus Vorjahren i.H.v. insgesamt 391.924.904,82 € ist nicht zutreffend. Dies hat auch Einfluss auf die Höhe der Ergebnismrücklage, die in der Eigenkapitalübersicht zum 01.01.2018 und unterjährig ausgewiesen wird. Das selektive Heranziehen der Rückstellungen im Rahmen der Berechnung der Unterschiedsbeträge zum 01.01.2018 ist insoweit nicht angezeigt, da im Rahmen der Erstkonsolidierung die einzubeziehenden Aufgabenträger zunächst mit all ihren Vermögensgegenständen, Schulden und Sonderposten sowie Rechnungsabgrenzungsposten einzubeziehen und erst im Anschluss daran die konzerninternen Verflechtungen zu eliminieren sind. Dazu zählen auch die Rückstellungen.
- Die vorgenommenen Anpassungen der Unterschiedsbeträge wurden im Konsolidierungsbericht nicht erläutert. Diesbezüglich formulieren wir einen Prüfungsvorbehalt.

Empfehlungen

- Die Anpassungen der zunächst errechneten aktiven und passiven Unterschiedsbeträge sind im Folgeabschluss zu korrigieren und im Konsolidierungsbericht zu erläutern.
- Soweit sich gesetzliche Änderungen hinsichtlich des Ausweises latenter Steuern ergeben, sind diese zu berücksichtigen.

13.6.3 Behandlung der Unterschiedsbeträge und Feststellungen zur Kapitalkonsolidierung

Die aktiven und die passiven Unterschiedsbeträge im ersten konsolidierten Jahresabschluss der LHM zum 31.12.2018 wurden nach der Angabe im Konsolidierungsbericht jeweils im Eigenkapital analog DRS 23 Tz. 113 bzw. DRS 23 Tz. 148 unmittelbar mit den Ergebnismrücklagen verrechnet.

Es wird ausgeführt, dass es sich bei den aus der Erstkonsolidierung resultierenden aktiven bzw. passiven Unterschiedsbeträgen um sog. technische Unterschiedsbeträge handelt. Die technischen Unterschiedsbeträge resultieren nach Angaben der Stadtkämmerei daraus, dass die Anteile an den nachgeordneten Aufgabenträgern bereits über Jahre gehalten wurden und diese im Laufe ihrer „Konzernzugehörigkeit“ entweder Gewinnrücklagen oder Verlustvorträge angesammelt haben. Die daraus entstehenden sogenannten technischen passi-

ven Unterschiedsbeträge können nach DRS 23 Tz. 147 ff. in die Rücklagen oder den Ergebnisvortrag eingestellt werden. Im umgekehrten Fall (kumulierte Verluste) spricht man von einem technischen aktiven Unterschiedsbetrag. Gemäß dem Bayerischen Kommunalen Prüfungsverband wird vorbehaltlich einer abweichenden Regelung durch den Landesgesetzgeber auch in der kommunalen Konzernbilanz eine Einstellung in die Rücklagen vorgesehen.

Durch die Kapitalkonsolidierung haben sich die Werte der Finanzanlagen in der konsolidierten Vermögensrechnung entsprechend verringert. Hier verbleiben die Werte derjenigen Töchter, die nicht in die Konsolidierung aufgenommen worden sind.

Für den ersten konsolidierten Jahresabschluss der LHM mit festgelegtem Konzernbeginn zum 01.01.2018 hat die Stadtkämmerei erstmals eine **Folgekonsolidierung** zum 31.12.2018 vorgenommen. Im Rahmen der Folgekonsolidierung ist die Verrechnung von Beteiligungsbuchwert und anteiligem Eigenkapital auf der Basis der Werte der Beteiligung und des Eigenkapitals zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung zu wiederholen. Der ermittelte Unterschiedsbetrag wird nicht weiter modifiziert, sondern bleibt in den Folgejahren konstant.⁴¹ Soweit sich nach der Erstkonsolidierung weitere eigenkapitalverändernde Maßnahmen ergeben, sind diese im Rahmen der Folgekonsolidierung zu berücksichtigen. Insbesondere Kapitalerhöhungen gegen Einlage beim Tochterunternehmen führen dazu, dass im Rahmen der Folgekonsolidierung die Anschaffungskosten der neu erworbenen Anteile gegen das grundsätzlich gleich hohe neu geschaffene Eigenkapital des Tochterunternehmens aufzurechnen sind. Ein neuer Unterschiedsbetrag resultiert daraus in der Regel nicht.⁴² Im Rahmen der Folgekonsolidierung hat die Stadtkämmerei erfolgte Einlagen des Geschäftsjahres 2018 der LHM in die Wohnungsbaugesellschaften eliminiert. Die Eliminierung betraf zunächst eine Einlage i.H.v. 83.121.448,00 € in die GEWOFAG Holding GmbH. Des Weiteren wurden Einlagen i.H.v. 40.160.000,00 € sowie i.H.v. 21.343.881,00 € in die GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH eliminiert.

Weitere Einlagen der LHM in die Wohnungsbaugesellschaften im Geschäftsjahr 2018 i.H.v. 56.325.305,54 €, die den Beteiligungsbuchwert der GWG in der Bilanz der LHM zum 31.12.2018 (Finanzanlage) i.H.v. 28.230.330,00 € und den Beteiligungsbuchwert der GEWOFAG Holding GmbH i. H.v. 28.094.975,54 € erhöht haben, wurden im Rahmen der Anpassungsbuchungen (Kontierungsebene 10) angepasst, um die weitere Konsolidierung vornehmen zu können. Auf Seiten der GWG sowie der GEWOFAG wurden diese Einlagen noch nicht im Kapital ausgewiesen, da noch keine Eintragung ins Handelsregister erfolgte.

Prüfungsergebnisse

- Die Verrechnung der aktiven und passiven Unterschiedsbeträge aus der Erstkonsolidierung in die Ergebnisrücklage war nachvollziehbar.
- Im Rahmen der Folgekonsolidierung hat die Stadtkämmerei erbrachte Einlagen des Geschäftsjahres 2018 der LHM in die Wohnungsbaugesellschaften eliminiert, die bereits als Kapitalerhöhungen in das Handelsregister eingetragen waren. Es betraf eine Einlage i.H.v. 83.121.448,00 € in die GEWOFAG Holding GmbH sowie Einlagen i.H.v. 40.160.000,00 € sowie i.H.v. 21.343.881,00 € in die GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH.
- Weitere Einlagen der LHM in die Wohnungsbaugesellschaften im Geschäftsjahr 2018 i.H.v. 56.325.305,54 €, die den Beteiligungsbuchwert der Wohnungsbaugesellschaften erhöht haben, aber noch nicht als Kapitalerhöhungen ins Handelsregister eingetragen waren, wurden im Rahmen der Anpassungsbuchungen (Kontierungsebene 10) angepasst, um die weitere Konsolidierung vornehmen zu können.

⁴¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele: „Konzernbilanzen“, 11. Aufl.; Seite 181.

⁴² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele: „Konzernbilanzen“, 11. Aufl.; Seite 432.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte darauf hinwirken, die Konsolidierung der Einlagen in die vollkonsolidierten Töchter einheitlich vorzunehmen.

13.7 Vorbereitung der Konsolidierungsmaßnahmen in SEM-BCS

Mit den Konsolidierungsmaßnahmen in SEM-BCS wird der Summenabschluss um die Posten gekürzt, die aus rein konzerninternen Transaktionen erwachsen sind. Diese sind aus Sicht des Konzerns innerbetrieblich und bei der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses zu eliminieren. Um das Ziel zu erreichen, dass der Konzern wie ein einziges Unternehmen dargestellt werden kann, sind sog. Konzernaufrechnungen im Rahmen der Schulden- sowie der Aufwands- und Ertragskonsolidierung erforderlich. Damit werden diejenigen Posten aus dem Summenabschluss gestrichen, die auf rein konzerninterne Transaktionen zurückgehen.⁴³

Die für die durchzuführenden Konzernaufrechnungen relevanten Beziehungen zwischen der LHM und den Aufgabenträgern und der Aufgabenträger untereinander hat die Stadtkämmerei bei den voll zu konsolidierenden Aufgabenträgern ermittelt. Darin einbezogen wurden auch die Tochterunternehmen der (Teil-)Konzerne. Dies erfolgte auf Basis einer Abfragematrix und wurde von der Stadtkämmerei auf Plausibilität geprüft.

13.7.1 Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen

Die Stadtkämmerei hat auf Basis des Konsolidierungsleitfadens Bayern für die Forderungen, Verbindlichkeiten, ordentlichen Aufwendungen und Erträgen) im Rahmen der Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung eine Wesentlichkeitsgrenze in Höhe 5% errechnet und zugrunde gelegt. D.h. dass das entstehende Differenzen erst ab der Wesentlichkeitsgrenze aufzuklären sind, ansonsten gelten sie als von untergeordneter Bedeutung und können entsprechend abgesetzt werden (vgl. [Tz. 48 Konsolidierungsleitfadens Bayern](#)).

Bei der LHM erfolgen die Schulden- sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung grundsätzlich automatisiert im SAP-System SEM-BCS⁴⁴ (sog. Konsolidierungsversion V100) der LHM. Die Stadtkämmerei hat in SEM-BCS im Rahmen des Customizings einzelne „Konsolidierungsmaßnahmen“ für die automatisierten Konzernaufrechnungen zur Eliminierung der Forderungen und Verbindlichkeiten, der Rückstellungen sowie für die Aufwands- und Ertragseliminierungen definiert.

Im Vorfeld der automatisierten Konsolidierungsmaßnahmen ist eine sog. Intercompany-Abstimmung zur Saldenabstimmung im SEM-BCS vorgesehen. Dazu laden die vollkonsolidierten Töchter die Werte aus ihren Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als Meldedaten in das SEM-BCS⁴⁵ (sog. Saldenabstimmungsversion V200) der LHM. Auf Basis dieser Daten nehmen die einbezogenen Aufgabenträger untereinander eine Saldenabstimmung vor.

Für die Intercompany-Abstimmung und für die anschließenden Konsolidierungsbuchungen hat die Stadtkämmerei die maximal zulässigen Differenzen auf Konzernebene für die Positionen Forderungen und Verbindlichkeiten sowie ordentliche Aufwendungen und ordentliche Erträge ermittelt. Diese Differenzen hat die Stadtkämmerei mit 5% der einbezogenen Positionen festgelegt (vgl. [Tz. 48 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)). Auf dieser Basis wurde eine

⁴³ Vgl. Dobler/Hetzer/Schmitz, Konsolidierte Abschlüsse in SAP SEM-BCS, 2008, Seite 256 f.

⁴⁴ In SEM-BCS (Version 100) ist die Kontierungsebene 20 (KE20) für die Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung vorgesehen.

⁴⁵ Die Intercompany-Abstimmung erfolgt in SEM-BCS (Version 200). Die Stadtkämmerei hat den Aufgabenträgern eine „Handlungsanweisung zur Saldenabstimmung und Differenzeliminierung (V200 Gesellschaften)“ an die Hand gegeben.

Wesentlichkeitsgrenze zur Beurteilung der untergeordneten Bedeutung der zulässigen Differenzen im Rahmen der Schulden- sowie der Ergebnis-Konsolidierungsmaßnahmen mittels der möglichen Paare der einbezogenen Aufgabenträger errechnet.

- Wesentlichkeitsgrenzen Saldenabstimmungsversion (V200)

Die Ergebnisse der Berechnung für die Wesentlichkeitsgrenzen für die Intercompany-Abstimmung in SEM-BCS (sog. Saldenabstimmungsversion V200) sind in nachfolgender Übersicht dargestellt⁴⁶:

Schritt 3: Ermittlung der maximal zulässigen Differenzen für jede Position pro Gesellschaftspaar				
	Forderungen	Verbindlichkeiten	Ordentliche Erträge	Ordentliche Aufwendungen
Summe der maximal zulässigen Differenzen auf Konzernebene (5%)	125.112.438	434.930.820	852.504.448	778.644.753
Maximal zulässige Differenz pro Gesellschaftspaar (1081 Paare)	115.738	402.341	788.626	720.300
Wesentlichkeitsgrenze für jede Position pro Gesellschaftspaar	115.000	115.000	115.000	115.000

Die für die Positionen angegebenen Werte basieren auf dem Geschäftsjahr 2017.⁴⁷

Bei der im Vorfeld stattfindenden Intercompany-Abstimmung sind als Gesellschaften auch die Tochtergesellschaften der über die (Teil-)Konzernabschlüsse einbezogenen Aufgabenträger zu berücksichtigen, daraus resultieren 1.081 Gesellschaftspaare.⁴⁸ Die Einzelwesentlichkeitsgrenze für den ersten konsolidierten Jahresabschluss wurde i.H.v. von **115.000 €** (gerundet) je Gesellschaftspaar einheitlich auf die Bilanz- und GuV-Posten (Forderung, Verbindlichkeiten, ordentliche Erträge und ordentliche Aufwendungen) festgelegt und den einbezogenen Aufgabenträgern bekanntgegeben. Die Ermittlung erfolgte auf Basis einer nach dem Konsolidierungsleitfaden zulässigen Wesentlichkeitsgrenze von 5%.

Die von der Stadtkämmerei durchgeführte Hochrechnung zeigt, dass mit der Einzelwesentlichkeitsgrenze von 115.000 € die maximale Differenz von 5% für die einbezogenen Bilanz- und GuV-Positionen nicht überschritten wird.⁴⁹

Schritt 4: Prüfung der Einhaltung der Maßgröße von 5%				
Maximale Summe der Differenzen mit Verwendung der				
Wesentlichkeitsgrenze	124.315.000	124.315.000	124.315.000	124.315.000
Verhältnis zur Bilanz und GuV	4,97%	1,43%	0,73%	0,80%

- Wesentlichkeitsgrenzen Konsolidierungsversion (V100)

Die Ergebnisse der Berechnung der Einzelwesentlichkeitsgrenze zum 31.12.2018 in SEM-BCS (sog. Konsolidierungsversion V100) ausgehend von den maximal zulässigen Differenzen für jede Position sind in nachfolgender Übersicht dargestellt⁵⁰:

Schritt 3: Ermittlung der maximal zulässigen Differenzen für jede Position pro Gesellschaftspaar				
	Forderungen	Verbindlichkeiten	Ordentliche Erträge	Ordentliche Aufwendungen
Summe der maximal zulässigen Differenzen auf Konzernebene (5%)	125.112.438	434.930.820	852.504.448	778.644.753
Maximal zulässige Differenz pro Gesellschaftspaar (66 Paare)	1.895.643	6.589.861	12.916.734	11.797.648
Wesentlichkeitsgrenze (je AT Paar, je Position)	1.890.000	1.890.000	1.890.000	1.890.000

Die für die Positionen angegebenen Werte basieren auf dem Geschäftsjahr 2017.

⁴⁶ Vgl. Fachkonzept Intercompany-Abstimmung, Anlage1_Wesentlichkeitsgrenze_V100_V200.xls.

⁴⁷ Zum 31.12.2017 ergaben sich folgende Positionssummen: Forderungen 2.502.248.763 €, Verbindlichkeiten 8.698.616.404 €, Ordentliche Erträge 17.040.088.963 €, Ordentliche Aufwendungen 15.572.895.057 €.

⁴⁸ Für die Intercompany-Abstimmung wurden auf Basis des Jahres 2017 insgesamt 1.081 zu berücksichtigende Gesellschaftspaare ermittelt. Diese resultieren daraus, dass in die Berechnung neben den 12 Aufgabenträgern des Vollkonsolidierungskreises alle Tochtergesellschaften der (Teil-)Konzernunternehmen sowie die Buchungskreise des Hoheitsbereichs der LHM einzubeziehen sind. Es handelte sich um 47 Aufgabenträger. Die Berechnung erfolgte nach folgender Formel: $(47 \times (47 - 1) / 2) = 1.081$. Es handelt sich hierbei um die sog. V200-Gesellschaften.

⁴⁹ Vgl. Fachkonzept Intercompany-Abstimmung (Stand: 19.10.2018), Seite 42.

⁵⁰ Vgl. Fachkonzept Intercompany-Abstimmung, Anlage1_Wesentlichkeitsgrenze_V100_V200.xls

Für die dann folgenden automatisierten endgültigen Konsolidierungsbuchungen werden als Gesellschaften nur mehr die 12 einbezogenen Aufgabenträger berücksichtigt, daraus resultieren 66 Gesellschaftspaare.⁵¹ Die Tochtergesellschaften der über die (Teil-)Konzernabschlüsse einbezogenen Gesellschaften sind nun in den aggregierten Werten dieser Gesellschaften enthalten. Hier wurde eine weitere Einzelwesentlichkeitsgrenze für den ersten konsolidierten Jahresabschluss i.H.v. von **1.890.000 €** (gerundet) je Gesellschaftspaar und je Position festgelegt. Die Ermittlung erfolgte ebenfalls auf Basis der nach dem Konsolidierungsleitfaden Bayern zulässigen Wesentlichkeitsgrenze von 5%.

Nach **Tz. 48 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** ist bei der Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenze (5%) der Schuldenkonsolidierung auf die Bilanzposition abzustellen. Für den ersten konsolidierten Jahresabschluss wurden die maximalen Differenzen auf Konzernebene je Position auf Basis der Grenze von 5% sowie eine Wesentlichkeitsgrenze für jede Position pro Gesellschaftspaar bestimmt.

Nach Auskunft der Stadtkämmerei sollen die ermittelten Wesentlichkeitsgrenzen für 5 Jahre bestehen, um „größere Schwankungen“ zu vermeiden.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die von der Stadtkämmerei für die Forderungen, Verbindlichkeiten, ordentlichen Aufwendungen und Erträgen im Rahmen der Schulden- sowie der Aufwands- und Ertragskonsolidierung zugrunde gelegten Wesentlichkeitsgrenze für die Saldenabstimmungsversion V100 und Konsolidierungsversion V200 in Höhe von 5% nachvollzogen. Im Rahmen der Prüfung der Wesentlichkeitsgrenzen haben wir das Fachkonzept Konzernabschluss und das Fachkonzept Intercompany-Abstimmung sowie die Handlungsanweisungen der Stadtkämmerei für die Saldenabstimmung einbezogen.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat für die Schulden- sowie für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung die maximal zulässigen Differenzen der Positionen und eine einheitliche Wesentlichkeitsgrenze gemäß **Tz. 48 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** für die Aufklärung bzw. Bereinigung der Aufrechnungsdifferenzen im Rahmen der im Vorfeld durchzuführenden Intercompany-Abstimmung i.H.v. 115.000 € sowie für die Konsolidierung i.H.v. 1.890.000 € festgelegt.
- Für die Berechnung der Wesentlichkeitsgrenze wurden 5% nach der Vorgabe des **Konsolidierungsleitfadens Bayern** zugrunde gelegt. Die Wesentlichkeitsgrenzen basieren auf Werten des Jahres 2017. Auskunftsgemäß sollen die Wesentlichkeitsgrenzen für 5 Jahre bestehen, um „größere Schwankungen“ zu vermeiden.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte die maximal zulässigen Differenzen für die Positionen und die Einzelwesentlichkeitsgrenzen pro Gesellschaftspaar in regelmäßigen Abständen evaluieren und ggf. anpassen. Diese sind den nachgeordneten Aufgabenträgern zur Klärung der Aufrechnungsdifferenzen im Rahmen der Intercompany-Abstimmung bekanntzugeben bzw. bei der endgültigen Konsolidierung entsprechend zu berücksichtigen.

⁵¹ Die Anzahl der Gesellschaftspaare errechnen sich für die 12 Aufgabenträger des Vollkonsolidierungskreises nach folgender Formel: $(12 \times (12-1)/2) = 66$. Es handelt sich hierbei um die sog. V100-Gesellschaften.

13.7.2 Intercompany-Abstimmung

Die Intercompany-Abstimmung ist zwischen den in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträgern für die Bereiche Schuldenkonsolidierung, Rückstellungseliminierung sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung durchzuführen. Bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist diese für die Transferergebnis-, Steuerergebnis-, Finanzergebnis- sowie sonstige Aufwands- und Ertragskonsolidierung durchzuführen. Bei den einbezogenen (Teil-)Konzernen sind auch deren Tochtergesellschaften in die Intercompany-Abstimmung einzubeziehen.

Stehen sich die zu konsolidierenden Forderungen und Schulden in unterschiedlicher Höhe gegenüber, können im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sog. echte und unechte Aufrechnungsdifferenzen entstehen (vgl. [Tz. 87 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)).

Nach der Handlungsanweisung zur Intercompany-Abstimmung⁵² sind grundsätzlich Aufrechnungsdifferenzen zwischen unechten, stichtagsbedingten und echten Aufrechnungsdifferenzen zu unterscheiden. Diese Unterscheidung ist maßgeblich für die Behandlung im Umgang mit Aufrechnungsdifferenzen.

Die Intercompany-Abstimmung dient dazu, konzerninterne **unechte Differenzen** zu ermitteln und im jeweiligen Einzelabschluss zu korrigieren.⁵³ Wohingegen **stichtagsbedingte** und **echte** Aufrechnungsdifferenzen auf Konzernebene zu eliminieren sind.

Aufrechnungsdifferenzen sind gemäß der Handlungsanweisung der Stadtkämmerei durch die nachgeordneten Aufgabenträger im Rahmen der Intercompany-Abstimmung so lange zu eliminieren und entsprechende Korrekturen im Einzelabschluss vorzunehmen, bis der Betrag der Aufrechnungsdifferenzen vollständig eliminiert ist oder der Betrag der ungeklärten Aufrechnungsdifferenzen je Gesellschaftspaar unterhalb der festgelegten Wesentlichkeitsgrenze liegt.⁵⁴ Die Wesentlichkeitsgrenze hierfür wurde auf 115.000 € je Gesellschaftspaar und Position festgelegt.

Die Klärung der Aufrechnungsdifferenzen ist von jedem der Aufgabenträger in der Calc-Tabelle „Differenzenformular V200“ zu dokumentieren. Für die verbleibenden Aufrechnungsdifferenzen sind die Ursachen zu benennen, da diese maßgeblich sind für das weitere Vorgehen zur Eliminierung der Aufrechnungsdifferenz. Es ist vorgesehen, dass die Aufgabenträger das Differenzenformular zusammen mit einer unterschriebenen „schriftlichen Bestätigung“⁵⁵ übermitteln. Die schriftliche Bestätigung dient als begründende Unterlage für notwendige Konzernbuchungen, die aus dem „Differenzenformular V200“ resultieren. Mittels der schriftlichen Bestätigung bestätigen die Aufgabenträger, dass eine sachgerechte und vollständige Klärung aller vorhandenen Aufrechnungsdifferenzen erfolgt ist.

Nach den uns vorgelegten Unterlagen haben 9 der insgesamt 12 Aufgabenträger Differenzenformulare an die Stadtkämmerei übermittelt. Davon haben 3 Aufgabenträger der Stadtkämmerei eine schriftliche Bestätigung vorgelegt. Die uns vorgelegten Differenzenformulare zum 31.12.2018 haben wir inhaltlich nicht geprüft. Sie werden risikoorientiert bei der Prüfungsplanung berücksichtigt.

⁵² Die Stadtkämmerei hat den Aufgabenträgern eine „Handlungsanweisung zur Saldenabstimmung und Differenzeliminierung (V200 Gesellschaften)“ an die Hand gegeben.

⁵³ Vgl. Infoschreiben der Stadtkämmerei an alle Aufgabenträger Konzern LHM (inklusive Tochtergesellschaften) vom 28.11.2018.

⁵⁴ Auch von der externen Beratungsfirma wurde als Vorgehensweise zur Behandlung der Differenzen ausgeführt, dass Differenzen grundsätzlich genau zu klären sind, d.h. es ist zwischen echten und unechten Aufrechnungsdifferenzen zu unterscheiden.

⁵⁵ In der Calc-Tabelle „Differenzenformular V200“ ist ein Tabellenblatt „Schriftliche Bestätigung“ enthalten.

Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses der LHM zum 31.12.2018 führte die Stadtkämmerei eine Saldenabstimmung „Saldenbestätigungsaktion“ gegenüber eigenen Unternehmen durch.⁵⁶ Auskunftsgemäß wurden dabei aus Kapazitätsgründen die vollkonsolidierten Töchter nicht in die Saldenabstimmung einbezogen.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Vorgehensweise der Intercompany-Abstimmung zwischen den in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträgern nachvollzogen. Für die Prüfung haben wir die Handlungsanweisung zur Intercompany-Abstimmung der Stadtkämmerei herangezogen. Darüber hinaus haben wir geprüft, ob für jede der vollkonsolidierten Tochterunternehmen ein Differenzenformular und eine schriftliche Bestätigung vorliegt.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat in SEM-BCS systemtechnisch die Voraussetzung geschaffen, dass im Vorfeld der automatisierten Konsolidierungsmaßnahmen eine Intercompany-Abstimmung zur Klärung der Aufrechnungsdifferenzen zwischen den im Rahmen der Vollkonsolidierung einzubeziehenden Unternehmen erfolgen kann.
- Für den ersten konsolidierten Jahresabschluss 2018 sollte zwischen den nachgeordneten Aufgabenträgern im Rahmen der Intercompany-Abstimmung eine Aufklärung von Aufrechnungsdifferenzen bis zu einer Wesentlichkeitsgrenze von 115.000 € vorgenommen werden. Nach den vorgelegten Differenzenformularen ist eine Intercompany-Abstimmung zwischen den Gesellschaften erfolgt. Allerdings haben nur 9 von 12 Aufgabenträgern ein Differenzenformular und nur 3 Aufgabenträger die dazu vorgesehene schriftliche Bestätigung über die Aufklärung der Aufrechnungsdifferenzen an die Stadtkämmerei übermittelt.
- Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2018 für den Hoheitsbereich hat die Stadtkämmerei aus Kapazitätsgründen die im Rahmen der Vollkonsolidierung einzubeziehenden Töchter nicht in die Saldenabstimmung einbezogen. Dadurch konnte die Gelegenheit nicht genutzt werden, die Salden des Hoheitsbereichs der LHM mit den einzubeziehenden Tochtergesellschaften im Vorfeld der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses zu klären. Dadurch mussten diese zusätzlich im Rahmen der Intercompany-Abstimmung aufgeklärt werden.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte weiterhin bei den Aufgabenträgern darauf hinwirken, dass wie vorgesehen im Rahmen der Intercompany-Abstimmung eine umfassende Klärung der Salden erfolgt.
- Die Stadtkämmerei sollte bei den Aufgabenträgern darauf hinwirken, dass künftig für jede in die Intercompany-Abstimmung einbezogene Gesellschaft das Differenzenformular und eine schriftliche Bestätigung vorgelegt wird, wonach eine sachgerechte und vollständige Klärung der vorhandenen Aufrechnungsdifferenzen erfolgt ist.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses für den Hoheitsbereich eine Saldenabstimmung mit den in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Tochtergesellschaften vornehmen. Damit könnte der Abstimmungsprozess zur Eliminierung der Aufrechnungsdifferenzen im Zuge der Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses effektiv unterstützt werden und reibungslos erfolgen.

⁵⁶ Prüfbericht: „Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber eigenen Unternehmen zum 31.12.2018“, Az. 9632.0_PG1_028_19.

13.7.3 Customizingeinstellungen für die automatisierte Konsolidierung

Nach der Intercompany-Abstimmung erfolgt die sog. automatisierte Konsolidierung. Es handelt sich dabei um 66 Gesellschaftspaare⁵⁷, die in die automatisierte Konsolidierung einbezogen werden.

Die automatisierten Konzernaufrechnungen gehören zu den zentralen Maßnahmen innerhalb des Konsolidierungsprozesses. Bevor die Maßnahmen für die automatisierten Konzernaufrechnungen sinnvoll durchgeführt werden können, müssen die Meldedaten aller einbezogenen Aufgabenträger erfasst werden. Zwingende Voraussetzung für die automatisierte Verrechnung der innerkonzernlichen Geschäftsbeziehungen durch das Konsolidierungssystem ist, dass die entsprechenden Positionen mit Partnerkontierungen erfasst werden. Anhand der Partnerkontierung können die Geschäftsbeziehungen paarweise zwischen den Konsolidierungseinheiten erkannt und eliminiert werden.⁵⁸

Nach Auskunft der Stadtkämmerei sind für die Buchungen im Einzelabschluss die jeweiligen Aufgabenträger verantwortlich. Dazu gehört auch, dass für jede Buchung die richtige Partnergesellschaft gewählt wird. Eine Überprüfung seitens der Stadtkämmerei erfolgt nicht. Dadurch besteht das Risiko, dass aufgrund fehlender oder falscher Partnerkontierungen die Geschäftsvorfälle nicht zutreffend in die Konsolidierung einbezogen werden können.

Die Stadtkämmerei hat in SEM-BCS in den Customizingeinstellungen die Maßnahmen für die automatisierten Konzernaufrechnungen für die Eliminierung der Forderungen und Verbindlichkeiten, der Rückstellungen sowie der Aufwendungen und Erträge festgelegt. Dies betrifft neben den einzubeziehenden Bilanz- sowie Aufwands- und Ertragspositionen die Eliminierungslogik bei entstehenden Aufrechnungsdifferenzen sowie die Positionen, auf denen verbleibende Aufrechnungsdifferenzen verbucht werden.

Die Festlegungen dazu sind im Fachkonzept Konzernabschluss ausgeführt. Den Aufgabenträgern des Vollkonsolidierungskreises wird mittels Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“ mitgeteilt, welche Positionen in die jeweilige Konsolidierungsmaßnahme einbezogen werden.

Zum Zeitpunkt unserer Prüfung waren vereinzelt die Customizingeinstellungen nicht übereinstimmend mit den Ausführungen im Fachkonzept Konzernabschluss bzw. mit den Angaben im Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“. Dies war auskunftsgemäß teilweise darauf zurückzuführen, dass die Stadtkämmerei für den nächsten aufzustellenden konsolidierten Jahresabschluss einzelne Customizingeinstellungen (z.B. Änderung der Selektionspositionen, andere Differenzpositionen) bereits angepasst hat und die ursprünglichen Customizingeinstellungen in SEM-BCS daher nicht mehr ersichtlich sind. D.h. die Historie wird nicht gespeichert.

In SEM-BCS können für die automatisierte Konsolidierung „Limits“ (betragsmäßige Grenzen) für Aufrechnungsdifferenzen festgelegt werden. Bei Überschreitung des Limits wird die Buchung dann nicht durchgeführt, sondern muss entweder durch die Änderung der Meldedaten oder durch manuelle Anpassungsbuchungen behoben werden. Bei der LHM wurden nach der Angabe im Fachkonzept Konzernabschluss keine „Limits“ festgelegt. Dies bedeutet, dass unabhängig von der Höhe der entstehenden Aufrechnungsdifferenz die Konsolidierungsbuchung ohne Aufklärung der Ursachen durchgeführt wird. Auskunftsgemäß ist bei der

⁵⁷ Sog. V100-Gesellschaften.

⁵⁸ Vgl. hierzu auch: Dobler/Hetzer/Schmitz, Konsolidierte Abschlüsse in SAP SEM-BCS, 2008, Seite 257 f.: Voraussetzung für eine automatisierte Eliminierung einer konzerninternen Transaktion ist eine Datenlieferung mit Partnerangabe. Bei der Selektion der zu eliminierenden Positionen zieht SEM-BCS alle Datensätze mit Partnerangabe aus den Meldedaten und den Anpassungsbuchungen (Kontierungsebene 00, 01 und 10) und den Verrechnungsbuchungen (Kontierungsebene 20) in Betracht.

automatisierten Konsolidierung auch bei hohen Differenzbuchungen keine weitere Aufklärung durch die Stadtkämmerei vorgesehen. Es werden ausschließlich die errechneten maximal zulässigen Differenzen für jede Position beachtet.

Für die Konsolidierung wurde eine Einzelwesentlichkeitsgrenze von 1.890.000 € pro Gesellschaftspaar und Position für die Konsolidierungsbuchungen festgelegt (siehe hierzu Ziffer 13.7.1 des Berichts). Diese findet aber im Rahmen der automatisierten Konsolidierung in SEM-BCS (Version 100) derzeit keine Berücksichtigung. D.h. die entstehenden Differenzen werden nicht aufgeklärt, sondern in voller Höhe abgesetzt. Dies führt zu einem Prüfungsvorbehalt.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Customizingeinstellungen in SEM-BCS für die Maßnahmen der automatisierten Konzernaufrechnungen, d.h. die Eliminierung der Forderungen und Verbindlichkeiten, der Rückstellungen sowie der Aufwendungen und der Erträge plausibilisiert. Dabei haben wir die Customizingeinstellungen mit den Ausführungen im Fachkonzept Konzernabschluss bzw. mit den Angaben im Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“ abgestimmt.

Prüfungsergebnisse

- Die Maßnahmen für die automatisierte Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung werden im SEM-BCS im Rahmen des Customizings angelegt. Die Angaben dazu sind im Fachkonzept Konzernabschluss festgelegt. Diese waren vereinzelt nicht übereinstimmend, da die Customizingeinstellungen zwischenzeitlich für den nächsten aufzustellenden konsolidierten Jahresabschluss angepasst wurden.
- Die Stadtkämmerei hat in SEM-BCS für die automatisierte Konsolidierung keine „Limits“ für die entstehenden Aufrechnungsdifferenzen festgelegt, d.h. dass die Konsolidierungsbuchungen auch mit über der festgelegten Einzelwesentlichkeitsgrenze (hier: 1.890.000 €) liegenden Differenzen ohne Warnmeldung durchgeführt wurden.
- Auskunftsgemäß ist bei der automatisierten Konsolidierung auch bei hohen Differenzbuchungen keine weitere Aufklärung durch die Stadtkämmerei vorgesehen. Es werden ausschließlich die errechneten maximal zulässigen Differenzen für jede Position beachtet.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte die für den jeweiligen konsolidierten Jahresabschluss geltenden Customizingeinstellungen für die automatisierte Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung entsprechend dokumentieren bzw. archivieren.
- Die verbleibenden Aufrechnungsdifferenzen sollten künftig nicht nur auf Basis der absoluten Differenzen je Position beurteilt werden.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig in SEM-BCS für die automatisierten Konsolidierungsbuchungen entsprechende Limits auf Basis der Einzelwesentlichkeitsgrenze verbunden mit einer Warnmeldung hinterlegen. Damit wäre vor der endgültigen Ausführung einer Konsolidierungsbuchung ggf. eine nochmalige Klärung des Sachverhalts mit dem Ziel einer Reduzierung der Aufrechnungsdifferenz möglich. Je höher die Differenz, desto eher entsteht das Risiko, dass es zu einer Verzerrung in den Positionen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten sowie ordentlichen Aufwendungen bzw. ordentlichen Erträgen kommen kann bzw. ein Hinweis auf die Buchungsqualität in diesen Positionen sein kann.

13.8 Schuldenkonsolidierung

Die Schuldenkonsolidierung eliminiert Forderungen und Verbindlichkeiten aus konzerninternen Geschäftsvorfällen des Vollkonsolidierungskreises. Der kommunale Konzern kann als wirtschaftliche Einheit keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegen sich selbst haben.⁵⁹

Die Schuldenkonsolidierung betrifft dabei alle Bilanzposten, die aus Sicht des Gesamtabchlusses Forderungs- oder Schuldencharakter haben können, wie z. B. ausstehende Einlagen, geleistete Anzahlungen, Ausleihungen und Rechnungsabgrenzungsposten, Verbindlichkeiten, Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens, Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände, Kassen- und Bankbestände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, aber auch Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen (vgl. [Tz. 86 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) sowie § 303 Absatz 1 HGB entsprechend).

Auf die Schuldenkonsolidierung kann verzichtet werden, wenn die betroffenen Positionen für die Ermittlung eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des kommunalen Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. [Tz. 47 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) i.V.m. § 303 Absatz 2 HGB entsprechend).

Für die Schuldenkonsolidierung wurden in SEM-BCS im Rahmen des Customizings die Teilbereiche Eliminierung von Forderungen und Verbindlichkeiten sowie die Eliminierung von Rückstellungen als separate „Maßnahmen“ konfiguriert.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Eliminierung der Forderungen und Verbindlichkeiten sowie der Rückstellungen nachvollzogen. Hierzu haben wir die Customizingeinstellungen in SEM-BCS mit den Ausführungen im Fachkonzept Konzernabschluss bzw. mit den Angaben im Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“ abgestimmt.

Wir haben die Buchungen nachvollzogen und die Höhe der Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung, die Behandlung der Differenzen sowie deren Darstellung im Konsolidierungsbericht geprüft.

13.8.1 Konsolidierung der Forderungen und Verbindlichkeiten

Die Konsolidierung der Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgt bei der LHM als zweiseitige Konzernaufrechnung, d.h. es erfolgt eine Aufrechnung der Forderungen gegen die Verbindlichkeiten. Im Fachkonzept Konzernabschluss wurden für die Durchführung der Konzernaufrechnungen Vorgaben festgelegt.

Im Konsolidierungssystem SEM-BCS wurden im Rahmen des Customizings in den Selektionsoptionen die Positionen für die in die Schuldenkonsolidierung einzubeziehenden Forderungs- und Verbindlichkeitspositionen sowie die zu bebuchenden Differenz-Positionen hinterlegt.

Die Positionen „geleistete Anzahlungen“ sowie „Kassen- und Bankbestände“ wurden im Rahmen des Customizings nicht in die Selektionspositionen aufgenommen. Im Fachkonzept Konzernabschluss und im Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“ waren diese jedoch einbezogen. Auch nach [Tz. 86 des Konsolidierungsleitfadens Bayern](#) wären diese grundsätzlich einzubeziehen. Gemäß Auskunft der Stadtkämmerei enthalten diese Positionen bei der LHM aber keine zu konsolidierenden „Geschäftsprozesse“.

⁵⁹ Peper/Weller, Der kommunale Gesamtabchluss, Seite 168.

Im Rahmen der automatisierten Eliminierung von Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgten insgesamt 79 Konsolidierungsbuchungen in SEM-BCS.⁶⁰ Bei den Forderungen und bei den Verbindlichkeiten wurden folgende Beträge konsolidiert:

Position	Bezeichnung Position	Summenwerte *)	Konzern-Aufrechnungen	konsolidierte Vermögens-Rechnung zum 31.12.2018	% Anteil der Aufrechnung
Aktivpositionen (Positionen mit Forderungscharakter)					
1135100010	Ausleihungen an verbundene Unternehmen	726.367.982,88 €	-697.883.284,07 €	28.484.698,81 €	-96,08 %
1135200010	Sonstige Ausleihungen	1.267.508.280,74 €	-3.933.743,32 €	1.263.574.537,42 €	-0,31 %
1221000010	Öffentlich-rechtliche Forderungen	467.074.995,51 €	-8.063.199,55 €	459.011.795,96 €	-1,73 %
1222000010	Privatrechtliche Forderungen	1.382.592.137,77 €	-217.182.296,37 €	1.194.394.250,27 €	-15,71 %
	- Ausbuchung Differenz aus Schuldenkonsolidierung		28.984.408,87 **)		
1223000010	Sonstige Vermögensgegenstände	658.980.329,95 €	-47.703.801,27 €	611.276.528,68 €	-7,24 %
1300000010	Aktive Rechnungsabgrenzung	201.700.741,47 €	-6.232.945,37 €	195.467.796,10 €	-3,09 %
Summe		4.704.224.468,32 €	-980.999.269,95 €		-20,85 %
Passivpositionen (Positionen mit Verbindlichkeitencharakter)					
2420000010	Verbindlichkeiten aus Krediten Investiv	-5.145.632.556,30 €	705.006.321,95 €	-4.440.626.234,35 €	-13,70 %
2450000010	Erhaltene Anzahlungen	-130.765.696,47 €	2.133.811,21 €	-128.631.885,26 €	-1,63 %
2460000010	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	-916.162.512,32 €	91.778.803,39 €	-824.383.708,93 €	-10,02 %
2470000010	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	-3.907.138,13 €	0,00 €	0,00 €	0,00 %
2480000010	Verbindlichkeiten aus Steuern	-74.388.083,93 €	37.942.688,04 €	-36.445.395,89 €	-51,01 %
2490000010	Sonstige Verbindlichkeiten	-1.613.247.259,08 €	115.153.236,49 €	-1.465.444.022,59 €	-7,14 %
	- manuelle Konsolidierungsbuchung		32.650.000,00 € **)		
Summe		-7.884.103.246,23 €	984.664.861,08 €		-12,49 %

*) Die Summenwerte errechnen sich aus den Meldedaten der Aufgabenträger (Kontierungsebene 00) zuzüglich der ggf. von der Stadtkämmerei vorgenommenen Anpassungsbuchungen (Kontierungsebene 10).

***) siehe Fußnote ⁶¹ mit weiteren Erläuterungen zur Übersicht.

An konzerninternen Forderungen wurden insgesamt 980.999.269,95 € (20,85%) und an konzerninternen Verbindlichkeiten insgesamt 984.664.861,08 € (12,49%) eliminiert.

Auf der Aktivseite zeigte sich der größte Anteil an Eliminierungen bei den Ausleihungen i.H.v. 697,9 Mio. €. Diese resultieren aus Ausleihungen an verbundene Unternehmen, insbesondere an die Wohnungsbaugesellschaften.

Auf der Passivseite zeigte sich der größte Anteil an Eliminierungen bei den Verbindlichkeiten aus Krediten i.H.v. 705,0 Mio. €. Diese resultieren überwiegend aus Darlehensverbindlichkeiten aus den Bilanzen der vollkonsolidierten Töchter gegenüber der LHM.

Bei der Position „Sonstige Verbindlichkeiten“ wurden insgesamt 147.803.236,49 € eliminiert, davon 115.153.236,49 € automatisiert und 32.650.000,00 € aufgrund einer manuellen Buchung gegen die Position „Transferaufwendungen“. ⁶² Die manuelle Buchung erfolgte im Nachgang der maschinellen Konsolidierung.

Der sich im Rahmen der Schuldenkonsolidierung ergebende Differenzbetrag i.H.v.

28.984.408,87 € wurde über die Position „Privatrechtliche Forderungen“ manuell ausgebucht (weitere Ausführungen dazu siehe unter Ziffer 13.10.2 des Berichts).

Die sich aus einer automatisierten Konsolidierungsbuchung ergebende Differenz wird zunächst jeweils auf den auf der Aktiv- und Passivseite vorgesehenen Positionen für Differen-

⁶⁰ Die Konsolidierungsbuchungen erfolgten in der Kontierungsebene 20 mit der Belegart 520.

⁶¹ **) Die Beträge werden in der Übersicht gezeigt, damit die in der konsolidierten Vermögensrechnung zum 31.12.2018 ausgewiesenen privatrechtlichen Forderungen nachvollziehbar sind.

⁶² In der Kontierungsebene 20 wurde mit der Belegart 611 die manuelle Konsolidierungsbuchung mit der Belegnummer 200000000401 durchgeführt. Die Gegenbuchung erfolgte auf die Position 3135000010 „Transferaufwendungen“.

zen verbucht. Der Saldo aus beiden Positionen wird entweder gegen die Position „Privatrechtliche Forderungen“ oder „Sonstige Verbindlichkeiten“ gebucht.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat die relevanten Positionen der Forderungen und Verbindlichkeiten in die Schuldenkonsolidierung einbezogen.
- Die Positionen geleistete Anzahlungen sowie die Bank- und Kassenbestände wurden nicht einbezogen, da nach Auskunft der Stadtkämmerei die entsprechenden Positionen bei der LHM keine zu konsolidierenden „Geschäftsprozesse“ enthalten. Die Stadtkämmerei hat das Fachkonzept Konzernabschluss und das Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“ bereits entsprechend angepasst.
- Die Schuldenkonsolidierung relevanter Forderungs- und Verbindlichkeitenpositionen wurde - bis auf eine manuelle Konsolidierungsbuchung i.H.v. 32.650.000 € - automatisiert getätigt.
- Im Konsolidierungsbericht ist die Schuldenkonsolidierung mit Verweis auf die Rechtsgrundlagen erläutert. Dazu sind die einbezogenen Bilanzpositionen Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten genannt.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte die Positionen Ausleihungen und Bank- und Kassenbestände beobachten im Hinblick auf konsolidierungspflichtige Sachverhalte.

13.8.2 Behandlung der Differenzen (aus Forderungen und Verbindlichkeiten)

Aus der automatisierten Schuldenkonsolidierung ergaben sich Differenzen sowohl bei den Forderungspositionen i.H.v. 36.253.520,84 € als auch bei den Verbindlichkeitenpositionen i.H.v. 7.269.111,97 €. Die saldierte Differenz aus der Schuldenkonsolidierung der Forderungen und Verbindlichkeiten belief sich auf 28.984.408,87 € (siehe hierzu Ziffer 13.8.1 des Berichts).

Die Differenzen verteilen sich wie folgt auf die Aufgabenträger:

Gesellschaften des Vollkonsolidierungskreises	Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung Aktivpositionen	Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung Passivpositionen	Saldierte Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung zum 31.12.2018
LHM (Hoheitsbereich)	32.383.613,18 €	-662.139,84 €	31.721.473,34 €
Abfallwirtschaftsbetrieb München	28.550,54 €	-623.166,06 €	-594.615,52 €
IT@M	1.433.164,82 €	-716.890,38 €	716.274,44 €
Markthallen München	470.375,67 €	-68.386,80 €	401.988,87 €
Münchner Kammerspiele	256.563,81 €	-34.082,74 €	222.481,07 €
Münchner Stadtentwässerung	108.217,52 €	-691.851,53 €	-583.634,01 €
Anwesen Schloss Kempfenhausen	8.661,36 €	0,00 €	8.661,36 €
Stadtgüter München	243,84 €	-74.495,22 €	-74.251,38 €
GEWOFAG Holding GmbH (Konzern)	52.105,57 €	-945.120,48 €	-893.014,91 €
GWG München mbH (Konzern)	378.867,46 €	-1.216.583,64 €	-837.716,18 €
Städtisches Klinikum GmbH	70.318,80 €	-641.490,95 €	-571.172,15 €
Stadtwerke München GmbH (Konzern)	1.062.838,27 €	-1.594.904,33 €	-532.066,06 €
Gesamtbetrag der Differenzen	36.253.520,84 €	-7.269.111,97 €	28.984.408,87 €

Für das Jahr 2018 wurde von der Stadtkämmerei als Summe der maximalen Differenzen auf Konzernebene für die Forderungen ein Betrag i.H.v. 125.112.438 € und für die Verbindlichkeiten ein Betrag i.H.v. 434.930.820 € sowie je Gesellschaftspaar 1.890.000 € auf Basis der 5%-Wesentlichkeitsgrenze gemäß [Tz. 48 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) festgelegt (siehe hierzu die Ausführungen unter Ziffer 13.7.1 des Berichts).

Auf der Forderungsseite ergaben sich Differenzbuchungen insgesamt i.H.v. 36.253.520,84 €. Auf der Verbindlichkeitsseite ergaben sich Differenzbuchungen insgesamt i.H.v. - 7.269.111,97 €. Die für den Konzernabschluss 2018 festgelegte Summe der maximalen Differenzen auf Konzernebene wurden sowohl für die Forderungen als auch für die Verbindlichkeiten **nicht überschritten**.

Wie bereits ausgeführt, wurde für die auftretenden Aufrechnungsdifferenzen bei automatisierten Konsolidierungsbuchungen für die Forderungen und Verbindlichkeiten in SEM-BCS kein Limit hinterlegt. Daher werden auftretende Differenzen unabhängig von ihrer Höhe in die Differenzkonten gebucht und von der Stadtkämmerei nicht mehr weiter aufgeklärt. Die hier festgelegte Wesentlichkeitsgrenze i.H.v. 1.890.000 € pro Gesellschaftspaar wurde bei den automatisiert durchgeführten Konsolidierungsbuchungen in 1 Fall i.H.v. 29.202.687,42 € überschritten. Die daraufhin durchgeführte Differenzbuchung erfolgte i.H.v. 29.202.687,42 € auf der Forderungsseite.⁶³ Eine Aufklärung erfolgte nicht.

Im konsolidierten Jahresabschluss erfolgte die Verbuchung der saldierten Differenz aus der Schuldenkonsolidierung i.H.v. 28.984.408,87 € in der Position „Privatrechtliche Forderungen“ im Bereich Kernverwaltung (Ausweis zum 31.12.2018 i.H.v. 108.562.415,60 €). Die Verrechnung und der Ausweis der Differenz im konsolidierten Jahresabschluss ist in dieser Position im Konsolidierungsbericht nicht weiter erläutert.

Unbedeutende echte und unechte Aufrechnungsdifferenzen aus der Schuldenkonsolidierung dürfen als Restbetrag in den Posten Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen werden (vgl. [Tz. 91 Konsolidierungslleitfaden Bayern](#)).

Prüfungsergebnisse

- Auf der Aktivseite ergaben sich Differenzen aus der Eliminierung der Forderungen i.H.v. 36.253.520,84 €. Aus der Eliminierung der Verbindlichkeiten ergaben sich Differenzen i.H.v. -7.269.111,97 €. Die für den konsolidierten Jahresabschluss 2018 festgelegte Summe der maximalen Differenzen auf Konzernebene wurde für die Forderungen und für die Verbindlichkeiten nicht überschritten.
- Die automatisierte Schuldenkonsolidierung in SEM-BCS ist ohne Berücksichtigung eines „Limits“ (betragsmäßige Grenze) erfolgt. Bei 1 der automatisiert durchgeführten Konsolidierungsbuchungen lag der Differenzbetrag über der festgelegten Einzelwesentlichkeitsgrenze von 1.890.000 € pro Gesellschaftspaar. Die Differenzbuchung erfolgte i.H.v. 29,2 Mio. €.
- Der saldierte Differenzbetrag aus der Konsolidierung der Forderungen und Verbindlichkeiten i.H.v. 28.984.408,87 € wird korrekterweise im konsolidierten Jahresabschluss auf der Aktivseite in der Position „Privatrechtliche Forderungen“ unter der Kernverwaltung ausgewiesen. Sie wurde im Konsolidierungsbericht nicht erläutert.
- Im Konsolidierungsbericht gibt es keine Ausführungen zur Behandlung der Differenzen im konsolidierten Jahresabschluss. Insbesondere wurde nicht dargestellt, ob echte oder unechte Aufrechnungsdifferenzen vorliegen und wie ihre Verrechnung jeweils erfolgte.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte die unterjährige Saldenabstimmung mit den konsolidierten Töchtern im Rahmen der Intercompany-Abstimmung intensivieren und diese zudem in die jährliche Saldenabstimmung für den Einzelabschluss der LHM einbeziehen, da-

⁶³ Belegnummer 250000000891. Diese Differenz ergibt sich daraus, dass seitens der LHM Forderungen gegenüber der Stadtwerke München GmbH i.H.v. 53.930.062,53 € eliminiert wurden, seitens der Stadtwerke standen diesen nur Verbindlichkeiten i.H.v. 24.727.375,11 € gegenüber. Der hohen Differenzbuchung i.H.v. 29,2 Mio. € zwischen der LHM und der Stadtwerke ist eine manuelle Anpassungsbuchung vorausgegangen.

mit sich ungeklärte Differenzen im konsolidierten Jahresabschluss minimieren lassen. Dies gilt insbesondere für die Saldenabstimmung der LHM mit der Tochtergesellschaft Stadtwerke München GmbH.

- Die LHM sollte für die automatisierte Schuldenkonsolidierung in SEM-BCS künftig die Funktion des „Limits“ mit Warnmeldung nutzen, um so ggf. auftretende Differenzen mit großen Beträgen, die über der derzeit geltenden Einzelwesentlichkeit von 1.890.000 € liegen, vor der endgültigen Verbuchung ggf. aufklären zu können.
- Die LHM sollte künftig im Konsolidierungsbericht die Höhe und die Art der Aufrechnungsdifferenzen erläutern. Darüber hinaus sollten im Konsolidierungsbericht künftig Ausführungen zum Umgang mit den Differenzen erfolgen.

13.8.3 Eliminierung von Rückstellungen

Die Eliminierung von Rückstellungen erfolgt bei der LHM als **einseitige** Konzernaufrechnung. Im Fachkonzept Konzernabschluss wurden für die Durchführung der einseitigen Konzernaufrechnungen Vorgaben festgelegt. Rückstellungen, die gegenüber anderen Aufgabenträgern gebildet werden, finden grundsätzlich keinen Niederschlag in dessen Bilanz.

In SEM-BCS wurden im Rahmen des Customizings in den Selektionsoptionen die Positionen für die in die Rückstellungseliminierung einzubeziehenden Rückstellungspositionen festgelegt. Für die Eliminierung des Anfangsbestands der Rückstellungen wurde zutreffend die Position „Ergebnisrücklage“ festgelegt. Für die Eliminierung der unterjährigen Veränderungen der Rückstellungen wurde die Position „Intercompany Differenz sbA (Vorsysteme AT)“ festgelegt.

Die nachfolgende Übersicht weist die konzerninternen einzelnen Rückstellungspositionen auf Basis der Meldedaten aus.⁶⁴ Diese zeigt den Anfangsbestand zum 01.01.2018, die unterjährigen Veränderungen und den Endstand zum 31.12.2018.

Position	Position Bezeichnung	Anfangsbestand Zum 01.01.2018	Zuführungen	Inanspruch- nahmen	Auflösungen	Umbuchungen	„Dummy“	Endbestand Zum 31.12.2018
2310000010	Rückstellungen für Pensionen	132.540,06 €	0,00 €	197.423,72 €		-84.318,72 €		245.645,06 €
2320000010	Umweltrückstellungen	-809.858,68 €	-447.462,27 €	164.526,15 €	655.002,85 €			-437.791,95 €
2340000000	Rückstellung aus Steuerschuldverh.	-318.438.481,55 €	-82.500.817,30 €	177.286.632,71 €	-7.020.109,26 €	-29.348.317,84 €		-260.021.093,24 €
2360000000	Sonstige Rückstellungen	-418.723.276,36 €	-38.657.952,74 €	29.090.893,66 €	5.290.028,28 €	7.161.438,48 €	-1.628.066,72 €	-417.466.935,40 €
2300000000	Rückstellungen Gesamt	-737.839.076,53 €	-121.606.232,31 €	206.739.476,24 €	-1.075.078,13 €	-22.271.198,08 €	-1.628.066,72 €	-677.680.175,53 €
Gesamt		-737.839.076,53 €			60.158.901,00 €			-677.680.175,53 €

Diese von den Aufgabenträgern gemeldeten konzerninternen Rückstellungen müssen im Rahmen der Schuldenkonsolidierung vollständig eliminiert werden, da sie aus Sicht des Konzerns LHM (Einheitstheorie) nur im Innenverhältnis bestehen. Die nachgeordneten Aufgabenträger melden die Rückstellungen eigenverantwortlich. Eine materielle Prüfung durch die Stadtkämmerei erfolgt nicht. Eine Bestätigung der Vollständigkeit durch die Aufgabenträger erfolgt mit dem „Differenzenformular V200“.

Vor Durchführung der maschinellen Eliminierung wurden zwei manuelle Buchungen i.H.v. 932.157,61 € und i.H.v. 2.537.363,36 € durchgeführt.⁶⁵ Auskunftsgemäß war Hintergrund der

⁶⁴ Auch bei der einseitigen Konzernaufrechnung im Rahmen der Rückstellungen sind die Meldedaten mit einer Partnerkontierung zu versehen. Anhand dieser Partnerkontierung wird systemseitig herausgefiltert, welche Rückstellungen als „konzernintern“ zu werten sind und eliminiert werden müssen. Die Meldedaten sind mit entsprechenden Bewegungsarten versehen.

⁶⁵ Belegnummer 200000000386, -389, Belegart 610, Buchungsdatum 14.08.2019.

Buchungen, dass die einseitige Rückstellungseliminierung auch eine Korrektur der Aufwendungen und Erträge erforderte, die der Rückstellungsbildung bzw. -auflösung ursprünglich zugrunde lagen.

Anschließend erfolgten insgesamt 56 automatisierte Eliminierungsbuchungen⁶⁶. In nachfolgender Übersicht sind die einzelnen betroffenen Rückstellungspositionen mit den eliminierten Beträgen benannt:

Position	Bezeichnung Position	Summenwerte *) zum 31.12.2018	Konzern- Aufrechnungen	konsolidierte Vermögens- Rechnung zum 31.12.2018	% Anteil der Aufrechnung
Passivpositionen					
2310000010	Rückstellungen für Pensionen	-6.998.602.848,67 €	-245.645,06 €	-6.998.848.493,73 €	0,004%
2320000010	Umweltrückstellungen	-155.966.340,18 €	437.791,95 €	-155.528.548,23 €	-0,281%
2342000010	Rückstellung aus Steuerschuldverhältnissen **)	-418.117.643,44 €	260.021.093,24 €	-158.096.550,20 €	-62,2%
2361000010	Sonstige Rückstellungen	-1.810.403.600,15 €	417.466.935,40 €	-1.392.936.664,75 €	-23,1%
Summe		-9.383.090.432,44 €	677.680.175,53 €		-7,2%

*) Die Summenwerte errechnen sich aus den Meldedaten der Aufgabenträger (Kontierungsebene 00) zuzüglich der ggf. von der Stadtkämmerei vorgenommenen Anpassungsbuchungen (Kontierungsebene 10).

**) siehe Fußnote ⁶⁷ mit weiteren Erläuterungen zur Übersicht.

Die Eliminierung der konzerninternen Rückstellungen zum 31.12.2018 erfolgte in Höhe von 677.680.175,53 €. Dies entspricht 7,2% des gesamten Rückstellungsbestands. Im Zuge der Eliminierung der konzerninternen Rückstellungen wurde der Anfangsbestand der Rückstellungen zum 01.01.2018 i.H.v. 737.839.076,53 € eliminiert mit entsprechender Erhöhung der Ergebnissrücklage. Ebenfalls eliminiert wurden die erfolgswirksamen Bewegungen (Zuführungen, Inanspruchnahme und Auflösungen) des Geschäftsjahres 2018 i.H.v. insgesamt - 60.158.901,00 €. Dies führte zur Veränderung des Jahresüberschusses (der Aufwands- und Ertragsrechnung) bzw. des Jahresüberschusses (der Bilanz) jeweils i.H.v. -60.158.901,00 €.

Die höchsten Rückstellungen gegenüber den Partnern im Konzern zeigten sich bei den Sonstigen Rückstellungen. So weist die LHM gegenüber der Städtisches Klinikum München GmbH einen Betrag i.H.v. 339.246.460,00 € und gegenüber dem Eigenbetrieb it@M einen Betrag i.H.v. 13.142.987,00 € aus. Die Städtisches Klinikum München GmbH weist gegenüber der LHM eine Rückstellung i.H.v. 47.569.574,01 € aus. Bei den Rückstellungen aus Steuerschuldverhältnissen weist die Stadtwerke München GmbH eine Rückstellung i.H.v. 260.021.093,24 € gegenüber der LHM aus.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat die relevanten Rückstellungspositionen in die Eliminierung der Rückstellungen einbezogen.
- Die Meldedaten für die konzerninternen Rückstellungen sind durch die Aufgabenträger mit Partnerkontierungen zu versehen, damit diese eliminiert werden können. Eine weitere Überprüfung durch die Stadtkämmerei erfolgt nicht. Damit besteht das Risiko, dass nicht alle konzerninterne Rückstellungen zutreffend eliminiert werden können. Eine Bestätigung der Vollständigkeit durch die Aufgabenträger erfolgt mit dem „Differenzenformular V200“.
- Die genannten Differenzenpositionen im Fachkonzept Konzernabschluss und im Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“ sind nicht übereinstimmend mit den Customizingeinstellungen. Dies resultiert daraus, dass die Customizingeinstel-

⁶⁶ Mit der Belegart 521 „Rückstellungen“ unter den Belegnummern 250000000763 bis -818, Buchungsdatum 20.08.2019.

⁶⁷ **) Die Rückstellungen aus Steuerschuldverhältnissen werden in der konsolidierten Vermögensrechnung unter der Position „Rückstellungen im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen“ ausgewiesen.

lungen zwischenzeitlich für den nächsten aufzustellenden konsolidierten Jahresabschluss angepasst wurden.

- Die Eliminierung der konzerninternen Rückstellungen zum 31.12.2018 in Höhe von 677.680.175,53 € mit entsprechender Anpassung der Ergebnisrücklage erfolgte nachvollziehbar.
- Die Stadtkämmerei hat vor Durchführung der automatisierten Eliminierung der Rückstellungen manuelle Konsolidierungsbuchungen i.H.v. 932.157,61 € bzw. 2.537.363,36 € getätigt. Die Buchungen sind buchhalterisch nachvollziehbar.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte künftig den Stand der Customizingeinstellungen zum Zeitpunkt der Konsolidierung zu Dokumentationszwecken dokumentieren bzw. archivieren.
- Die Stadtkämmerei sollte bei den Aufgabenträgern darauf hinwirken, dass diese im Rahmen der Intercompany-Abstimmung insbesondere konzerninterne Rückstellungsverhältnisse weiterhin klären.

13.8.4 Behandlung der Differenzen (aus Rückstellungen)

Bei der einseitigen Rückstellungseliminierung ergeben sich per se keine Differenzen in der Schuldenkonsolidierung. Die einseitige Eliminierung von Rückstellungen kann jedoch Differenzen in der Aufwands- und Ertragseliminierung zur Folge haben. Durch die Rückstellungseliminierung haben sich Differenzen in der nachfolgenden Aufwands- und Ertragseliminierung i.H.v. 54.530.325,79 € ergeben, die von der Stadtkämmerei nicht weiter aufgeklärt wurden. Diese wurden im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung verrechnet. Siehe hierzu die weiteren Ausführungen unter Ziffer 13.10.2 des Berichts.

13.8.5 Konsolidierung der vergebenen und erhaltenen investiven Zuwendungen

Die Konsolidierung von vergebenen bzw. erhaltenen investiven Zuwendungen wurde für den Konzernabschluss zum 31.12.2018 gemäß Angabe im Konsolidierungsbericht aufgrund untergeordneter Bedeutung nicht durchgeführt.⁶⁸

Die LHM hat die vergebenen bzw. erhaltenen investiven Zuwendungen des Geschäftsjahres 2018 ermittelt und deren untergeordnete Bedeutung festgestellt. Für die Beurteilung einer untergeordneten Bedeutung kann auf 5% der gewählten Maßgröße abgestellt werden. Bei der Schuldenkonsolidierung kommt es auf die Bruttobeträge der wegzulassenden Forderungen und Schulden im Verhältnis zur Höhe der betrachteten Bilanzposten und nicht zur Bilanzsumme der Summenbilanz an (vgl. [Tz. 48 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)).

Die LHM hat im Konsolidierungsbericht den Verzicht auf Konsolidierung der vergebenen Zuwendungen nicht begründet und die Auswirkungen auf den Gesamtabschluss nicht dargestellt ([Tz. 49 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) i.V.m. § 90 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, Nr. 2 Buchst. a KommHV-Doppik).

Die Stadtkämmerei hat die Berechnung zur Ermittlung der Wesentlichkeit (5% der Höhe der betrachteten Bilanzposition) für 2018 vorgelegt. Die Wesentlichkeitsgrenze wurde für die betroffenen Positionen Geleistete Zuwendungen für Investitionen und Anzahlungen auf imma-

⁶⁸ Die Eliminierung von vergebenen bzw. erhaltenen Zuwendungen sollte ursprünglich automatisiert in SEM-BCS erfolgen. Im Rahmen der Konzeption wurde nach Angaben der Stadtkämmerei deutlich, dass der Aufwand und der Nutzen für die Realisierung dieser Anforderung nicht im Verhältnis zueinander stand. Aus diesem Grund wurde von der Stadtkämmerei beschlossen, die Vorgänge ggf. manuell zu konsolidieren.

terielle Vermögensgegenstände sowie für die Position Sonderposten aus Zuwendungen einheitlich mit 5% festgelegt. Die Berechnung und Feststellung der untergeordneten Bedeutung für das Geschäftsjahr 2018 war nachvollziehbar.

Bei der LHM lassen sich aus SAP FI-AA (Anlagenbuchhaltung) die vergebenen investiven Zuwendungen gegenüber vollkonsolidierten Töchtern zum 31.12.2018 insgesamt mit 166.926.564,89 € selektieren. Geleistete Anzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände der LHM gegenüber ihren vollkonsolidierten Töchtern belaufen sich auf 23.962.247,00 €. Die Ermittlung kann einfach erfolgen, da diese Positionen im Buchungssystem der LHM in eigenen Anlagenklassen für die Unternehmen des Konsolidierungskreises geführt werden.

Vergebene bzw. erhaltene investive Zuwendungen **aus Vorjahren** wurden analog zur Zwischenergebniseliminierung nicht ermittelt. Im Konsolidierungsleitfaden Bayern ist die Eliminierung von vergebenen bzw. erhaltenen investiven Zuwendungen aus Vorjahren nicht explizit geregelt. Aufgrund der unklaren Rechtslage hat die Stadt Nürnberg ein Schreiben (Email datiert vom 27.03.2018) an das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration zur Klärung und weiteren Vorgehensweise der Thematik verfasst. Die Anfrage wird auskunftsgemäß von der LHM unterstützt. Eine Klärung bzw. Fortschreibung des Konsolidierungsleitfadens Bayern steht bisher aus.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Berechnung der untergeordneten Bedeutung der erhaltenen und vergebenen Zuwendungen der Stadtkämmerei für das Geschäftsjahr 2018 nachvollzogen. Darüber hinaus haben wir auch die vergebenen und erhaltenen Zuwendungen aus Vorjahren in die Prüfung mit einbezogen.

Prüfungsergebnisse

- Die vergebenen investiven Zuwendungen der LHM gegenüber vollkonsolidierten Töchtern zum 31.12.2018 belaufen sich nach unserer Auswertung auf insgesamt 166.926.564,89 €. Geleistete Anzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände der LHM gegenüber ihren vollkonsolidierten Töchtern belaufen sich auf insgesamt 23.962.247,00 €.
- Die LHM hat aufgrund untergeordneter Bedeutung keine Konsolidierung von vergebenen bzw. erhaltenen investiven Zuwendungen des Konsolidierungskreises für das Geschäftsjahr 2018 durchgeführt. Die Berechnung und Feststellung der untergeordneten Bedeutung war nachvollziehbar. Die Höhe der Zuwendungen und die Auswirkungen der untergeordneten Bedeutung wurden im Konsolidierungsbericht nicht erläutert.
- Vergebene bzw. erhaltene investive Zuwendungen aus Vorjahren wurden nicht konsolidiert. Dies wurde im Konsolidierungsbericht ebenfalls nicht ausgeführt.
- Der Konsolidierungsleitfaden Bayern regelt die Eliminierung von vergebenen bzw. erhaltenen investiven Zuwendungen aus Vorjahren nicht explizit. Eine entsprechende Anfrage der Stadt Nürnberg an das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration blieb bisher unbeantwortet. Bis zur rechtlichen Klärung wird diesbezüglich ein Prüfungsvorbehalt formuliert.

Empfehlungen

- Der Verzicht auf die Konsolidierung der vergebenen Zuwendungen aufgrund der untergeordneten Bedeutung und deren Auswirkung sollte im Konsolidierungsbericht zukünftig erläutert und deren Auswirkung auf den konsolidierten Jahresabschluss dargestellt werden.

- Aus Gründen der Transparenz könnten bis zur Klärung der Rechtslage im Konsolidierungsbericht die vergebenen investiven Zuwendungen der LHM gegenüber vollkonsolidierten Töchtern zum 31.12. sowie die geleisteten Anzahlungen hierfür jeweils in ihrer Höhe benannt werden. Diese stellen konzernintern den größten Anteil der vergebenen Zuwendungen dar. Eine Selektion seitens der LHM aus SAP FI-AA ist aufgrund der Abbildung in einer eigenen Anlagenklasse für Unternehmen des Konsolidierungskreises einfach möglich.
- Darüber hinaus sollten im Konsolidierungsbericht aus Gründen der Transparenz auch die vergebenen investiven Zuwendungen der LHM an die übrigen Beteiligungsgesellschaften genannt werden, die derzeit wie Dritte behandelt werden.

13.9 Zwischenergebniseliminierung

Innerkonzernliche Beziehungen zwischen den im Rahmen der Vollkonsolidierung in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger werden in den Einzelabschlüssen der nachgeordneten Aufgabenträger sowie im Jahresabschluss der Kommune wie Beziehungen zu Dritten behandelt.⁶⁹

In den konsolidierten Jahresabschluss sind zunächst auch die Vermögensgegenstände zu übernehmen, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen der Kommune und den in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger oder den Aufgabenträgern untereinander beruhen. Durch die Zwischenergebniseliminierung sind die aus diesen Lieferungen und Leistungen resultierenden Gewinne und Verluste dann zu neutralisieren. Dadurch wird erreicht, dass die entsprechenden Vermögensgegenstände aus Sicht des Konzerns höchstens zu den Werten wie sie vor der konzerninternen Transaktion vorlagen, bilanziert werden (vgl. [Tz. 92 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)).

Die Zwischenergebniseliminierung setzt kumulativ

- eine Lieferung oder Leistung zwischen der Kommune und einem in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger oder den Aufgabenträgern untereinander voraus,
- die einen Vermögensgegenstand des Anlage- oder Umlaufvermögens betrifft, der zum Stichtag des konsolidierten Jahresabschlusses zwar sowohl im Jahresabschluss der Kommune oder eines einzubeziehenden Aufgabenträgers als auch in der konsolidierten Vermögensrechnung zu bilanzieren ist,
- dessen Wertansatz im Einzelabschluss und im konsolidierten Jahresabschluss sich jedoch aufgrund der jeweils maßgeblichen Bewertungsvorschriften unterscheidet ([Tz. 92 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)).

Nach [Tz. 92 des Konsolidierungsleitfadens Bayern](#) (Art. 102a Abs. 2 GO i.V.m. § 304 Abs. 1 HGB) sind Zwischenergebnisse zwischen Kommune und nachgeordneten Aufgabenträgern und zwischen nachgeordneten Aufgabenträgern untereinander zu eliminieren.

Auf eine Zwischenergebniseliminierung kann verzichtet werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. [Tz. 47 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) i.V.m. § 304 Abs. 2 HGB).

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Berechnung der Stadtkämmerei hinsichtlich der untergeordneten Bedeutung der Zwischenergebnisse für das Geschäftsjahr 2018 nachvollzogen. Darüber hinaus haben wir die ausstehende Klärung der Rechtsfrage, ob auf eine Zwischenergebniseliminierung

⁶⁹ Vgl. Peper/Weller, Der kommunale Gesamtabschluss, S. 176.

aus Vorjahren im Rahmen der kommunalen Konsolidierung verzichtet werden kann, in die Prüfung mit einbezogen.

13.9.1 Zwischenergebniseliminierung vor Erstkonsolidierung (Altfälle)

Im Konsolidierungsbericht (Seite 34) hat die Stadtkämmerei ausgeführt, dass auf eine Eliminierung von Zwischenergebnissen, die vor der Erstkonsolidierung entstanden sind, verzichtet wurde.

Die Frage, ob Zwischenergebnisse aus der Zeit vor der erstmaligen Aufstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses zu eliminieren sind, ist bislang nicht abschließend geklärt. Eine grundsätzliche Befreiung von der Zwischenergebniseliminierung vor dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung (also für historische Zwischenergebnisse, die vor dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung entstanden sind) sieht der Konsolidierungsleitfaden Bayern nicht vor. Auch ist die Kommentarliteratur in dieser Frage nicht einheitlich.⁷⁰

Über den Bayerischen Städtetag wurde durch eine Arbeitsgemeinschaft der bayerischen Kämmereiverwaltungen in 2018 beim bayerischen Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration eine Ergänzung des Konsolidierungsleitfadens Bayern dahingehend angeregt, dass auf eine Eliminierung von Zwischenergebnissen, die vor dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung entstanden sind, vollständig verzichtet werden kann. Der Änderungsvorschlag wurde im Rahmen einer Arbeitsgruppe zum interkommunalen Austausch zum Thema „Erstellung des ersten konsolidierten Jahresabschlusses“ durch die Städte Nürnberg, München, Coburg und Rosenheim erarbeitet.

Bis 2019 erfolgte keine Ergänzung zum Leitfaden, deshalb haben sich in 2019 die Städte Nürnberg, Erlangen und München direkt an das bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration gewandt, mit der Bitte auf Verzicht auf eine Zwischenergebniseliminierung für die erstmalige Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses im Hinblick auf den immensen Aufwand der für die Ermittlung von teilweise mehr als 12 Jahre zurückliegenden Vorgängen (z.B. bei Grundstücksverkäufen) - die zu Zwischenergebnissen zwischen der Stadt und den Tochterunternehmen und der Tochterunternehmen untereinander führten - betrieben werden müsste. In diesem Zusammenhang wurde auf das in [Tz. 4 des Konsolidierungsleitfadens Bayern](#) verankerte Verhältnis zwischen Aufwand und Erkenntnisgewinn hingewiesen.

Eine Klärung der Rechtsfrage durch das bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration steht bislang noch aus. Bis zur rechtlichen Klärung erheben wir diesbezüglich einen Prüfungsvorbehalt.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat keine Eliminierung von Zwischenergebnissen für die Zeit vor der Aufstellung des ersten konsolidierten Jahresabschlusses vorgenommen. Die Stadtkämmerei hat dies im Konsolidierungsbericht erläutert. Die mögliche Auswirkung auf den konsolidierten Jahresabschluss wurde nicht dargestellt.
- Der Konsolidierungsleitfaden Bayern sieht bisher keine grundsätzliche Befreiung von einer Zwischenergebniseliminierung vor dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung vor.
- Über den bayerischen Städtetag wurde beim bayerischen Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration eine Ergänzung des Konsolidierungsleitfadens Bayern dahingehend angeregt, dass auf eine Eliminierung von Zwischenergebnissen, die vor

⁷⁰ Die Kommentierung im WP-Handbuch 14. Auflage M 341 und ADS Tz. 124 sieht die Möglichkeit des Verzichts. Dagegen sieht die neue Kommentierung im WP-Handbuch, 15. vollständig überarbeitete Auflage, und der Beck'sche Bilanzkommentar, 12. Auflage, § 304 Rn. 51 und 65 die Möglichkeit des Verzichts auf eine Zwischenergebniseliminierung aus der Zeit vor der Aufstellung eines erstmaligen Konzernabschlusses nicht (mehr) vor.

dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung entstanden sind, vollständig verzichtet werden kann. Eine Antwort des bayerischen Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration ist bisher ausstehend.

Empfehlungen

- Wir empfehlen der Stadtkämmerei, die ausstehende Klärung der Rechtsfrage des bayerischen Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration in Bezug auf die Notwendigkeit einer Zwischenergebniseliminierung für den Zeitraum vor Erstkonsolidierung zu beobachten und ggf. nachzufragen.
- Die Stadtkämmerei sollte im Konsolidierungsbericht künftig mit Verweis auf die ungeklärte Rechtslage ausführen, warum keine Zwischenergebniseliminierung für die Altfälle aus der Zeit vor Aufstellung des ersten konsolidierten Jahresabschlusses durchgeführt wurde.

13.9.2 Eliminierung der in 2018 entstandenen Zwischenergebnisse

Auch für die in 2018 entstandenen Zwischenergebnisse hat die Stadtkämmerei auskunftsgemäß keine Zwischenergebniseliminierung durchgeführt, da die Zwischenergebnisse aus Sicht des konsolidierten Jahresabschlusses für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nur von untergeordneter Bedeutung waren.

Die Stadtkämmerei hat die Zwischenergebnisse aus innerkonzernlichen Verkäufen von unbebauten und bebauten Grundstücken sowie die Zwischengewinne bei aktivierten Eigenleistungen (AiB) des Geschäftsjahres 2018 ermittelt und deren untergeordnete Bedeutung festgestellt. Die Wesentlichkeitsgrenze wurde für die betroffenen Positionen bebaute und unbebaute Grundstücke sowie für die Positionen sonstige ordentliche Aufwendungen und Erträge einheitlich mit 5% festgelegt. Dies entspricht der Vorgabe nach **Tz. 48 des Konsolidierungsleitfadens Bayern**, wonach auf 5% der gewählten Maßgröße abgestellt werden kann, wobei es auf die Summe der nicht eliminierten Positionen ankommt. Die vorgelegten Unterlagen waren nachvollziehbar.

Weitere mögliche Zwischenergebnisse resultierend aus innerkonzernlichen Verkäufen des übrigen Sachanlagevermögens sowie des Umlaufvermögens wurden in die Betrachtung nicht einbezogen. Zu möglichen Zwischenergebnissen aus Geschäftsvorfällen des Umlaufvermögens wird im Fachkonzept Konzernabschluss ausgeführt, dass diese bei der LHM von geringerem Umfang sind. Es wird davon ausgegangen, dass eine Überschreitung der Wesentlichkeit (5%-Grenze) nicht vorliegt.

Die Stadtkämmerei hat den Verzicht auf die Eliminierung der Zwischenergebnisse betreffend der Vorgänge des Jahres 2018 im Konsolidierungsbericht gemäß Vorgabe nach **Tz. 49 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** und die Auswirkungen auf den Gesamtabchluss nicht erläutert. Dabei ist für die Darstellung der Auswirkungen des Verzichts auf die Zwischenergebniseliminierung ein allgemeiner Hinweis ausreichend (**Tz. 50 Konsolidierungsleitfaden Bayern**). Diesbezüglich formulieren wir einen Prüfungsvorbehalt.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat die Zwischenergebnisse aus den konzerninternen Lieferungen und Leistungen des Jahres 2018 aufgrund untergeordneter Bedeutung nicht eliminiert. In die Bestimmung der untergeordneten Bedeutung wurden die Bilanzpositionen der unbebauten und bebauten Grundstücke, die AiB und Anzahlungen auf AiB sowie die sonstigen ordentlichen Aufwendungen und Erträge einbezogen. Die unter-

geordnete Bedeutung der entstandenen Zwischenergebnisse hat die Stadtkämmerei unter Einbezug einer Wesentlichkeitsgrenze von 5% nachvollziehbar bestimmt.

- Weitere Zwischenergebnisse resultierend aus innerkonzernlichen Verkäufen des übrigen Sachanlagevermögens sowie des Umlaufvermögens wurden in die Ermittlung zur Feststellung der untergeordneten Bedeutung nicht einbezogen.
- Die Stadtkämmerei hat den Verzicht auf die Eliminierung der Zwischenergebnisse des Jahres 2018 im Konsolidierungsbericht nicht ausgeführt.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte die unterjährigen Vorgänge aus innerkonzernlichen Lieferungen und Leistungen mit der Übergabe von Vermögensgegenständen beurteilen und diese ggf. bei der Ermittlung zur Feststellung einer untergeordneten Bedeutung nach § 304 Abs. 2 HGB berücksichtigen.
- Darüber hinaus sollte die Stadtkämmerei künftig den Verzicht auf die Zwischenergebniseliminierung wie gemäß Konsolidierungsleitfaden Bayern gefordert im Konsolidierungsbericht entsprechend erläutern und die Auswirkungen auf den konsolidierten Jahresabschluss darstellen.

13.10 Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung eliminiert Innenumsätze aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aufwendungen und Erträge aus konzerninternen Geschäften des Vollkonsolidierungskreises. Die Gesamtergebnisrechnung enthält dann nur noch Liefer- und Leistungsbeziehungen mit außenstehenden Dritten (vgl. [Tz. 95 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)).

Im Unterschied zum handelsrechtlichen Gesamtabschluss ergeben sich im kommunalen Gesamtabschluss neben den Steueraufwendungen auch Steuererträge, z.B. in Form der Gewerbesteuer aus den verselbständigten Aufgabenbereichen. Hierbei handelt es sich um konzerninterne Beziehungen, die im Zuge der Aufwands- und Ertragskonsolidierung zu eliminieren sind.⁷¹

Nach [Tz. 95 des Konsolidierungsleitfadens Bayern](#) (Art. 102a Absatz 2 GO, § 305 Abs. 1 HGB entsprechend) sind Aufwendungen und Erträge zwischen Kommune und nachgeordnetem Aufgabenträger bzw. zwischen nachgeordneten Aufgabenträgern zu eliminieren.

Auf die Aufwands- und Ertragskonsolidierung kann verzichtet werden, wenn die betroffenen Positionen für die Ermittlung eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kommunalen Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. [Tz. 47 Konsolidierungsleitfaden Bayern i.V.m. § 305 Absatz 2 HGB](#) entsprechend).

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Customizingeinstellungen in SEM-BCS mit den Ausführungen im Fachkonzept Konzernabschluss bzw. mit den Angaben im Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“ abgestimmt. Wir haben im Rahmen der Eliminierung der Aufwendungen und Erträge die Buchungen nachvollzogen und die Höhe der Differenzen aus der Ergebniseliminierung, die Behandlung der Differenzen sowie deren Darstellung im Konsolidierungsbericht geprüft.

⁷¹ Peper/Weller, Der kommunale Gesamtabschluss, 2010, Seite 187.

13.10.1 Maßnahmen für die Aufwands- und Ertragseliminierung

Die Aufwands- und Ertragseliminierungen erfolgen bei der LHM als zweiseitige Konzernaufrechnung. Auch hierfür wurden im Fachkonzept Konzernabschluss für die Durchführung der Konzernaufrechnungen Vorgaben festgelegt.

Die Stadtkämmerei hat in SEM-BCS zur Aufwands- und Ertragseliminierung im Rahmen des Customizings für die Teilbereiche Steuerergebniseliminierung, Transferergebniseliminierung, Finanzergebniseliminierung und sonstige Aufwands- und Ertragseliminierung eigene „Konsolidierungsmaßnahmen“ definiert. Dies ist verbunden mit dem Vorteil, dass die zu konsolidierenden Aufwands- und Ertragskonten gezielt angesprochen werden können. Für jede Konsolidierungsmaßnahme wurden in den Customizingeinstellungen die entsprechenden Aufwands- und Ertragspositionen in den Selektionsoptionen hinterlegt.

Für den konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 wurden die Differenzen auf eigenen Differenzpositionen je Maßnahme der Ergebnisrechnungseliminierung gebucht. Diese Vorgehensweise entspricht den Ausführungen im Fachkonzept Konzernabschluss. Auskunftsgemäß sollen für künftige konsolidierte Jahresabschlüsse die Differenzen aus den einzelnen Ergebniseliminierungen summiert auf die Positionen „Differenzen AuE-Aufwendungen“ bzw. „Differenzen AuE-Erträge“ gebucht werden.⁷² In SEM-BCS ist eine entsprechende Anpassung der Differenzpositionen in den Customizingeinstellungen bereits erfolgt.

Insgesamt erfolgten 163 automatisierte Konsolidierungsbuchungen im Rahmen der Aufwands- und Ertragseliminierung.⁷³ Die saldierten Differenzen aus der automatisierten Aufwands- und Ertragseliminierung belaufen sich auf -9.996.157,04 € (Ertrag).

Die Eliminierungen der konzerninternen Aufwendungen und Erträge stellen sich wie folgt dar:

Bezeichnung Positionen	Summenwerte *)	Konzern-Aufrechnungen	konsolidierte Ergebnis-Rechnung zum 31.12.2018	% Anteil der Aufrechnung
Steuererträge	-4.660.337.537,25 €	207.111.313,78 €	-4.453.226.223,47 €	-4,44 %
Transfererträge	-1.512.815.471,88 €	46.534.335,97 €	-1.466.281.135,91 €	-3,08 %
Finanzerträge	-325.068.623,30 €	6.459.419,57 €	370.593.865,15 €	-1,99 %
- manuelle Umgliederung		-51.984.661,42 € **)		
Sonstige Erträge	-11.482.131.944,50 €	695.252.980,69 €	-10.783.409.442,84 €	-6,06 %
- manuelle Konsolidierungsbuchung		3.469.520,97 € **)		
Summe Ertragspositionen	-17.980.353.576,93 €	955.358.050,01 €		-5,31 %
Steueraufwendungen	242.258.000,70 €	-200.130.588,66 €	42.127.412,04 €	-82,61 %
Transferaufwendungen	2.710.303.667,51 €	-44.589.901,88 €	2.633.063.765,63 €	-1,65 %
- manuelle Konsolidierungsbuchung		-32.650.000,00 € **)		
Finanzaufwendungen	300.597.195,18 €	-8.403.652,71 €	292.193.542,47 €	-2,80 %
Sonstige Aufwendungen	13.451.158.292,58 €	-692.237.749,72 €	12.803.454.711,61 €	-5,15 %
- Ausbuchung von Differenzen		44.534.168,75 € **)		
Summe Aufwandspositionen	16.704.317.155,97 €	-945.361.892,97 €		-5,66 %

*) Die Summenwerte errechnen sich aus den Meldedaten der Aufgabenträger (Kontierungsebene 00) zuzüglich der ggf. von der Stadtkämmerei vorgenommenen Anpassungsbuchungen (Kontierungsebene 10).

***) siehe Fußnote ⁷⁴ mit weiteren Erläuterungen zur Übersicht.

⁷² Nach Angaben der Stadtkämmerei bzw. von ITM-KM621 im Rahmen der Prüfung.

⁷³ Für die Transferergebniseliminierung erfolgten 56, für die Finanzergebniseliminierung 22, für die Steuerergebniseliminierung 7 und für die sonstigen Aufwands- und Ertragseliminierungen erfolgten 78 Konsolidierungsbuchungen. Die Konsolidierungsbuchungen der einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen wurden jeweils mit eigenen Belegarten gebucht.

⁷⁴ **) Damit der in der konsolidierten Ergebnisrechnung zum 31.12.2018 ausgewiesene Wert dargestellt werden kann, werden in der Spalte „Differenz aus Eliminierung der Aufwendungen bzw. der Erträge“ neben den automatisch eliminierten Beträgen aus der Konzernaufrechnung auch Beträge aus manuellen Eliminierungsbuchungen oder Umgliederungen dargestellt.

An konzerninternen Erträgen wurden insgesamt 958.827.570,98 € eliminiert, davon im Zuge der automatisierten Konsolidierungsbuchungen 955.358.050,01 € (5,31%) und aufgrund einer manuellen Konsolidierungsbuchung betreffend die Sonstigen Erträge 3.469.520,97 € im Zusammenhang mit Rückstellungseliminierungen.⁷⁵ Bei dem unter den Finanzerträgen ausgewiesenen Betrag i.H.v. 51.984.661,42 € handelt es sich um die manuelle Umgliederung der Jahresüberschüsse der assoziierten Unternehmen in die Position „Erträge aus assoziierten Aufgabenträgern“ (siehe hierzu die weiteren Ausführungen unter 13.11.2 des Berichts).

An konzerninternen Aufwendungen wurden insgesamt 978.011.892,97 € eliminiert, davon 945.361.892,97 € (5,66%) im Zuge der automatisierten Konsolidierungsbuchungen und i.H.v. 32.650.000,00 € mittels einer manuellen Konsolidierungsbuchung. Die manuelle Buchung erfolgte im Nachgang der automatisierten Konsolidierung. Darüber hinaus wurden in den sonstigen Aufwendungen Differenzen i.H.v. 44.534.168,75 € ausgebucht. In diesem Betrag enthalten sind die saldierten Differenzen aus der automatisierten Aufwands- und Ertragseliminierung i.H.v. -9.996.157,04 € (Ertrag) sowie eine Differenz aus der Eliminierung der Rückstellungen i.H.v. 54.530.325,79 € (siehe Ausführungen dazu unter Ziffer 13.10.2 des Berichts). Die Buchungen waren nachvollziehbar.

Prüfungsergebnisse

- Die Stadtkämmerei hat in SEM-BCS für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Rahmen des Customizings 4 separate Eliminierungsmaßnahmen festgelegt. Dabei handelt es sich um die Steuerergebnis-, Transferergebnis-, Finanzergebnis- sowie sonstige Aufwands- und Ertragseliminierung. Die relevanten Aufwands- und Ertragspositionen wurden jeweils in die Selektion der jeweiligen Maßnahme zur Ergebniseliminierung einbezogen.
- In Folge der automatisierten Konsolidierung wurden konzerninterne Erträge i.H.v. insgesamt 955.358.050,01 € und konzerninterne Aufwendungen i.H.v. insgesamt 945.361.892,97 € eliminiert. Die höchsten Eliminierungen ergaben sich bei den Sonstigen Aufwendungen und den Sonstigen Erträgen.
- Die genannten Differenzenpositionen im Fachkonzept Konzernabschluss und im Formblatt „Konsolidierungsselektionen SEM-BCS“ sind nicht übereinstimmend mit den Customizingeinstellungen. Dies resultiert daraus, dass die Customizingeinstellungen zwischenzeitlich für den nächsten aufzustellenden konsolidierten Jahresabschluss angepasst wurden. Eine Historie wird nicht gespeichert.

Empfehlungen

- Wie bereits unter Ziffer 13.7.3 des Berichts empfohlen, sollten künftig die für den jeweiligen aufgestellten konsolidierten Jahresabschluss geltenden Customizingeinstellungen dokumentiert bzw. archiviert werden.

13.10.2 Behandlung der Differenzen (aus Aufwendungen und Erträgen)

Aus der automatisierten Aufwands- und Ertragskonsolidierung ergab sich eine saldierte Differenz i.H.v. -9.996.157,04 € sowie eine saldierte Differenz aus der Eliminierung von Rückstellungen i.H.v. 54.530.325,79 €. Daraus errechnet sich eine Gesamtdifferenz i.H.v. 44.534.167,75 €. Die zwei Differenzen stellen sich wie folgt dar:

- Differenzen aus der automatisierten Aufwands- und Ertragseliminierung

Aus der automatisierten Aufwands- und Ertragseliminierung ergaben sich für die vier Maßnahmen folgende Differenzen:

⁷⁵ Der Betrag i.H.v. 3.469.520,97 € stammt aus 2 manuellen Konsolidierungsbuchungen KE 20 (Belegnummern 200000000386 und 200000000389). Die Buchungstexte lauten auf: Korrektur BWA 540 RST Elim.

Maßnahmen für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung	Differenz aus Eliminierung der Aufwendungen	Differenz aus Eliminierung der Erträge	Saldo der Differenzen aus der Eliminierung der Aufwendungen und Erträge
Transferergebnis-Eliminierung	817.790,95 €	-2.762.225,04 €	-1.944.434,09 €
Finanzergebnis-Eliminierung	2.511.213,15 €	-566.980,01 €	1.944.233,14 €
Steuerergebnis-Eliminierung	64.198,23 €	-7.044.923,35 €	-6.980.725,12 €
Sonstige Aufwands-/Ertragseliminierungen	6.886.664,78 €	-9.901.895,75 €	-3.015.230,97 €
Summe Aufwands- und Ertrags-Konsolidierung zum 31.12.2018 - Gesamt	10.279.867,11 €	-20.276.024,15 €	-9.996.157,04 €

Über alle vier Ergebniseliminierungen summierten sich die Differenzen auf der Aufwandsseite auf 10.279.867,11 € und auf der Ertragsseite auf -20.276.024,15 €. Die saldierte Differenz aus der Aufwands- und Ertragskonsolidierung beläuft sich auf -9.996.157,04 € (Ertrag).

Die im Rahmen der einzelnen Maßnahmen entstandenen Differenzen verteilen sich wie folgt auf die Aufgabenträger:

Gesellschaften des Vollkonsolidierungskreises	Differenzen aus der Transfer-Ergebniseliminierung	Differenzen aus der Finanz-Ergebniseliminierung	Differenzen aus der Steuer-Ergebniseliminierung	Differenzen aus der Sonstigen Aufwands-/Ertragseliminierung	Differenzen aus der Aufwands- und Ertragseliminierung zum 31.12.2018 gesamt
LHM (Hoheitsbereich)	-1.865.895,59 €	1.589.550,27 €		-187.583,64 €	-463.928,96 €
Abfallwirtschaftsbetrieb München	-7.500,00 €	83,76 €		-86.447,56 €	-93.863,80 €
IT@M	0,00 €	353,02 €		626.652,49 €	627.005,51 €
Markthallen München	-1.500,00 €	8.391,27 €		-673.520,61 €	-666.629,34 €
Münchner Kammerspiele	0,00 €	0,00 €	1.752,40 €	114.353,46 €	116.105,86 €
Münchner Stadtentwässerung	-7.500,00 €	36,09 €	19.137,48 €	247.001,35 €	258.674,92 €
Anwesen Schloss Kempfenhausen	0,00 €	0,00 €		-8.279,41 €	-8.279,41 €
Stadtgüter München	-1.000,00 €	-38.400,16 €	-25.616,89 €	0,00 €	-65.017,05 €
GEWOFAG Holding GmbH	-23.144,18 €	-473.836,56 €	-316.389,67 €	32.018,99 €	-781.351,42 €
GWG München mbH	-22.225,10 €	-45.302,73 €	43.177,16 €	-1.394.949,94 €	-1.419.300,61 €
Städtisches Klinikum München GmbH	-8.169,22 €	-175,81 €	131,19 €	-436.202,39 €	-444.416,23 €
Stadtwerke München GmbH	-7.500,00 €	903.533,99 €	-6.702.916,79 €	-1.248.273,71 €	-7.055.156,51 €
Gesamt	-1.944.434,09 €	1.944.233,14 €	-6.980.725,12 €	-3.015.230,97 €	-9.996.157,04 €

Für das Jahr 2018 wurde als Summe der maximalen Differenzen für die Aufwendungen ein Betrag i.H.v. 778.644.753 € und für die Erträge ein Betrag i.H.v. 852.504.448 € festgelegt, sowie eine Einzelwesentlichkeitsgrenze je Gesellschaftspaar i.H.v. 1.890.000 € (siehe hierzu Ziffer 13.7.1 des Berichts).

Die für den Konzernabschluss 2018 festgelegte Summe der maximalen Differenzen auf Konzernebene wurde für die Ergebniseliminierungs-Maßnahmen **nicht überschritten**. Die saldierte Differenz aus der Aufwands- und Ertragseliminierung belief sich auf -9.996.157,04 € (Ertrag).

Wie bereits ausgeführt, wurde für die auftretenden Aufrechnungsdifferenzen bei automatisierten Konsolidierungsbuchungen für die Forderungen und Verbindlichkeiten in SEM-BCS kein Limit hinterlegt. Daher werden auftretende Differenzen unabhängig von ihrer Höhe in die Differenzkonten gebucht und von der Stadtkämmerei nicht mehr weiter aufgeklärt. Die hier festgelegte Wesentlichkeitsgrenze i.H.v. 1.890.000 € pro Gesellschaftspaar wurde bei den automatisiert durchgeführten Konsolidierungsbuchungen in 1 Fall i.H.v. -6.702.916,79 € überschritten. Die daraufhin durchgeführte Differenzbuchung erfolgte auf der Ertragsseite -6.702.916,79 €⁷⁶. Eine Aufklärung erfolgte nicht.

⁷⁶ Belegnummer 25000000939. Hierbei handelte es sich um eine Differenz aus der Steuerergebniseliminierung der Stadtwerke München GmbH.

- Differenzen aus der Eliminierung von Rückstellungen (siehe hierzu auch Ziffer 13.8.4 des Berichts)

Die Differenzen aus der Eliminierung von Rückstellungen auf der Position „Intercompany-Differenz-(Vorsysteme)“ stellen sich wie folgt dar:

Position	Bezeichnung Position	Aufgabenträger	Anpassungs- buchungen	Differenzen Automati- sche Eliminierung Rückstellungen	Manuelle Konso- lidierungsbu- chung	Differenzen
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	LHM Konzern	-2.159.054,24 €	56.689.380,03 €	-54.530.325,79 €	0,00 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	LHM (Hoheitsbereich)	17.516.722,04 €	57.955.483,18 €		75.472.205,22 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	Abfallwirtschaft		7.340.820,33 €		7.340.820,33 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	IT@M		-6.915.089,76 €		-6.915.089,76 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	Markthallen		-9.674,67 €		-9.674,67 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	Münchner Stadtentwässerung	2.373.233,52 €	-1.489.782,49 €		883.451,03 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	Stadtgüter München		-12.997,23 €		-12.997,23 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	GWG München		40.000,00 €		40.000,00 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	Städtisches Klinikum		-466.960,04 €		-466.960,04 €
3136300010	Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)	Stadtwerke München	-22.049.009,80 €	247.580,71 €	-54.530.325,79 €	-76.331.754,88 €

Die Differenzen aus der Eliminierung der Rückstellungen i.H.v. 54.530.325,79 € wurden der Stadtwerke München GmbH zugeordnet. Nach Angaben der Stadtkämmerei wurde aus Vereinfachungsgründen (unabhängig davon, ob der Differenzbetrag bei den SWM entstanden ist) der Gesamtbetrag i.H.v. 54.530.325,79 € der Gesellschaft mit dem größten Eliminierungsbetrag auf dieser Position zugeordnet, da eine Aufteilung je Gesellschaft einen unverhältnismäßigen Aufwand bedeutet hätte.

Die Differenzbuchungen i.H.v. -9.996.157,04 € sowie i.H.v. 54.530.325,79 € wurden mit der Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ verrechnet. Diese Position erhöhte sich dadurch um 44.534.167,75 €. Die Buchung war nachvollziehbar. Ausführungen hierzu waren im Konsolidierungsbericht nicht vorhanden. Diesbezüglich formulieren wir einen Prüfungsvorbehalt.

Nach der von der Stadtkämmerei festgelegten Buchungslogik sind die Differenzen aus der Aufwands- und Ertragseliminierung mit den Positionen sonstige ordentliche Aufwendungen bzw. sonstige ordentliche Erträgen zu verrechnen.⁷⁷

Prüfungsergebnisse

- Die für den Konzernabschluss 2018 festgelegte Summe der maximalen Differenzen auf Konzernebene wurde für die Aufwendungen und Erträge nicht überschritten.
- Die automatisierte Aufwands- und Ertragskonsolidierung in SEM-BCS ist ohne Berücksichtigung eines „Limits“ (betragsmäßige Grenze) erfolgt. Bei 1 der automatisiert durchgeführten Konsolidierungsbuchungen lag der Differenzbetrag über der festgelegten Wesentlichkeitsgrenze von 1.890.000 € pro Gesellschaftspaar.
- Die Differenzen werden durch die Stadtkämmerei nicht weiter aufgeklärt. Damit besteht das Risiko, dass nicht alle konzerninterne Aufwendungen und Erträge zutreffend eliminiert werden können. Eine Bestätigung der Vollständigkeit durch die Aufgabenträger erfolgt mit dem „Differenzenformular V200“.
- Es erfolgte eine Verrechnung der Differenzen aus der Aufwands- und Ertragskonsolidierung der vier Maßnahmen i.H.v. -9.996.157,04 € sowie der Position „Intercompany-Differenz sbA (Vorsysteme)“ bezüglich der Eliminierung von Rückstellungen i.H.v. 54.530.325,79 € mit der Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“. Die saldierte Differenz i.H.v. 44.534.168,75 € hat die Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ entsprechend erhöht.

⁷⁷ Vgl. „Handlungsanweisung zur Saldenabstimmung und Differenzeliminierung für den Konzern (V100 Gesellschaften)“.

- Nähere Ausführungen hinsichtlich der Verrechnung der Differenzen mit der Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ im Konsolidierungsbericht erfolgten nicht.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte darauf hinwirken, dass die Intercompany-Abstimmung mit den vollkonsolidierten Töchtern weiterhin erfolgt. Weiter sollte die Stadtkämmerei die vollkonsolidierten Töchter in die Saldenabstimmung des Einzelabschlusses für den Hoheitsbereich einbeziehen, damit sich hohe Differenzen im konsolidierten Jahresabschluss minimieren lassen.
- Die LHM sollte für die automatisierte Aufwands- und Ertragskonsolidierung in SEM-BCS künftig die Funktion des „Limits“ mit Warnmeldung nutzen, um so auftretende Differenzen mit großen Beträgen, die über der derzeit festgelegten Einzelwesentlichkeit von 1.890.000 € liegen, vor der endgültigen Verbuchung ggf. aufklären zu können.
- Die Stadtkämmerei sollte betragsmäßig große Differenzen über der definierten Wesentlichkeitsgrenze aus der automatisierten Konsolidierung weiter aufklären. Je höher die Differenz, desto eher entsteht das Risiko, dass es zu einer Verzerrung der Aufwands- und Ertragsrechnung und zu einer Einschränkung des Informationsgehalts kommen kann.
- Die Verrechnung der Positionen und die Höhe der Aufrechnungsdifferenzen ist im Konsolidierungsbericht in der Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ künftig näher auszuführen.

13.11 Konsolidierung nach der Equity-Methode

13.11.1 Grundlagen der Equity-Konsolidierung

Aufgabenträger, auf die die Kommune aufgrund einer Beteiligungsquote von 20% bis höchstens 50% (sogenannte assoziierte Unternehmen) einen maßgeblichen Einfluss⁷⁸ hat, sind entsprechend §§ 311 und 312 HGB nach der Equity-Methode zu konsolidieren.

Bei der Equity-Methode handelt es sich um eine vereinfachte Form der Kapitalkonsolidierung, bei der die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren nach Maßgabe der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Aufgabenträgers im Equity-Wert fortgeschrieben werden ([Tz. 97 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) i.V.m. § 312 HGB).

Bei der Equity-Methode wird – im Gegensatz zur Vollkonsolidierung – nur die Beteiligung der Kommune an dem assoziierten Aufgabenträger in der konsolidierten Vermögensrechnung unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung unter den Finanzanlagen ausgewiesen (vgl. [Tz. 98 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#) i.V.m. § 311 Abs. 1 Satz 1 HGB). So sind in der konsolidierten Vermögensrechnung neben den unmittelbaren assoziierten Aufgabenträgern der LHM auch die assoziierten Unternehmen nachgeordneter vollkonsolidierter Aufgabenträger zu berücksichtigen.

Nach [Tz. 101 des Konsolidierungsleitfadens Bayern](#) wird bei der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode der Buchwert der Beteiligung bei der LHM gegen das anteilige Eigenkapital des assoziierten Aufgabenträgers aufgerechnet. Ein sich daraus ergebender Unterschieds-

⁷⁸ Vgl. § 311 Abs. 1 Satz 2 HGB; der maßgebliche Einfluss bezieht sich auf die Geschäfts- und Finanzpolitik einbezogenen Unternehmens. Ein maßgeblicher Einfluss wird gemäß § 311 Abs. 1 Satz 2 HGB vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat.

betrag ist auf die Vermögensgegenstände in einer Nebenrechnung außerhalb der konsolidierten Vermögensrechnung zu verteilen (vgl. § 312 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dabei sind der Wertansatz der Beteiligung und der Unterschiedsbetrag auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem die Kommune erstmals maßgeblichen Einfluss über den in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehenden Aufgabenträger erlangt hat. Der Unterschiedsbetrag ist im konsolidierten Jahresabschluss in einer Nebenrechnung fortzuschreiben (Tz. 104 des Konsolidierungslaufadens Bayern i.V.m. § 312 Abs. 2 Satz 2 HGB). Der ermittelte Wertansatz der Beteiligung ist in den Folgejahren um den anteiligen Betrag der Eigenkapitalveränderungen zu erhöhen oder zu vermindern (Tz. 103 des Konsolidierungslaufadens Bayern i.V.m. § 312 Abs. 4 HGB). Die Änderung des Equity-Wertes eines assoziierten Aufgabenträgers ist in der konsolidierten Ergebnisrechnung unter entsprechender Bezeichnung als gesonderter Posten in den Aufwendungen oder Erträgen auszuweisen (§ 312 Abs. 4 Satz 2 HGB).

Nach § 312 Abs. 6 Satz 2 HGB ist für die Equity-Bewertung die Einbeziehung des Konzernabschlusses statt eines Einzelabschlusses vorgeschrieben, wenn von einem einzubeziehenden nachgeordneten Aufgabenträger ein Konzernabschluss erstellt wird.

Grundlage für die Anwendung der Equity-Methode ist immer der letzte verfügbare Jahresabschluss (§ 312 Abs. 6 Satz 1 HGB) bzw. (Teil-)Konzernabschluss (§ 312 Abs. 6 Satz 2 HGB) des assoziierten Unternehmens.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben für die im Rahmen der Equity-Methode einbezogenen Gesellschaften Messe München GmbH und Flughafen München GmbH die Erstkonsolidierung und die Folgekonsolidierung nachvollzogen.

Dazu haben wir die Buchungen der Stadtkämmerei im Konsolidierungssystem SEM-BCS, die sich auf die Messe und den Flughafen beziehen, im einzelnen geprüft. Die Buchungen waren nachvollziehbar. Darüber hinaus zeigten sich keine Anhaltspunkte, dass Zwischenergebnisse in den Anschaffungskosten aus einer konzerninternen Transaktion vorliegen. Solche hätten gemäß DRS 26 Tz. 33 eliminiert werden müssen.

Des Weiteren haben wir geprüft, ob weitere assoziierte Unternehmen der nachgeordneten Aufgabenträger vorhanden sind, die nach § 311 Abs. HGB auszuweisen sind.

13.11.2 Equity-Konsolidierung im konsolidierten Jahresabschluss der LHM

In der konsolidierten Vermögensrechnung wird unter den Finanzanlagen die Position „**Anteile an assoziierten Unternehmen**“ zum 31.12.2018 mit einem Betrag i.H.v. insgesamt 1.855.215.964,07 € ausgewiesen.

Die Position „Anteile an assoziierten Unternehmen“ ist im Konsolidierungsbericht wie folgt aufgegliedert:

	31.12.2018 (in €)
Kernverwaltung	534.498.532,03
Konzern Stadtwerke München GmbH	1.320.716.532,04
Gesamt	1.855.215.964,07

Nach den Angaben im Konsolidierungsbericht betrifft der Ausweis bei der **Kernverwaltung i.H.v. 534.498.532,03 €** die Flughafen München GmbH sowie die Messe München GmbH, an denen die Landeshauptstadt München mit 23,0% bzw. 49,9% beteiligt ist.

Die Stadtkämmerei hat für die beiden Gesellschaften die Erstkonsolidierung nach der Equity-Methode zum 01.01.2018 durchgeführt. Dabei wurde auf die Wertansätze zum 01.01.2018 in Anwendung des DRS 26 Tz. 42 abgestellt. Darüber hinaus wurde eine Fortschreibung der Equity-Werte zum 31.12.2018 vorgenommen.

Wir haben die für die Equity-Konsolidierung der beiden Gesellschaften einbezogenen Werte in nachfolgender Übersicht zusammengefasst und nachvollzogen.

Zeile		Messe München (in €)	Flughafen München (in €)	Gesamt (in €)
1	Beteiligungsbuchwert der Gesellschaften in der Bilanz der LHM zum 31.12.2017	138.714.623,71	70.558.480,00	209.273.103,71
2	Anteiliges Eigenkapital der Gesellschaften gemäß Einzel- bzw. (Teil-)Konzernabschluss zum 31.12.2017	139.882.971,14	342.630.899,47	482.513.870,61
3	= passiver Unterschiedsbetrag ermittelt zum 01.01.2018	1.168.347,43	272.072.419,47	273.240.766,90
4	Zuschreibungen aus anteiliger Entwicklung des Eigenkapitals / Jahresergebnis im Jahr 2018	15.562.187,26	36.422.474,16	51.984.661,42
5	Equity-Wert zum 31.12.2018 (Summe Zeile 1 + 3 + 4)	155.445.158,41	379.053.373,62	534.498.532,03

Die für die Ermittlung der Unterschiedsbeträge zum 01.01.2018 herangezogenen Beteiligungsbuchwerte der Messe München GmbH und der Flughafen München GmbH sind übereinstimmend mit dem Ausweis im Jahresabschluss des Hoheitsbereichs zum 31.12.2017 (Zeile 1 der Übersicht).

Das genannte anteilige Eigenkapital der Messe München GmbH entspricht dem Wert aus dem (Teil-)Konzernabschluss der Messe München GmbH zum 31.12.2017⁷⁹ und dem Wert aus dem Einzelabschluss der Flughafen München GmbH zum 31.12.2017⁸⁰ (Zeile 2 der Übersicht).

Gemäß § 312 Abs. 6 Satz 1 bzw. Satz 2 HGB ist Grundlage für die Einbeziehung immer der letzte Jahres- bzw. Konzernabschluss des assoziierten Unternehmens (vgl. DRS 26 Tz. 23). Probleme bei der Informationsbeschaffung traten bei der Stadtkämmerei auskunftsgemäß nicht auf; ihr lagen geprüfte Abschlüsse der beiden assoziierten Unternehmen zum 31.12.2018 bei der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses der LHM im Jahr 2019 vor, womit sie die aktuellst möglichen Werte unter dem Gesichtspunkt der aktuellsten Information verwenden konnte.

Im Konsolidierungsbericht wurde zutreffend erläutert, dass für die Equity-Konsolidierung der Flughafen München GmbH der Einzelabschluss der GmbH herangezogen wurde. Bei der Flughafen München GmbH besteht das Problem, dass diese ihren Konzernabschluss auf Grundlage der IFRS⁸¹ aufstellt. Nach **Tz. 44 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** dürfen nach den Regeln der IFRS aufgestellte Abschlüsse aber nicht in den konsolidierten Jahresabschluss aufgenommen werden. Die Regierung von Oberbayern hat mit Schreiben vom 01.08.2017 die Genehmigung erteilt, bis auf weiteres den Einzelabschluss der Flughafen GmbH (nach HGB) anstatt des Konzernabschlusses (nach IFRS) für Zwecke des konsolidierten Jahresabschlusses zu verwenden. Dies wurde im Konsolidierungsbericht der Stadt-

⁷⁹ Konzernabschluss Messe München GmbH: Eigenkapital (Stammkapital 248.656.580,58 €, Kapitalrücklage 98.400.090,21 €, Gewinnrücklagen 61.267,30 €, In den Vorjahren mit Gewinnrücklagen verrechneter Geschäfts- oder Firmenwert -1.775.304,60 €, Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung 4.651.669,83 €, Konzernbilanzverlust - 71.437.769,09 €, Anteile anderer Gesellschafter 1.770.061,25 €) zum 31.12.2017 i.H.v. **280.326.595,48 € (davon anteilig 49,9% = 139.882.971,14 €)**.

⁸⁰ Jahresabschluss Flughafen München GmbH: Eigenkapital (Stammkapital 306.776.000,00 €, Kapitalrücklage 102.258.376,24 €, Gewinnrücklagen 596.812,29 €, Gewinnvortrag 912.081.505,85 €, Jahresüberschuss 167.986.868,52 €) zum 31.12.2017 i.H.v. **1.489.699.562,90 € (davon anteilig 23,0% = 342.630.899,47 €)**.

⁸¹ IFRS sind die International Financial Reporting Standards des International Accounting Standards Board.

kämmerei entsprechend erläutert. Dagegen wurde im Konsolidierungsbericht der Stadtkämmerei nicht erläutert, dass für die Equity-Konsolidierung der Messe München GmbH die Werte aus dem (Teil-)Konzernabschluss verwendet wurden.

Bei der Aufrechnung des Buchwerts der Finanzanlage der LHM mit dem anteiligen Eigenkapital der assoziierten Aufgabenträger errechneten sich jeweils passive Unterschiedsbeträge zum 01.01.2018, für die Messe München GmbH i.H.v. 1.168.347,43 € und für die Flughafen München GmbH i.H.v. 272.072.419,47 € (Zeile 3 der Übersicht). Die Unterschiedsbeträge wurden in dieser Höhe zum 01.01.2018 im Konsolidierungsbericht genannt.⁸²

Gemäß **Tz. 102 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** ist der Wertansatz der Beteiligung und der Unterschiedsbetrag auf der Grundlage der Wertansätze zu ermitteln, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist (vgl. § 312 Abs. 3 Satz 3 HGB). Die Beteiligung seitens der Landeshauptstadt an der Messe München GmbH besteht seit 1964 und an der Flughafen München GmbH seit 1949. Aus Vereinfachungsgründen kann nach der Kommentarliteratur bei bereits lange bestehenden Beteiligungen die Regelung nach § 301 Abs. 2 Satz 4 HGB analog angewendet werden.⁸³ Danach kann zur Vereinfachung die Bewertung zum Beginn des ersten Konzern-Geschäftsjahres vorgenommen werden, in dem das assoziierte Unternehmen erstmals nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen wird (vgl. DRS 26 Tz. 42⁸⁴). Damit hat die Stadtkämmerei für die Erstkonsolidierung zutreffend die Wertansätze der Gesellschaften zum 01.01.2018 herangezogen.

Nach Angabe im Konsolidierungsbericht auf Seite 49 wurden die ermittelten passiven Unterschiedsbeträge aus der Erstkonsolidierung analog zur Vollkonsolidierung gemäß DRS 26 Tz. 51 erfolgsneutral direkt in die Ergebnismittel eingestellt.⁸⁵

Da nach **Tz. 70 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** im Zuge der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses auch auf die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten verzichtet werden kann, hat die Stadtkämmerei diese Erleichterungsmöglichkeit auskunftsgemäß auch für die Equity-Konsolidierung angewendet. Entsprechend hat die Stadtkämmerei die nach **Tz. 101 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** geforderte Nebenrechnung mit Verteilung der ermittelten Unterschiedsbeträge auf die Vermögensgegenstände und Schulden nicht vorgenommen. Die Stadtkämmerei hat dies im Konsolidierungsbericht (Seite 34) mit Verweis auf die Erleichterungsmöglichkeit des Konsolidierungsleitfadens Bayern begründet. Tatsächlich sieht der Konsolidierungsleitfaden derzeit die Erleichterungsmöglichkeit zum Verzicht auf die Aufdeckung der stillen Reserven und stillen Lasten – wie bei der Vollkonsolidierung – nicht vor.

Auf Anfrage hat der BKPV die Stadtkämmerei mit E-Mail vom 05.02.2020 hinsichtlich der Nebenrechnung und Dokumentation darüber für die Erstkonsolidierung aus Gründen der nachvollziehbar allgemein schwer erhältlichen Informationen darauf hingewiesen, dass die Vorgehensweise aus Vereinfachungsgründen möglich ist. Ein entsprechender Hinweis im

⁸² Konsolidierungsbericht Seite 34: Der ermittelte Unterschiedsbetrag zum 01.01.2018 beträgt bei der Flughafen München GmbH 272,1 Mio. € und bei der Messe München GmbH 1,2 Mio. €.

⁸³ Kommentarliteratur: vgl. Haufe HGB Bilanzkommentar, 9. Auflage: § 312 Rn. 39: Danach sind die Wertansätze eines assoziierten Unternehmens – wenn ein Mutterunternehmen erstmals zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist – zum Zeitpunkt seiner Einbeziehung in den Konzernabschluss zugrunde zu legen (§ 301 Abs. 2 Satz 3 HGB). Die Anwendung dieser Erleichterungen wird in § 312 Abs. 3 Satz 3 HGB ausdrücklich gesetzlich eröffnet, wonach § 301 Absatz 2 Satz 3 bis 5 entsprechend gilt. Vgl. WP-Handbuch, 15. Auflage, G Rn. 389: § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4.

⁸⁴ Wird erstmals ein Konzernabschluss aufgestellt, sind bei der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode auf die Anteile bereits bisher vorliegender assoziierter Unternehmen die Wertverhältnisse zu Beginn des Konzerngeschäftsjahres zugrunde zu legen (§ 301 Absatz 2 Satz 3 i.V.m. § 312 Absatz 3 Satz 3 HGB), sofern die Ausübung eines maßgeblichen Einflusses auf die Geschäfts- und Finanzpolitik nicht tatsächlich erst im Verlauf des Konzerngeschäftsjahres erfolgt ist. In dem letztgenannten Fall sind die Wertverhältnisse zu dem späteren Zeitpunkt maßgeblich.

⁸⁵ Im Konsolidierungsbericht (Seite 49) erfolgte bezüglich der erfolgsneutralen Verrechnung der passiven Unterschiedsbeträge der Verweis auf DRS 34 Tz. 49. Hier ist anzumerken, dass es bei DRS 34 um den Entwurf zu DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“, der am 17.07.2018 verabschiedet wurde.

Konsolidierungsbericht und eine vereinfachte Dokumentation der ermittelten und fortgeschriebenen Firmenwerte sei ausreichend.

Die Stadtkämmerei hat zum 31.12.2018 im Rahmen der Folgekonsolidierung jeweils eine Zuschreibung auf die Equity-Werte für die beiden Gesellschaften vorgenommen. Dabei handelt es sich um den anteiligen (Teil-)Konzernüberschuss der Messe München GmbH i.H.v. 15.562.187,26 €⁸⁶ sowie um den anteiligen Jahresüberschuss abzüglich der Gewinnausschüttung der Flughafen München GmbH i.H.v. 36.422.474,16 €⁸⁷ (siehe Zeile 4 der Übersicht). Durch diese Zuschreibungen wurden die Beteiligungswerte der beiden assoziierten Aufgabenträger entsprechend erhöht. Die anteiligen Erträge wurden in der konsolidierten Ergebnisrechnung zutreffend in der Position „Erträge aus assoziierten Aufgabenträgern“ ausgewiesen. Die Erträge sind übereinstimmend im Konsolidierungsbericht genannt und entsprechend erläutert.

Nach den Angaben im Konsolidierungsbericht betrifft der Ausweis für den **Konzern Stadtwerke München GmbH** i.H.v. **1.320.716.532,04 €** die Anteile der in den (Teil-)Konzernabschluss einbezogenen assoziierten Unternehmen. Die Werte für die assoziierten Tochterunternehmen der Stadtwerke München GmbH wurden aus dem (Teil-)Konzernabschluss zum 31.12.2018 übernommen.⁸⁸ Im Konsolidierungsbericht gibt es zu den 4 assoziierten Unternehmen⁸⁹ keine Einzelangaben (z.B. zur Bilanzsumme, zum Jahresergebnis, zur Beteiligungsquote der SWM und zum Stichtag der berücksichtigten Jahresabschlüsse). Nach den Angaben im Konzernanhang der Stadtwerke München GmbH basieren deren Equity-Werte auf Bilanzdaten aus dem Jahr 2017. Dies ist gemäß § 312 Abs. 6 HGB im Konzern als Ausfluss des Prinzips der aktuellsten Information zulässig.

Bei den beiden weiteren einbezogenen (Teil-)Konzernen GEWOFAG Holding GmbH und GWG Städtische Wohnungsgesellschaft mbH waren aus den eingesehenen (Teil-)Konzernabschlüssen zum 31.12.2018 keine assoziierten Unternehmen zu ermitteln.

Prüfungsergebnisse

- Die Equity-Werte zum 31.12.2018 werden in der konsolidierten Vermögensrechnung zutreffend unter den Finanzanlagen in der Position „Anteile an assoziierten Unternehmen“. Anteilige Erträge des Jahres 2018 werden in der Ergebnisrechnung in der Position „Erträge aus assoziierten Aufgabenträgern“ ausgewiesen.
- Bei der Flughafen München GmbH wurde für die Equity-Konsolidierung korrekterweise nicht auf den Konzernabschluss abgestellt, da dieser nach den Regeln der IFRS erstellt ist. Mit Genehmigung der Regierung von Oberbayern wurde die Flughafen München GmbH mit ihrem Einzelabschluss in den Konzernabschluss einbezogen.
- Die Messe München GmbH und die Flughafen München GmbH wurden im Rahmen der Erstkonsolidierung zunächst korrekterweise mit ihrem Beteiligungsbuchwert zum 01.01.2018 einbezogen (gemäß DRS 26 Tz. 42). Die Werte wurden zum 31.12.2018 fortgeschrieben.

⁸⁶ Konzernabschluss Messe München GmbH: Konzernergebnis zum 31.12.2018 i.H.v. 31.186.748,02 € (davon anteilig 49,9% = 15.562.187,26 €).

⁸⁷ Einzelabschluss Flughafen München GmbH: Jahresüberschuss zum 31.12.2018 i.H.v. 188.358.583,29 €, davon erfolgte eine Ausschüttung an die Gesellschafter i.H.v. 30.000.000,00 €. Daraus ergibt sich ein verbleibender Jahresüberschuss i.H.v. 158.358.583,29 (davon anteilig 23,0% = 36.422.474,16 €).

⁸⁸ Im Anlagenspiegel des Konzernabschlusses der Stadtwerke München GmbH wird zum 31.12.2018 unter den Finanzanlagen in der Position 3. „Beteiligungen an assoziierten Unternehmen“ ein Restbuchwert i.H.v. 1.320.720 T€ ausgewiesen.

⁸⁹ Hierbei handelt es sich um die assoziierten Unternehmen bayernServices GmbH, München; wpd europe GmbH, Bremen; Spirit Energy Limited, Windsor, Berkshire; Global Tech | Offshore Wind GmbH, Hamburg.

- Die Stadtkämmerei hat die zum 01.01.2018 ermittelten passiven Unterschiedsbeträge mit Verweis auf DRS 26 Tz. 51 erfolgsneutral direkt in die Ergebnisrücklage des konsolidierten Jahresabschlusses eingestellt. Die Buchungen sind nachvollziehbar.
- Die LHM deckt im Rahmen ihrer Equity-Konsolidierung keine stille Lasten und Reserven auf. Demzufolge erfolgte in einer Nebenrechnung auch keine Verteilung der ermittelten Unterschiedsbeträge auf die Vermögensgegenstände und Schulden. Die Angaben darüber im Konsolidierungsbericht sind nicht zutreffend, da die Erleichterungsmöglichkeit aus dem Konsolidierungsleitfaden bisher nur für die Kapitalkonsolidierung gilt. Nach Rückfrage der Stadtkämmerei beim BKPV ist aufgrund der nachvollziehbar schwer zugänglichen Informationen für die Erstkonsolidierung ein entsprechender Hinweis im Konsolidierungsbericht und eine vereinfachte Dokumentation der ermittelten und fortgeschriebenen Firmenwerte ausreichend. Dies wurde im Konsolidierungsbericht nicht erläutert; diesbezüglich erheben wir einen Prüfungsvorbehalt.
- Die Buchungen sind sowohl zur Messe, als auch zum Flughafen im Konsolidierungssystem SEM-BCS nachvollziehbar. Für zu eliminierende Zwischenergebnisse in den Anschaffungskosten aus einer konzerninternen Transaktion ergaben sich keine Anhaltspunkte.
- Der im konsolidierten Jahresabschluss der LHM für den Konzern Stadtwerke München GmbH ausgewiesene Equity-Wert entspricht dem addierten Ausweis im (Teil-)Konzernabschluss der Stadtwerke München GmbH zum 31.12.2018. Die betroffenen 4 assoziierten Unternehmen sind im Konsolidierungsbericht genannt. Allerdings fehlt der Hinweis, dass deren Werte auf Bilanzdaten von 2017 beruhen. Auch sonst gibt es für die 4 assoziierten Unternehmen der SWM im Konsolidierungsbericht keine Einzelangaben.

Empfehlungen

- Im Konsolidierungsbericht ist eine Erläuterung vorzunehmen, dass die in der Bilanzposition „Anteile an assoziierten Unternehmen“ ausgewiesenen Werte der assoziierten Unternehmen Flughafen und Messe einheitlich die fortentwickelten Werte zum 31.12.2018 darstellen und damit nicht die Werte gemäß § 312 i. V. m. § 301 Abs. 3 HGB zum 01.01.2018 sind. Die Equity-Werte zum 01.01.2018 beider Gesellschaften sind zusätzlich an dieser Stelle im Konsolidierungsbericht zu vermerken.
- Die Stadtkämmerei erläutert für die At-Equity konsolidierten Gesellschaften im Konsolidierungsbericht, dass der Verzicht auf die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten aus Vereinfachungsgründen möglich ist. Darüber hinaus dokumentiert die Stadtkämmerei die ermittelten und fortgeschriebenen Firmenwerte in einer einfachen Nebenrechnung.
- Die nicht auf Ebene der LHM At-Equity konsolidierten Unternehmen (hier: 4 assoziierte Unternehmen der Stadtwerke München GmbH) sind künftig im Konsolidierungsbericht näher zu erläutern.

13.12 Ausweis der nachgeordneten Aufgabenträger zu fortgeführten Anschaffungskosten

Alle nachgeordneten Aufgabenträger, an denen die Kommune einen Anteilsbesitz hat und die nicht mittels Vollkonsolidierung bzw. Equity-Konsolidierung in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogen werden, sind zu fortgeführten Anschaffungskosten in die konsolidierte Vermögensrechnung aufzunehmen (Tz. 31 bzw. Tz. 33 Konsolidierungsleitfaden Bayern).

Dabei handelt es sich nach Tz. 31 des Konsolidierungsleitfadens Bayern um Beteiligungen, bei denen seitens der Kommune weder ein beherrschender, noch ein maßgeblicher Einfluss vorliegt, da ein Anteilsbesitz weniger als 20% vorliegt. Weiter handelt es sich um Beteiligungen nach Tz. 33 des Konsolidierungsleitfadens Bayern, auf die die Kommune zwar einen beherrschenden oder maßgeblichen Einfluss hat („Vermutung“), da gemäß § 271 Abs. 1 HGB ein Anteilsbesitz von mindestens 20% vorliegt, die aber für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des konsolidierten Jahresabschlusses von untergeordneter Bedeutung sind.

Nach Tz. 31 bzw. Tz. 34 des Konsolidierungsleitfadens Bayern bedeutet eine Einbeziehung zu fortgeführten Anschaffungskosten, dass der Beteiligungsbuchwert des betroffenen nachgeordneten Aufgabenträgers unverändert aus dem Jahresabschluss in den konsolidierten Jahresabschluss übernommen wird, also nicht eliminiert oder angepasst werden muss.

Die Bilanzposition, in die die Beteiligung aufgenommen wird, ist abhängig davon, ob der Anlagehorizont der Beteiligung kurzfristig (Umlaufvermögen) oder langfristig (Anlagevermögen) ist.⁹⁰

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben geprüft, ob für alle Beteiligungsunternehmen, die zu fortgeführten Anschaffungskosten in den konsolidierten Jahresabschluss einzubeziehen sind, der Ausweis in der zutreffenden Position und in der zutreffenden Höhe erfolgt ist. Dazu haben wir die Meldedaten in SEM-BCS sowie die Angaben aus den Einzel- bzw. (Teil-)Konzernabschlüssen eingesehen.

Die zu fortgeführten Anschaffungskosten einbezogenen Beteiligungen sind in der konsolidierten Vermögensrechnung in den Finanzanlagen unter den Positionen „Anteile an verbundenen Unternehmen“ und „Sonstige Beteiligungen“ ausgewiesen. Diese stellen sich wie nachfolgend ausgeführt dar.

13.12.1 Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“

In der konsolidierten Vermögensrechnung wird die Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ zum 31.12.2018 mit einem Betrag i.H.v. insgesamt 345.863.574,83 € ausgewiesen. Nach der Angabe im Konsolidierungsbericht werden in dieser Position Beteiligungsunternehmen ausgewiesen, für die jeweils ein Anteilsbesitz von mehr als 50% vorliegt, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aber von untergeordneter Bedeutung sind.

⁹⁰ Vgl. Peper/Weller, Der Kommunale Gesamtabchluss, 2009, S. 108.

Laut Konsolidierungsbericht verteilt sich die Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ auf folgende Aufgabenträger:

Aufgabenträger	31.12.18 (in €)
Kernverwaltung	51.017.374,04
Konzern Stadtwerke München GmbH	294.396.200,79
Übrige	450.000,00
Gesamt	345.863.574,83

Für die **Kernverwaltung** wird zum 31.12.2018 ein Betrag i.H.v. 51.017.374,04 € ausgewiesen. Nach dem Konsolidierungsbericht betrifft dies 17 verbundene Unternehmen der Kernverwaltung. Im Jahresabschluss für den Hoheitsbereich der LHM (Kernverwaltung) ist zum 31.12.2018 ein Betrag i.H.v. 51.017.374,04 € für folgende 16 Beteiligungsunternehmen bilanziert:

	Beteiligungen der LHM	Direkte Bet.Quote	Beteiligungswert LHM-Bilanz Hoheit Buchwert zum 31.12.2018 (in €)
1	Deutsches Theater Grund- und Hausbesitz GmbH	100,00	2.555.042,28
2	Deutsches Theater München Betriebsgesellschaft mbH	100,00	766.937,82
3	digital@M GmbH	100,00	25.000,00
4	Gasteig München GmbH	100,00	1.050.000,00
5	Münchener Volkshochschule GmbH, Akademie für Erwachsenenbildung	100,00	1.022.583,76
6	Münchener Volkstheater GmbH	100,00	25.564,59
7	Olympiapark München GmbH	100,00	4.900.000,00
8	P+R Park & Ride GmbH	100,00	52.281,30
9	Pasinger Fabrik Kultur- und Bürgerzentrum GmbH	100,00	25.564,59
10	MRG Maßnahmeträger München-Riem GmbH	100,00	1.092.713,14
11	MÜNCHENSTIFT gGmbH	100,00	18.802.421,07
12	Münchener Arbeit gemeinnützige GmbH (vormals: Freimanner Werkstatt gemeinnützige Beschäftigungs GmbH)	100,00	51.200,00
13	Münchener Gewerbehof Giesing Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG	100,00	0,00
14	Münchener Gewerbehof- und Technologiezentrumsgesellschaft mbH	99,20	19.908.512,50
15	Münchener Tierpark Hellabrunn AG	93,30	715.552,99
16	Behandlungszentrum Kempfenhausen für Multiple Sklerose Kranke GmbH	57,14	24.000,00
	Gesamt „Anteile an verbundenen Unternehmen“		51.017.374,04 €

Für jedes der genannten 16 Beteiligungsunternehmen liegt seitens des Hoheitsbereichs der LHM ein Anteilsbesitz von mehr als 50% vor. Die Beteiligungsunternehmen werden insofern mit fortgeführten Anschaffungskosten in der zutreffenden Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ in der konsolidierten Vermögensrechnung ausgewiesen. Im Konsolidierungsbericht werden jedoch 17 verbundene Unternehmen für die Kernverwaltung genannt.

Weitere 2 Beteiligungen - für die aus Konzernsicht zum 31.12.2018 Alleinbesitz bestand - wurden nicht unter dieser Position, sondern in der Position „Sonstige Beteiligungen“ bilanziert (siehe Ausführungen hierzu unter Ziffer 13.12.2 des Berichts). Damit wird die Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ um 107.741,42 € zu niedrig ausgewiesen.

Für den (Teil-)Konzern **Stadtwerke München GmbH** wird ein Betrag von 294.396.200,79 € ausgewiesen. Nach dem Konsolidierungsbericht betrifft dies 28 verbundene Unternehmen

im Teil-Konzern SWM. Nach den Erläuterungen im Anhang des Konzernabschlusses der Stadtwerke München GmbH zum 31.12.2018 wurden davon 8 verbundene Unternehmen gemäß § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB und die weiteren 20 verbundenen Unternehmen gemäß § 296 Abs. 2 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen. Danach werden die Beteiligungsunternehmen der Stadtwerke München GmbH insofern mit fortgeführten Anschaffungskosten in der zutreffenden Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ in der konsolidierten Vermögensrechnung ausgewiesen.

Unter „**Übrige**“ wird ein Teilbetrag von 450.000,00 € ausgewiesen. Der Teilbetrag ist vollständig der Städtisches Klinikum München GmbH zuzuordnen. Nach dem Einzelabschluss der Städtisches Klinikum München GmbH sind zum 31.12.2018 insgesamt 450.000,00 € in der Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ bilanziert. Dabei handelt es sich um die Beteiligungsbuchwerte der „MediCenter GmbH am Klinikum Bogenhausen“ i.H.v. 25.000,00 €, der „Beratung Vermittlung Qualifizierung Städtisches Klinikum München GmbH (BVQ-StKM)“ i.H.v. 20.000,00 € und der „StKM Catering GmbH“ i.H.v. 225.000,00 €. Hierbei handelt es sich um 100%-Tochtergesellschaften der Städtisches Klinikum München GmbH und somit um mittelbare Beteiligungen des LHM-Hoheitsbereichs. Danach werden die Beteiligungsunternehmen der Städtisches Klinikum München GmbH insofern mit fortgeführten Anschaffungskosten in der zutreffenden Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ in der konsolidierten Vermögensrechnung ausgewiesen.

Ergebnis

- Die im konsolidierten Jahresabschluss in der Position „Anteile an verbundenen Unternehmen zum 31.12.2018“ i.H.v. 345.863.574,83 € ausgewiesenen Beträge sind übereinstimmend mit den in den Einzelschlüssen bzw. im (Teil-)Konzernabschluss bilanzierten Beteiligungsbuchwerten. Somit werden diese Beteiligungen zutreffend zu fortgeführten Anschaffungskosten in dieser Position in der konsolidierten Vermögensrechnung ausgewiesen.
- Für diese Beteiligungen liegt richtigerweise ein Anteilsbesitz von mehr als 50% vor.
- Nicht zutreffend wurde im Konsolidierungsbericht die Anzahl der Beteiligungsunternehmen für die Kernverwaltung mit 17 verbundenen Unternehmen angegeben.
- Darüber hinaus wurden 2 weitere Beteiligungen, an denen - aus Konzernsicht – Alleinbesitz besteht, fälschlicherweise in der Position „Sonstige Beteiligungen“ bilanziert. Mit der Folge, dass die Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ insgesamt und in der Unterposition Kernverwaltung um 107.741,42 € zu niedrig ausgewiesen ist.
- Obwohl der unter „Übrige“ genannte Teilbetrag i.H.v. 450.000,00 € ausschließlich die Beteiligungsbuchwerte der 3 Tochtergesellschaften der Städtisches Klinikum München GmbH betrifft, ist keine konkrete Namensnennung erfolgt.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig darauf achten, dass beim Ausweis von Gesellschaften in der Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ auch indirekte Beteiligungsstrukturen zu berücksichtigen sind.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig im Konsolidierungsbericht darauf achten, dass für die Kernverwaltung die korrekte Anzahl der verbundenen Unternehmen angegeben wird.
- Die Stadtkämmerei sollte entsprechend der eigenen Vorgabe, wenn der Restbetrag nur einen Aufgabenträger betrifft, statt „Übrige“ den Namen des Aufgabenträgers nennen.

13.12.2 Position „Sonstige Beteiligungen“

In der konsolidierten Vermögensrechnung wird die Position „Sonstige Beteiligungen“ zum 31.12.2018 mit einem Betrag i.H.v. insgesamt 73.992.460,17 € ausgewiesen. Nach der Angabe der Stadtkämmerei im Konsolidierungsbericht werden in dieser Position weitere Anteile an Unternehmen ausgewiesen, an denen 50% oder weniger gehalten wird. Der Ausweis erfolgt im Anlagevermögen, da von einer dauernden Verbindung ausgegangen wird. Hierzu verweist die Stadtkämmerei auf die Übersicht der Beteiligungsverhältnisse der Landeshauptstadt München. Diese ist als Anlage dem Konsolidierungsbericht beigelegt.

Im Konsolidierungsbericht ist die Position „Sonstige Beteiligungen“ auf folgende Aufgabenträger aufgeteilt:

Aufgabenträger	31.12.2018 (in €)
Konzern Stadtwerke München GmbH	73.721.743,90 €
Übrige	270.716,27 €
Gesamt	73.992.460,17 €

Für den (Teil-)Konzern **Stadtwerke München GmbH** ist ein Betrag i.H.v. 73.721.743,90 € ausgewiesen. Nach den Meldedaten wurde in SEM-BCS der Betrag von 73.721.743,90 € in die Position „Sonstige Beteiligungen“ übertragen. Nach dem Anlagespiegel werden im Konzernabschluss der Stadtwerke München GmbH „übrige Beteiligungen“ zum 31.12.2018 mit einem Restbuchwert i.H.v. 73.718 T€ bilanziert.⁹¹

Die übrigen Beteiligungen der Stadtwerke München GmbH werden insofern mit fortgeführten Anschaffungskosten in der zutreffenden Position „Sonstige Beteiligungen“ ausgewiesen.

In dem unter „**Übrige**“ ausgewiesenen Betrag i.H.v. 270.716,27 € entfällt auf die Kernverwaltung ein Betrag i.H.v. 218.252,29 €. Im Jahresabschluss für den Hoheitsbereich der LHM (Kernverwaltung) ist zum 31.12.2018 ein Betrag i.H.v. 218.252,29 € für folgende 8 Beteiligungsunternehmen und für die Bürgerstiftung München bilanziert:

	<u>Beteiligungen der LHM</u>	Direkte Bet.Quote	Beteiligungswert LHM-Bilanz Hoheit Buchwert zum 31.12.2018 (in €)
	Unternehmen in Privatrechtsform		
1	Portal München Verwaltungsgesellschaft mbH	49,00	14.700,00
2	Internationale Münchner Filmwochen GmbH	40,00	20.000,00
3	Münchner Verkehrs- und Tarifverbund GmbH	35,71	12.782,30
4	WERK1.Bayern GmbH	10,00	15.348,08
5	Portal München Betriebs-GmbH & Co. KG	3,00	93.041,42
6	MEDIASCHOOL BAYERN gGmbH (ehemals AFK)	2,00	511,30
7	Zentrale Abrechnungsstelle für den Rettungsdienst Bayern GmbH	2,00	500,00
8	Ekz.bibliotheksservice GmbH	0,47	10.240,00
	Gesamt „Beteiligungsunternehmen“		167.123,10
	Rechtlich selbständige Stiftung		
1	Bürgerstiftung (Beteiligungsquote 31.12.2018) bezogen auf das Stiftungskapital	7,40	51.129,19
	Gesamt „Sonstige Beteiligungen“		218.252,29

⁹¹ Für die Position verbleibt eine Differenz i.H.v. 3.844 €. Die im Anlagespiegel ausgewiesenen Finanzanlagen i.H.v. 8.735.777 T€ wurden vollständig nach SEM-BCS übertragen. Insofern ist der Differenzbetrag von 3.844 € im konsolidierten Jahresabschluss in eine andere Bilanzposition der Finanzanlagen eingeflossen.

Für die 8 Beteiligungsunternehmen liegt seitens der LHM jeweils ein direkter Anteilsbesitz von weniger als 50% vor.

Allerdings liegt bei 2 Beteiligungen davon der direkte und indirekte Anteilsbesitz addiert bei 100%. Hierbei handelt es sich um die:

- Portal München Verwaltungsgesellschaft mbH: Es liegt ein direkter Anteilsbesitz der LHM von 49,0% und ein Anteilsbesitz der Stadtwerke München GmbH von 51% vor.
- Portal München Betriebs-GmbH & Co. KG: Es liegt ein direkter Anteilsbesitz der LHM von 3% (mit Stimmrechtsanteil 49,0%) und ein Anteilsbesitz der Stadtwerke München GmbH von 97% (mit Stimmrechtsanteil 51,0%) vor. Einzige weitere Gesellschafterin ist die Portal München Verwaltungsgesellschaft mbH ohne Einlage und Stimmrechte.

Damit sind die beiden Gesellschaften nicht zutreffend in der Position „Sonstige Beteiligungen“ ausgewiesen. Der Ausweis hätte unter der Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ erfolgen müssen.

In der Folge werden die Sonstigen Beteiligungen um 107.741,42 € zu hoch und die Anteile an verbundenen Unternehmen um diesen Betrag zu niedrig ausgewiesen.

Der unter „Übrige“ verbleibende Teilbetrag von 52.463,98 € betrifft die einbezogenen sonstigen Beteiligungen des Konzerns GEWOFAG Holding GmbH i.H.v. 42.070,42 €⁹², der Münchner Stadtentwässerung i.H.v. 4.000,00 €⁹³ sowie der Stadtgüter München i.H.v. 6.393,56 €⁹⁴. Diese werden im (Teil-)Konzernabschluss und in den Einzelabschlüssen in identischer Höhe ausgewiesen.

Ergebnis

- Die im konsolidierten Jahresabschluss in der Position „Sonstige Beteiligungen“ zum 31.12.2018 i.H.v. 73.992.460,17 € ausgewiesenen Beträge stimmen mit den in den Einzelabschlüssen bzw. im (Teil-)Konzernabschluss der Stadtwerke München GmbH bilanzierten Beteiligungsbuchwerten überein. Somit werden die Beteiligungen zutreffend zu fortgeführten Anschaffungskosten in dieser Position in der konsolidierten Vermögensrechnung ausgewiesen.
- Für die ausgewiesenen Beteiligungen liegt seitens des Hoheitsbereichs der LHM ein direkter Anteilsbesitz von weniger als 50% vor. Allerdings liegt aus Konzernsicht für die beiden Gesellschaften Portal München Verwaltungsgesellschaft mbH und Portal München Betriebs-GmbH & Co. KG beherrschender Einfluss und Alleinbesitz vor. Damit sind die beiden Gesellschaften nicht zutreffend in der Position „Sonstige Beteiligungen“ ausgewiesen. Der Ausweis hätte unter der Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ erfolgen müssen. In der Folge wird die Position „Sonstige Beteiligungen“ um 107.741,42 € zu hoch und die Position „Anteile an verbundenen Unternehmen“ um diesen Betrag zu niedrig ausgewiesen.
- Unter „Übrige“ sind die auf den Hoheitsbereich der LHM entfallenden Beteiligungen i.H.v. 218.252,29 € sowie die Beteiligungen der Münchner Stadtentwässerung i.H.v. 4.000,00 €, der Stadtgüter München i.H.v. 6.393,56 € und des Konzerns GEWOFAG Holding GmbH i.H.v. 42.070,42 € zusammengefasst. Die Beträge entsprechen dem Ausweis in den jeweiligen Einzelabschlüssen. Der Ausweis ist um 107.741,42 € zu hoch.
- Die sonstigen Beteiligungen sind zutreffend im Anlagevermögen unter den Finanzanlagen ausgewiesen, da nach Angabe der Stadtkämmerei im Konsolidierungsbericht von einer dauernden Verbindung ausgegangen wird.

⁹² Dabei handelt es sich um die 6%-ige Beteiligung der GEWOFAG Wohnen GmbH an der MGS Münchner Gesellschaft für Stadterneuerung mbH. Die MGS Münchner Gesellschaft für Stadterneuerung mbH ist im (Teil-)Konzern GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH aufgrund der 94%-Beteiligung der (Teil-)Konzern-Muttergesellschaft vollkonsolidiert.

⁹³ Beim Eigenbetrieb Münchner Stadtentwässerung handelt es sich hierbei um die 8%-Beteiligung an der aquabench GmbH.

⁹⁴ Bei den Stadtgütern handelt es sich um verschiedene Genossenschaftsanteile.

Empfehlungen

- Im Konsolidierungsbericht sollten die sonstigen Beteiligungen für den Hoheitsbereich der LHM unabhängig von der Betragshöhe künftig in einer eigenen Zeile und nicht zusammengefasst mit anderen Beteiligungen unter „Übrige“ ausgewiesen werden.
- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig darauf achten, dass beim Ausweis von Gesellschaften in der Position „Sonstige Beteiligungen“ auch indirekte Beteiligungsstrukturen zu berücksichtigen sind.

14 Eigenkapitalübersicht

Der konsolidierte Jahresabschluss ist um eine Eigenkapitalübersicht zu ergänzen (Art. 102a Abs. 3 GO i.V.m. § 88 Satz 2 KommHV-Doppik). Auf die Eigenkapitalübersicht findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 7 (DRS 7) entsprechend Anwendung (§ 89 KommHV-Doppik). Dem Konsolidierungsleitfaden Bayern ist die zugehörige Gliederung der Eigenkapitalübersicht nach DRS 7 als Anlage 6 beigefügt ([Tz. 112 Konsolidierungsleitfaden Bayern](#)).

Die Stadtkämmerei hat für den **ersten** konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 eine Eigenkapitalübersicht aufgestellt und diese dem Konsolidierungsbericht (Seite 170) als Anlage beigefügt. Der Anfangsbestand zum 01.01.2018 musste von der Stadtkämmerei aufgrund nicht vorhandener Vorjahreswerte ausgehend vom 31.12.2018 durch Rückrechnung ermittelt werden.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben zunächst formal geprüft, ob die veröffentlichte Eigenkapitalübersicht der Mustervorlage „Eigenkapitalübersicht nach DRS 7“ des Konsolidierungsleitfadens entspricht. Im Weiteren haben wir die in der Eigenkapitalübersicht genannten Werte der Positionen Allgemeine Rücklage, Ergebnisrücklage, Gesamtüberschuss, Treuhandvermögen MGS sowie Minderheitenkapital jeweils zum Stand 01.01.2018, für die unterjährige Entwicklung und zum Stand 31.12.2018 nachvollzogen. Den Stand zum 31.12.2018 haben wir mit den in der konsolidierten Vermögensrechnung veröffentlichten Werten der Position Eigenkapital abgeglichen.

- Formaler Aufbau der Eigenkapitalübersicht

Die Stadtkämmerei hat die Eigenkapitalübersicht im Wesentlichen auf Basis der Mustervorlage des DRS 7 (Anlage 6 des Konsolidierungsleitfadens) erstellt. Davon abweichend wurde in der veröffentlichten Eigenkapitalübersicht der LHM die Spaltenbezeichnung „Jahresüberschuss/-fehlbetrag“ auf „Gesamtbilanzüberschuss“ geändert und eine zusätzliche Spalte zur Abbildung des „Treuhandvermögen MGS“ aufgenommen. Darüber hinaus wurde die Bezeichnung der Zeile zum Anfangsbestand des Vorjahres von 31.12. nachvollziehbar auf den 01.01.2018 geändert.

- Nachvollziehen der Werte in der Eigenkapitalübersicht

Wir konnten die Entwicklung für die einzelnen Positionen zum 31.12.2018 bis zum Anfangsbestand am 01.01.2018 über die „Sonstigen Einzahlungen in das Eigenkapital“, die „Übrigen Veränderungen“, das „Gesamtjahresergebnis“ und das „Gesamtergebnis“ im einzelnen im Regelfall unter Einbezug der Erläuterungen im Konsolidierungsbericht (S. 56 ff.) und der Antworten auf Nachfragen bei der Stadtkämmerei nachvollziehen.

Die in der Eigenkapitalübersicht ausgewiesenen Endbestände zum 31.12.2018 waren für alle Positionen übereinstimmend mit den in der konsolidierten Vermögensrechnung zum 31.12.2018 ausgewiesenen Werten für das Eigenkapital.

Bei der **Ergebnisrücklage** zum 01.01.2018 und deren „Übrigen Veränderungen“ im Jahresverlauf 2018 zeigten sich in der veröffentlichten Eigenkapitalübersicht folgende Sachverhalte:

Im Konsolidierungsbericht (Seite 57) wird ausgeführt, dass die zum 01.01.2018 ermittelten passiven und aktiven Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung (Erstkonsolidierung) sowie die ermittelten passiven Unterschiedsbeträge aus der Equity-Konsolidierung (Erstkonsolidierung) **unmittelbar** bzw. **direkt** mit der Ergebnisrücklage verrechnet wurden.

Entsprechend der Ausführung im Konsolidierungsbericht wurde im Anfangsbestand der Ergebnisrücklage zum 01.01.2018 **zutreffend** der errechnete passive Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung in Höhe von 2.409.097.363,68 € erhöhend berücksichtigt.

Dagegen wurden die aktiven Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung i.H.v. insgesamt 62.495.811,43 € (davon entfallen 59.077.927,29 € auf die Städtisches Klinikum München GmbH und 3.417.884,14 € auf die Markthallen München) erst bei den „Übrigen Veränderungen“ des Jahres 2018 berücksichtigt.

Auch die passiven Unterschiedsbeträge aus der Equity-Konsolidierung i.H.v. insgesamt 273.240.766,90 € (davon entfallen 272.072.419,47 € auf die Flughafen München GmbH sowie 1.168.347,43 € auf den Konzern Messe München GmbH) wurden erst bei den „Übrigen Veränderungen“ im Jahr 2018 berücksichtigt.

Dies war nicht korrekt, da auch diese Unterschiedsbeträge aufgrund ihrer Ermittlung zum 01.01.2018 entsprechend im Anfangsbestand der Ergebnisrücklage auszuweisen sind. Dadurch ist der Anfangsbestand um 210.744.955,47 € zu niedrig ausgewiesen.

Darüber hinaus wurde im Anfangsbestand der Ergebnisrücklage versehentlich ein Betrag i.H.v. 80.000,00 € berücksichtigt, bei dem es sich nach Auskunft der Stadtkämmerei aber um keinen konzerninternen Vorgang handelt. Dadurch ist der Anfangsbestand um 80.000 € zu hoch ausgewiesen.

Nach unseren Feststellungen ist der Anfangsbestand der Ergebnisrücklage zum 01.01.2018 – auf Basis der von der Stadtkämmerei im Rahmen der Kapitalkonsolidierung ermittelten passiven und aktiven Unterschiedsbeträge - um insgesamt 210.664.955,47 € zu niedrig ausgewiesen worden, während die unterjährigen Veränderungen des Jahres 2018, die unter den „Übrige Veränderungen“ der Ergebnisrücklage gezeigt werden, um 210.744.955,47 € zu hoch ausgewiesen werden.

Darüber hinaus ergaben sich aus unserer Prüfung der Erstkonsolidierung der Kapitalkonsolidierung Änderungen hinsichtlich der ermittelten passiven und aktiven Unterschiedsbeträge. Diese ändern den Anfangsbestand und die unterjährigen Veränderung der Ergebnisrücklage entsprechend (siehe hierzu die Ausführungen unter Ziffer 13.6.2 des Berichts).

Ergebnis

- Die Stadtkämmerei hat gemäß § 88 KommHV-Doppik eine Eigenkapitalübersicht erstellt und diese dem konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 beigelegt.
- Die Stadtkämmerei hat in der Eigenkapitalübersicht formale Änderungen gegenüber der Mustervorlage „Eigenkapitalübersicht nach DRS 7“ vorgenommen. Diese wurden im Konsolidierungsbericht nicht genannt.
- In der Eigenkapitalübersicht sind alle Positionen ausgehend vom Endbestand (31.12.2018) bis zum Anfangsbestand (01.01.2018), über die Veränderungen des

Jahres 2018 rechnerisch nachvollziehbar. Auch die Zeilensummen sind zutreffend gebildet.

- Das Gesamteigenkapital zum 31.12.2018 für den Konzern LHM wird in der Eigenkapitalübersicht und in der konsolidierten Vermögensrechnung unter „A. Eigenkapital“ übereinstimmend mit 16.481.474.929,97 € angegeben. Auch die übrigen Positionen in der Eigenkapitalübersicht (Stand 31.12.2018) sind übereinstimmend mit dem Ausweis in der konsolidierten Vermögensrechnung zum 31.12.2018.
- Die Anfangsbestände der in der Eigenkapitalübersicht genannten Positionen mussten von der Stadtkämmerei aufgrund fehlender Vorjahreswerte ausgehend vom Endbestand zum 31.12.2018 durch Rückrechnung ermittelt werden. Die Berechnungen waren für alle Positionen – mit einer Ausnahme – zutreffend.
- Für die Ergebnissrücklage wurde der Anfangsbestand zum 01.01.2018 nicht korrekt dargestellt, da darin nur der von der Stadtkämmerei ermittelte passive Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung i.H.v. 2,409 Mrd. € berücksichtigt wurde. Dagegen wurden die von der Stadtkämmerei ebenfalls zum 01.01.2018 ermittelten aktiven Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung i.H.v. 62,5 Mio. € als auch die passiven Unterschiedsbeträge aus der Equity-Konsolidierung i.H.v. 273,2 Mio. € nicht in den Anfangsbestand, sondern bei den unterjährigen Veränderungen berücksichtigt. Diese Berechnung entspricht nicht der Angabe im Konsolidierungsbericht, wonach alle Unterschiedsbeträge zum 01.01.2018 ermittelt und unmittelbar mit der Ergebnissrücklage verrechnet wurden. Dies hat zur Folge, dass in der Eigenkapitalübersicht für die Position Ergebnissrücklage der Anfangsbestand zum 01.01.2018 um 210,7 Mio. € zu niedrig und die „Übrigen Veränderungen“ 2018 um diesen Betrag zu hoch ausgewiesen werden.
- Darüber hinaus wurde für die Position Ergebnissrücklage der Anfangsbestand zum 01.01.2018 um 80.000,00 € zu hoch ausgewiesen. Dies resultierte auskunftsgemäß aus der späten Rücknahme einer unzutreffenden Konsolidierungsmaßnahme.
- Darüber hinaus ergaben sich aus unserer Prüfung der Erstkonsolidierung der Kapitalkonsolidierung Feststellungen hinsichtlich der von der Stadtkämmerei ermittelten passiven und aktiven Unterschiedsbeträge. Diese ändern den Anfangsbestand und die unterjährigen Veränderung der Ergebnissrücklage entsprechend (siehe hierzu die Ausführungen unter Ziffer 13.6.2 des Berichts).

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte auch für folgende konsolidierte Jahresabschlüsse eine Eigenkapitalübersicht erstellen und diese dem konsolidierten Jahresabschluss beifügen.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig im Konsolidierungsbericht auf Abweichungen bzw. auf Ergänzungen zur Mustervorlage DRS 7, ggf. mittels einer Fußnote, hinweisen.
- Die rechnerische Nachvollziehbarkeit der Eigenkapitalübersicht sollte die Stadtkämmerei auch weiterhin sicherstellen.
- Die Stadtkämmerei sollte im folgenden konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2019 in der Eigenkapitalübersicht den zutreffenden Anfangsbestand der Ergebnissrücklage zum 01.01.2018 (festgelegter Zeitpunkt des Beginns des Konzerns LHM) darstellen unter Einbezug aller zum 01.01.2018 ermittelten Unterschiedsbeträge. In dieser korrigierten Berechnung sind auch die notwendigen Anpassungen der aktiven und passiven Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung in Folge der Prüfung des Revisionsamts zu berücksichtigen.
- Aus Informationszwecken sollte der zutreffende Ausweis der Anfangsbestände der Eigenkapitalpositionen zum 01.01.2018 an geeigneter Stelle in allen nachfolgenden Eigenkapitalübersichten dargestellt werden.

15 Kapitalflussrechnung

Der konsolidierte Jahresabschluss ist um eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen (Art. 102a Abs. 3 GO i.V.m. § 88 Satz 2 KommHV-Doppik). Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) entsprechend Anwendung (§ 89 KommHV-Doppik). Nach **Tz. 110 des Konsolidierungsleitfadens Bayern** kann auf eine Kapitalflussrechnung mit Blick auf die geforderte Bewertung des konsolidierten Jahresabschlusses unter dem Gesichtspunkt der dauernden Leistungsfähigkeit nicht verzichtet werden.

Die Stadtkämmerei hat für den ersten konsolidierten Jahresabschluss zum 31.12.2018 keine Kapitalflussrechnung aufgestellt, da diese aufgrund fehlender Vorjahreswerte nicht abgeleitet werden kann. Die Regierung von Oberbayern hat auf Antrag der Stadtkämmerei eine entsprechende Ausnahmegenehmigung nach § 99 Abs. 2 Satz 1 KommHV-Doppik erteilt.

Im Konsolidierungsbericht (Seite 28) wird ausgeführt, dass keine konsolidierten Werte für das Vorjahr vorliegen und daher für den Erstababschluss die Ableitung einer Kapitalflussrechnung nicht vorgenommen werden kann. Die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung erfolgt damit erstmals für den konsolidierten Jahresabschluss des Haushaltsjahres 2019.

Es wird weiter ausgeführt, dass dies dem Vorgehen anderer bayerischer Kommunen entspricht und zudem mit der Aufsichtsbehörde abgestimmt wurde. Die Regierung von Oberbayern hat mit Schreiben vom 12.03.2019 die Genehmigung zum Verzicht auf die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung zum erstmaligen konsolidierten Jahresabschluss 2018 erteilt. Das Schreiben liegt dem Revisionsamt vor.

Vorgehensweise bei der Prüfung

Wir haben die Ausführungen zum Verzicht auf die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung im Konsolidierungsbericht geprüft.

Ergebnis

- Die Stadtkämmerei hat für den ersten konsolidierten Jahresabschluss 2018 keine Kapitalflussrechnung aufgestellt. Aufgrund fehlender Vorjahreswerte kann keine Kapitalflussrechnung abgeleitet werden. Die Regierung von Oberbayern hat auf Antrag der Stadtkämmerei eine entsprechende Ausnahmegenehmigung nach § 99 Abs. 2 Satz 1 KommHV-Doppik erteilt.
- Die Stadtkämmerei hat im Konsolidierungsbericht den Verzicht auf die Aufstellung der Kapitalflussrechnung für den ersten konsolidierten Jahresabschluss nachvollziehbar erläutert.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte wie vorgesehen für künftige konsolidierte Jahresabschlüsse eine Kapitalflussrechnung erstellen.

16 Konsolidierungsbericht

Der konsolidierte Jahresabschluss ist durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern (Art. 102a Abs. 3 GO i.V.m. § 88 Satz 2 KommHV-Doppik). In den Konsolidierungsbericht sind mindestens die in § 90 KommHV-Doppik genannten Angaben aufzunehmen.

Der Konsolidierungsbericht besteht aus drei Teilbereichen:

- dem Gesamtüberblick, den Erläuterungen des konsolidierten Jahresabschlusses und
- dem Ausblick auf die künftige Entwicklung (§ 90 Abs. 1 KommHV-Doppik).
- Daneben enthält der Konsolidierungsbericht aber auch Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz (§ 90 Abs. 2 KommHV-Doppik).

Dem Konsolidierungsbericht kommt eine besondere Bedeutung zu, da eines der wichtigsten Ziele des konsolidierten Jahresabschlusses die Informationsfunktion ist.

16.1 Allgemeine Anforderungen an den Konsolidierungsbericht

Der erste konsolidierte Jahresabschluss zum 31.12.2018 wurde in der Vollversammlung des Stadtrats vom 27. November 2019 bekannt gegeben. Der Konsolidierungsbericht 2018 ist auf den Seiten 9 ff. der Bekanntgabe veröffentlicht.

Beurteilungsgrundlagen

Der konsolidierte Jahresabschluss ist [...] durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern (Art. 102a Abs. 3 GO).

Prüfungshandlungen und Vorgehensweise

Das Revisionsamt hat formal geprüft, ob bei der Erstellung des Konsolidierungsberichts die Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung eingehalten wurden. Eine inhaltliche Beurteilung ist an dieser Stelle nicht erfolgt.

Prüfungsergebnisse

- Der Konsolidierungsbericht 2018 ist weder von der konsolidierten Ergebnis- und der konsolidierten Vermögensrechnung noch von den übrigen veröffentlichten Informationen eindeutig getrennt. Er ist nicht unter der Überschrift „Konsolidierungsbericht“ offengelegt und daher nicht eindeutig als solcher zu erkennen.
- Ansonsten haben sich bei der Prüfung keine Hinweise ergeben, dass bei der Erstellung des Konsolidierungsberichts 2018 die Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung nicht beachtet wurden.
Empfehlungen
- Der Konsolidierungsbericht sollte künftig eindeutig getrennt von der konsolidierten Ergebnis- und der konsolidierten Vermögensrechnung und von den übrigen veröffentlichten Informationen sowie unter der Überschrift „Konsolidierungsbericht“ offengelegt werden.

16.2 Bestandteile des Konsolidierungsberichts nach § 90 Abs. 1 KommHV-Doppik

Der Konsolidierungsbericht umfasst den Gesamtüberblick, Erläuterungen des konsolidierten Jahresabschlusses sowie einen Ausblick auf die künftige Entwicklung (§ 90 Abs. 1 KommHV-Doppik).

Beurteilungsgrundlagen

Der Konsolidierungsbericht umfasst:

1. den Gesamtüberblick, bestehend aus:

- a) einer Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben vermittelt,
- b) Angaben über den Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks der konsolidierten Organisationseinheiten und Vermögensmassen,
- c) einer Bewertung des konsolidierten Jahresabschlusses unter dem Gesichtspunkt der dauernden Leistungsfähigkeit,
- d) Angaben nach § 86 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 und 15 KommHV-Doppik,
- e) Angaben zu Namen, Sitz und Rechtsform der in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen Unternehmen sowie Art und Höhe der Beteiligung,
- f) den in Art. 94 Abs. 3 Satz 2 GO, [...] für den Beteiligungsbericht beschriebenen Mindestangaben für jedes in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogene Unternehmen

(§ 90 Abs. 1 Nr. 1 KommHV-Doppik)

2. Erläuterungen des konsolidierten Jahresabschlusses, bestehend aus:

- a) Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden,
- b) Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der konsolidierten Jahresrechnung sowie den Nebenrechnungen und
- c) Einzelangaben zur Zusammensetzung globaler Jahresabschlusspositionen

(§ 90 Abs. 1 Nr. 2 KommHV-Doppik)

3. einen Ausblick auf die künftige Entwicklung, insbesondere bestehend aus

- a) Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind,
- b) Angaben über die erwartete Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen, insbesondere über die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken, und
- c) Angaben über die wesentlichen Ziele und Strategien

(§ 90 Abs. 1 Nr. 3 KommHV-Doppik)

Im Anhang ferner anzugeben sind:

Nr. 1 die auf die Posten der Ergebnisrechnung und der Vermögensrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,

Nr. 2. Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden samt Begründung; deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen,

Nr. 3. Erläuterungen zu den Positionen „Sonderposten“ und „Rückstellungen“, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,

Nr. 15 die Zahl der im Haushaltsjahr durchschnittlich beschäftigten Beamten und Arbeitnehmer.

(§ 86 Abs. 2 KommHV-Doppik)

Vorgehensweise in der Prüfung

Wir haben geprüft, ob die nach § 90 Abs. 1 KommHV-Doppik vorgeschriebenen Komponenten im Konsolidierungsbericht 2018 enthalten sind. Die Angabe zu den Beschäftigtenzahlen haben wir anhand der Meldungen der nachgeordneten Aufgabenträger zum Personalstand sowie anhand der Angaben in den jeweiligen Einzelabschlüssen geprüft.

Prüfungsergebnisse

Gesamtüberblick

- Der Gesamtüberblick ist unter Gliederungspunkt B) „Gesamtüberblick und Geschäftsverlauf der Landeshauptstadt München“ veröffentlicht.
- Die Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage vermittelt aus formaler Sicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild.
- Bei der Ertragslage sind die größten Ertrags- und Aufwandspositionen genannt. Wesentliche Positionen, wie z.B. die Transferaufwendungen, die Erträge aus Steuern und ähnlichen Abgaben und die öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelte beim Konzern Stadtwerke sind nicht in allen Fällen betragsmäßig erläutert.
- Die Kennzahlen zur Vermögenslage und zur Ertragslage konnten vom Revisionsamt rechnerisch nachvollzogen werden. Die Sach- und Dienstleistungsquote ist nicht dargestellt, obwohl die Sach- und Dienstleistungen mit 46,2% die größte Aufwandsgruppe innerhalb der ordentlichen Aufwendungen darstellt.
- Unter der Bilanz sind die konsolidierten Haftungsverhältnisse (§ 75 KommHV-Doppik) mit 2.461,3 Mio. € dargestellt, sie belaufen sich betragsmäßig auf 2.461.295.385 €. Wir haben anhand der von der Stadtkämmerei zur Verfügung festgestellten Unterlagen festgestellt, dass die Haftungsverhältnisse wegen einer Doppelerfassung der „Bestellungen von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten“ um 39,0 Mio. € zu hoch ausgewiesen waren.
- Die Positionen der konsolidierten Vermögensrechnung und der konsolidierten Ergebnisrechnung wurden gemäß Konsolidierungsleitfaden erläutert. Die Gesamtbeträge der einzelnen Positionen stimmen mit den in der Bilanz bzw. in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Werten überein und konnten vom Revisionsamt rechnerisch nachvollzogen werden.
- Bei der Bilanzposition „Liquide Mittel“ fehlt der Hinweis, dass zwischen der Kernverwaltung, allen Eigenbetrieben und dem Regiebetrieb ein Kassenverbund besteht.
- Bei der Position „Ergebnisrücklagen/Gewinnrücklagen“ ist in der Tabelle mit den passiven Unterschiedsbeträgen fälschlicherweise „Mio. Euro“ angegeben, obwohl es sich um Euro-Beträge handelt. Bei der Position „Gesamtbilanzüberschuss“ wird dieser in der Tabelle in zutreffender Höhe genannt, in der Erläuterung wird er fälschlicherweise in „Mrd. Euro“ statt in „Mio. Euro“ angegeben.
- Bei den wesentlichen gesellschaftsrechtlichen Vorgängen fehlt die Klarstellung, dass es sich bei der GEWOFAG Dienstleistungsgesellschaft mbH etc. um Vorgänge im Teilkonzern GEWOFAG Holding GmbH handelt.
- Die Erfüllung des öffentlichen Zwecks der in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen Aufgabenträger ist vorschriftsgemäß angegeben. Nicht dargestellt wurde der Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks.
- Die anteiligen, auf den Konzern LHM entfallenden Schulden der beiden At-Equity einbezogenen Unternehmen (Konzern Messe München GmbH, Flughafen München GmbH) sind im Konsolidierungsbericht nicht angegeben.
- Die Stadtkämmerei hat im Konsolidierungsbericht den Verzicht auf die Aufstellung der Kapitalflussrechnung für den ersten konsolidierten Jahresabschluss nachvollziehbar erläutert.
- Die benutzten Verfahren zur Ermittlung der Wertansätze für die Ergebnisrechnung sind bei den betreffenden Positionen benannt. Die auf die Posten der Vermögensrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die ausgeübten Wahlrechte sind angegeben.
- Für den Jahresabschluss 2018 sind Abweichungen in der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gegenüber dem Vorjahr nicht dargestellt, da im Vorjahr noch kein konsolidierter Jahresabschluss aufgestellt wurde.

- Die Meldung für Beschäftigtenzahlen durch die nachgeordneten Aufgabenträger erfolgte nicht in allen Fällen auf Basis von Durchschnittswerten, teilweise auf Basis von Jahresendständen bzw. teilweise auf Basis von Vollzeitäquivalenten; außerdem wurden teilweise fälschlicherweise auch die Auszubildenden in die Meldung der Beschäftigtenzahlen mit einbezogen.
- Name und Rechtsform der in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger sowie Art und Höhe der Beteiligung sind angegeben. Nicht ausdrücklich angegeben ist jeweils der Sitz der in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger. Hierauf kann lediglich aus dem Namen des jeweiligen Betriebes geschlossen werden.
- Für die in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger sind die Mindestangaben nach Art. 94 Abs. 3 Satz 2 GO enthalten. Die Angaben konnten vom Revisionsamt anhand des stichprobenartigen Vergleichs mit den Bilanzen der nachgeordneten Aufgabenträger sowie mit den Angaben im Finanzdaten- und Beteiligungsberichts und im Schuldenbericht der LHM nachvollzogen werden.

Erläuterungen des konsolidierten Jahresabschlusses

- Der Konsolidierungsbericht 2018 enthält Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises. Für die Messe München GmbH fehlt die Angabe, dass der Konzernabschluss einbezogen wurde.
- Ebenfalls enthalten sind Angaben zu den angewandten Konsolidierungsmethoden, zur Ausübung von Erleichterungsmöglichkeiten sowie zur Ausübung von Wahlrechten. Erläuterungen zu den angewandten Konsolidierungsmethoden finden sich für die Equity-Konsolidierung unter den Begriffserläuterungen im Glossar. Die Erläuterung des Begriffs Vollkonsolidierung fehlt.
- Die zur Ermittlung der einzelnen Positionen des konsolidierten Jahresabschlusses angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die verwendeten Nebenrechnungen sind gemäß Konsolidierungsleitfaden angegeben. Die Anwendung von Erleichterungsmöglichkeiten (z.B. Verzicht auf die Aufdeckung stiller Reserven, Verzicht auf die Eliminierung der in 2018 geleisteten Zuwendungen für Investitionen und Sonderposten) ist zwar angegeben, deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist aber nicht gesondert dargestellt. Diesbezüglich haben wir einen Prüfungsvorbehalt formuliert.
- Die Zusammensetzung wesentlicher Positionen der konsolidierten Vermögensrechnung und der konsolidierten Ergebnisrechnung sind angegeben und erläutert.
- Dem Konsolidierungsbericht wurden als Anlage eine Eigenkapitalübersicht und als freiwillige Bestandteile eine Übersicht der Beteiligungsverhältnisse der LHM, ein Glossar mit Begriffserläuterungen und ein Abkürzungsverzeichnis beigefügt.
- Im Glossar ist erläutert, dass eine Zwischenergebniseliminierung vor Erstkonsolidierung nicht angezeigt ist. Dies ist nicht nachvollziehbar, da es sich hier um eine nicht geklärte Regelung handelt.

Ausblick auf die künftige Entwicklung

- Ein Ausblick auf die künftige Entwicklung ist vorhanden. Er umfasst einen sog. „Nachtragsbericht“, einen Chancen- und Risikenbericht sowie Erläuterungen zu wesentlichen Zielen und Strategien für die Zukunft.

Empfehlungen

- Bei den größten Ertrags- und Aufwandspositionen sollten künftig die wesentlichen Positionen betragsmäßig erläutert werden.
- Die Kennzahlen zur Ertragslage sollten um die Sach- und Dienstleistungsquote ergänzt werden.
- Die konsolidierten Haftungsverhältnisse unter der Bilanz sollten aus Gründen der Berichtsklarheit mit dem vollständigen Betrag dargestellt werden. Die Stadtkämmerei sollte die Haftungsverhältnisse künftig in korrekter Höhe erfassen.
- Bei der Bilanzposition „Liquide Mittel“ sollte künftig das Bestehen und die Funktion sowie die Liquiditätskraft des städtischen Kassenverbundes erläutert werden .
- Die Angabe in der Tabelle mit den passiven Unterschiedsbeträgen bei der Position „Ergebnisrücklagen/Gewinnrücklagen“ sollte von Mio. Euro auf „Euro“ berichtigt werden. Der Gesamtbilanzüberschuss sollte künftig auch in der Erläuterung in zutreffender Höhe genannt werden.
- Aus den Angaben zu wesentlichen gesellschaftsrechtlichen Vorgängen sollte eindeutig hervorgehen, um welche (einbezogenen) Gesellschaften oder Teilkonzerne es sich handelt.
- Die Stadtkämmerei sollte prüfen, wie künftig der Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks beziffert bzw. benannt werden kann.
- Die anteiligen, auf den Konzern LHM entfallenden Schulden der At-Equity einbezogenen Unternehmen sollten künftig angegeben werden.
- Die Meldung für Beschäftigtenzahlen durch die nachgeordneten Aufgabenträger sollten künftig auf der Basis von Durchschnittswerten erfolgen und die Auszubildenden nicht miteinbeziehen.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig auch den Sitz der in den konsolidierten Jahresabschluss einbezogenen nachgeordneten Aufgabenträger angeben.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig alle Aufgabenträger benennen, die mit ihrem (Teil-)Konzernabschluss einbezogen werden.
- Die Stadtkämmerei sollte im Glossar die Begriffserläuterung zur Vollkonsolidierung aufnehmen. Dagegen sollte eine Aussage zu einem Konsolidierungssachverhalt (hier: Zwischenergebniseliminierung) künftig nicht im Glossar, sondern an entsprechender Stelle im Konsolidierungsbericht ausgeführt werden.
- Die Stadtkämmerei sollte künftig auch angeben, welchen Einfluss die Anwendung der Erleichterungsmöglichkeiten aus dem Konsolidierungsleitfaden auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben.

16.3 Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz nach § 90 Abs. 2 KommHV-Doppik

Der Konsolidierungsbericht muss auch Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz enthalten (§ 90 Abs. 2 KommHV-Doppik).

Beurteilungsgrundlagen

- Für die Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz gelten Art. 94 Abs. 3 GO, [...] entsprechend (§ 90 Abs. 2 KommHV-Doppik).
- Die Gemeinde hat jährlich einen Bericht über ihre Beteiligungen an Unternehmen in einer Rechtsform des Privatrechts zu erstellen, wenn ihr mindestens der zwanzigste Teil der Anteile eines Unternehmens gehört. Der Beteiligungsbericht soll insbesondere Angaben über die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse; die Zusammensetzung der Organe der Gesellschaft, die Bezüge der einzelnen Mitglieder des geschäftsführenden Unternehmensorgans gemäß Absatz 1 Nr. 5, die Ertragslage und die Kreditaufnahme enthalten. Haben die Mitglieder des geschäftsführenden Unternehmensorgans ihr Einverständnis mit der Veröffentlichung ihrer Einzelbezüge nicht erklärt, sind ihre Gesamtbezüge so zu veröffentlichen, wie sie von der Gesellschaft nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs in den Anhang zum Jahresabschluss aufgenommen werden. Der Bericht ist dem Gemeinderat vorzulegen. Die Gemeinde weist ortsüblich darauf hin, dass jeder Einsicht in den Bericht nehmen kann (Art. 94 Abs. 3 GO).
- Nach Tz. 120 des Konsolidierungsleitfadens Bayern kann, soweit der Beteiligungsbericht alle Aufgabenträger nach Art. 102a Abs. 1 Satz 1 GO einbezieht, von denen der Kommune mindestens 5% der Anteile gehören, der Beteiligungsbericht als weiterer Bestandteil dem konsolidierten Jahresabschluss entsprechend § 88 Satz 2 KommHV-Doppik beigelegt werden und auf die Angaben nach Art. 94 Abs. 3 GO im Konsolidierungsbericht selbst verzichtet werden.

Prüfungshandlungen und Vorgehensweise

Wir haben geprüft, ob im Konsolidierungsbericht 2018 Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz gem. § 90 Abs. 2 KommHV-Doppik enthalten sind.

Prüfungsergebnisse

- Im Konsolidierungsbericht 2018 sind für den nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz Angaben gem. Art. 94 Abs. 3 GO über die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Zusammensetzung der Organe der Gesellschaft, die Bezüge der einzelnen Mitglieder des geschäftsführenden Unternehmensorgans, die Ertragslage und die Kreditaufnahme im Konsolidierungsbericht unter Gliederungspunkt G 7.3 enthalten.
- Die Landeshauptstadt München verfügt bei 20 Beteiligungsunternehmen über einen Anteilsbesitz von mehr als 20%. Die Stadtkämmerei hat im Konsolidierungsbericht für 19 Beteiligungsunternehmen die vorgeschriebenen Angaben gemäß Art. 94 Abs. 3 GO gemacht. Für die in 2018 neu gegründete Beteiligungsfirma digital@M GmbH fehlen die erforderlichen Angaben im Konsolidierungsbericht.
- Weiter sind die nach Art. 102a GO einzubeziehenden rechtsfähigen von der LHM verwalteten Stiftungen bisher nicht genannt.
- Die Angaben zu den genannten Beteiligungsunternehmen konnten vom Revisionsamt anhand des stichprobenartigen Vergleichs mit den Bilanzen der nachgeordneten

Aufgabenträger sowie mit den Angaben im Finanzdaten- und Beteiligungsberichts und im Schuldenbericht der LHM nachvollzogen werden.

- Die Stadtkämmerei hat neben dem Konsolidierungsbericht auch einen Finanzdaten- und Beteiligungsbericht erstellt, dessen Inhalt über die Mindestangaben nach Art. 94 Abs. 3 GO hinausgeht. Der Finanzdaten- und Beteiligungsbericht enthält aber noch keine aktuellen Zahlen, so dass dieser derzeit nicht dem Konsolidierungsbericht beigefügt werden kann. Auf die Angaben nach Art. 94 Abs. 3 GO im Konsolidierungsbericht selbst kann verzichtet werden.

Empfehlungen

- Die Stadtkämmerei sollte zukünftig für alle Beteiligungsunternehmen, an denen die Landeshauptstadt München einen Anteilsbesitz größer 20% hat, die nach Art. 94 Abs. 3 GO vorgeschriebenen Angaben im Konsolidierungsbericht aufnehmen. Auch sollte die Stadtkämmerei zukünftig die kommunalen von der LHM verwalteten Stiftungen im Konsolidierungsbericht benennen.
- Die Stadtkämmerei sollte im Finanzdaten- und Beteiligungsbericht sobald wie möglich aktuelle Zahlen nennen, damit der Finanzdaten- und Beteiligungsbericht dem Konsolidierungsbericht als weiterer Bestandteil beigefügt werden kann.

17 IT-Prüfung

Im Rahmen der Prüfung des Konzernabschlusses 2018 der Landeshauptstadt München prüfte das Revisionsamt auch die Ordnungsmäßigkeit der Informationstechnik (IT), soweit diese für die Rechnungslegung relevant ist. Laut KommHV-Doppik zählen hierzu Verfahren für die Ermittlung von Ansprüchen (Forderungen) und Zahlungsverpflichtungen (Verbindlichkeiten), die Buchführung, die Abwicklung des Zahlungsverkehrs und die Aufbewahrung von Büchern und Belegen. Da die Zusammenführung aller Einzelabschlüsse der LHM und deren einzubeziehenden Tochterorganisationen auf Basis geprüfter Bilanzergebnisse erfolgt, erstreckt sich die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Informationstechnik der Erstellung des Konzernabschlusses auf die Prüfung von Aspekten im Bereich

- des Konsolidierungssystems mit der eigentlichen Konsolidierungsanwendung (System P17 der LHM mit dem SAP BI Modul SEM-BCS)
- der Aufbereitung der Daten für den Export aus dem Buchhaltungssystem des jeweiligen nachgeordneten Aufgabenträgers
- der Exportschnittstelle des Buchhaltungssystems des jeweiligen nachgeordneten Aufgabenträgers und
- der Datenübertragung ins Konsolidierungssystem der Landeshauptstadt München.

Die rechtlichen Grundlagen der Prüfung waren neben den unter Ziffer 4 des Berichts genannten Rechtsgrundlagen insbesondere der § 33 Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik (KommHV-Doppik), welcher spezielle Regelungen zur IT enthält.

Konsolidierungssystem

Prüfungshandlungen

Dem Konsolidierungssystem der Landeshauptstadt München kommt bei der Erstellung des Konzernabschlusses eine besondere Bedeutung zu. Es wird von uns daher jährlich geprüft. Es basiert auf einer SAP Business Intelligence (SAP BI) Installation. Die Hauptanwendung

für die Konzernkonsolidierung auf diesem System ist das „Business Consolidation System“ (BCS). Dieses ist ein Teil der „Strategic Enterprise Management-Suite“ (SEM) der Firma SAP.

Prüfungsergebnisse

Insgesamt wurden über 300 Risikofaktoren überprüft. Die Prüfungsergebnisse und -empfehlungen betrafen unter anderem Protokollierungsfunktionen, den Notfallbenutzer, die Schnittstellen, die Berechtigungsvergabe, den Tabellenschutz sowie die Programmentwicklung. In ihren Stellungnahmen erklärten die Stadtkämmerei und it@M ihr Einverständnis mit dem Prüfbericht.

Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 07.07.2020.

Überleitung der Bilanzdaten

Münchner Kommunales Rechnungswesen

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Jahresabschlussdaten geschaffen wurden. Eine abschließende Verfahrens- und Prozessbeschreibung für die spezifischen Aufgaben von SKA 2.3 im Rahmen der Konzernbilanzbilanzerstellung existiert bislang noch nicht und sollte zeitnah erstellt werden. In ihren Stellungnahmen erklärten die Stadtkämmerei und it@M ihr Einverständnis mit dem Prüfbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 07.07.2020.

Dienstleister für Informations- und Telekommunikationstechnik (it@M)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Eine abschließende Verfahrens- und Prozessbeschreibung für die Aufgaben im Rahmen der Konzernbilanzbilanzerstellung existiert bislang noch nicht und sollte zeitnah erstellt werden.

In seiner Stellungnahme erklärte it@M sein Einverständnis mit dem Prüfbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 07.07.2020.

Abfallwirtschaftsbetrieb München (AWM)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen geschaffen wurden, damit eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten erfolgen kann. Es wurden keine Empfehlungen ausgesprochen.

In seiner Stellungnahme erklärte der Abfallwirtschaftsbetrieb München sein Einverständnis mit dem Prüfbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 26.05.2020.

Münchner Stadtentwässerung (MSE)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen geschaffen wurden, damit eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten erfolgen kann. Es wurden keine Empfehlungen ausgesprochen.

In ihrer Stellungnahme erklärte die Münchner Stadtentwässerung ihr Einverständnis mit dem Prüfbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 10.12.2019.

Städtisches Klinikum München (SKM)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Es wurden keine Empfehlungen ausgesprochen.

Die Städtisches Klinikum München GmbH erklärte ihr Einverständnis mit dem Revisionsbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 26.05.2020.

Stadtwerke München (SWM)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Es wurden keine Empfehlungen ausgesprochen.

In ihrer Stellungnahme erklärten die Stadtwerke München ihr Einverständnis mit dem Prüfbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 07.07.2020

Messe München GmbH

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Es wurden keine Empfehlungen ausgesprochen.

In ihrer Stellungnahme erklärte die Messe München ihr Einverständnis mit dem Prüfbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 10.12.2019

Flughafen München GmbH

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Es werden keine Empfehlungen ausgesprochen.

In ihrer Stellungnahme erklärte die Flughafen München GmbH ihr Einverständnis mit dem Prüfbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 10.12.2019.

Münchner Wohnungsbaugesellschaft GEWOFAG

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Eine abschließende Verfahrens- und Prozessbeschreibung liegt noch nicht vollständig vor und sollte zeitnah erstellt werden.

Die Münchner Wohnungsbaugesellschaft GEWOFAG erklärte ihr Einverständnis mit dem Revisionsbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 26.05.2020.

Städtische Wohnungsgesellschaft München GWG

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Eine abschließende Verfahrens- und Prozessbeschreibung liegt noch nicht vor und sollte zeitnah erstellt werden.

Die GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH erklärte ihr Einverständnis mit dem Revisionsbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 10.12.2019.

Markthallen München (MHM)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass im Rahmen der Prüfung Voraussetzungen geschaffen wurden, damit eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten erfolgen kann. Die Markthallen München haben bereits während der Prüfung reagiert und die vorher temporär abgelegte Schnittstellendatei dauerhaft in einem Netzwerkverzeichnis abgespeichert. In ihrer Stellungnahme erklärten die Markthallen München ihr Einverständnis mit dem Prüfbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 10.12.2019.

Münchner Kammerspiele (MKS)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Es wurden keine Empfehlungen ausgesprochen.

Die Münchner Kammerspiele erklärten ihr Einverständnis mit dem Revisionsbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 10.12.2019.

Stadtgüter München (SgM)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten weitgehend geschaffen wurden. Im Einzelnen zeigte sich, dass ein Risiko besteht, dass das Prinzip der Funktionstrennung nicht eingehalten werden könnte und keine ausreichende Kontrolle der Geschäftsprozesse erfolgen könnte, da eine Person sowohl für Aufgaben der Finanzbuchhaltung als auch Aufgaben der IT-Administration zuständig ist und dass das Risiko besteht, dass der Soll-Stand der Berechtigungen nicht zu jeder Zeit nachvollzogen werden kann, da die Beantragung von Zugriffsberechtigungen und Zugriffskennungen zum IT-System und zum Buchungssystem der SgM formlos erfolgen und nicht dokumentiert werden. Es sollte überprüft werden, ob auch unter Berücksichtigung der Größe der Organisationseinheiten eine Rollenverteilung auf unterschiedliche Personen erfolgen kann. Die Beantragung und Vergabe von Zugriffsberechtigungen sollte nachvollziehbar dokumentiert werden.

Das Kommunalreferat teilte in der Stellungnahme mit, dass die Stadtgüter München mit den Empfehlungen einverstanden sind. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 10.12.2019.

Anwesen Schloss Kempfenhausen (KPF)

Die stichprobenartige Prüfung zeigte, dass Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Überleitung der Bilanzdaten geschaffen wurden. Es zeigte sich, dass die Übertragung von Buchhaltungsdaten per E-Mail in einem ungeschützten Format nicht geeignet ist, die Daten vor unbefugtem Lesen, Nutzen oder Veränderung zu schützen. Die Übertragung der Buchungsinformationen sollte in einer Weise erfolgen, die unbefugtes Lesen, Nutzen oder Ändern verhindert oder zumindest erschwert.

Das Referat für Gesundheit und Umwelt erklärte sein Einverständnis mit dem Revisionsbericht. Der Rechnungsprüfungsausschuss übernahm die Prüfungsergebnisse am 07.07.2020.

18 Stellungnahme der Stadtkämmerei

„Neben den Prüfungsvorbehalten, zu denen die Stadtkämmerei nachfolgend eine Stellungnahme“ (siehe Ziffer 7 Prüfungsvorbehalte) „abgibt, spricht das Revisionsamt auch eine Reihe von Empfehlungen aus. Da die Stadtkämmerei derzeit mit der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses 2019 befasst ist, kann hier nicht im Einzelnen auf die Empfehlungen eingegangen werden. Die Stadtkämmerei wird die Empfehlungen aber noch prüfen und das Ergebnis der Prüfung mit dem Revisionsamt erörtern.“ „Die Stadtkämmerei begrüßt die Empfehlung des Revisionsamts“ (siehe Ziffer 19 Gesamtaussage zum konsolidierten Jahresabschluss). „Notwendige Korrekturen werden so rasch wie möglich vorgenommen.“

19 Gesamtaussage zum konsolidierten Jahresabschluss**Ergebnis**

Trotz der Einschränkungen aufgrund der Prüfungsvorbehalte und der einzelnen Prüfungsergebnisse kann mit hinreichender Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der konsolidierte Jahresabschluss im Wesentlichen ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsprechendes Bild liefert.

Die Stadtkämmerei hat sich bereit erklärt, die weiteren aufgezeigten erforderlichen Korrekturen im Zuge der folgenden Abschlüsse möglichst bald vorzunehmen.

Das Revisionsamt sieht auf dieser Basis und auf Grund seiner Erkenntnisse aus den sonstigen Prüfungen keinen Hinderungsgrund für die Feststellung des konsolidierten Jahresabschlusses 2018 und für die Erteilung der Entlastung.

Empfehlung

Das Revisionsamt empfiehlt dem Rechnungsprüfungsausschuss, dem Stadtrat die Feststellung des Jahresabschlusses mit der Maßgabe vorzuschlagen, dass bald möglich die in diesem Bericht genannten Vorbehalte ausgeräumt und die notwendigen Korrekturen durchgeführt werden.

München, den 18.09.2020

Revisionsamt der Landeshauptstadt München



Eri-Kiener

Konsolidierte Ergebnisrechnung für das Jahr 2018 Landeshauptstadt München		
Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Haushaltsjahres Euro
1	Steuern und ähnliche Abgaben	4.453.226.223,47
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen	992.599.218,26
3	+ Sonstige Transfererträge	473.681.917,65
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	9.295.728.673,96
5	+ Auflösung von Sonderposten	89.274.730,94
6	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte	683.584.539,37
7	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen	252.635.306,33
8	+ Sonstige ordentliche Erträge	719.654.602,73
9	+ Aktivierte Eigenleistungen	98.877.854,65
10	+/- Bestandsveränderungen	-2.889.038,32
S1	= ordentliche Gesamterträge (= Zeilen 1 bis 10)	17.056.374.029,04
11	- Personalaufwendungen	-3.265.986.747,13
12	- Versorgungsaufwendungen	-587.570.433,99
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	-7.700.166.264,63
14	- Bilanzielle Abschreibungen	-1.129.327.036,68
15	- Transferaufwendungen	-2.633.063.765,63
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen	-1.353.251.506,54
S2	= ordentliche Gesamtaufwendungen (= Zeilen 11 bis 16)	-16.669.365.754,60
S3	= Ergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit (= Saldo S1 und S2)	387.008.274,44
17	+ Finanzerträge	265.428.809,46
18	+ Erträge aus assoziierten Aufgabenträgern	110.558.097,95
19	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	-429.874.350,53
20	- Aufwendungen aus assoziierten Aufgabenträgern	0,00
S4	= Gesamtfinanzergebnis (= Saldo Zeilen 17 bis 20)	-53.887.443,12
S5	= Ordentliches Gesamtergebnis (= S3 und S4)	333.120.831,32
21	+ Außerordentliche Erträge	1.958.382,01
22	- Außerordentliche Aufwendungen	-5.480.282,57
S6	= Außerordentliches Gesamtergebnis (= Saldo Zeilen 21 und 22)	-3.521.900,56
S7	= Gesamtjahresergebnis (= S5 und S6)	329.598.930,76
23	+/- Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis	13.644.443,95
24	+/- Ergebnisvortrag	0,00
25	+/- Entnahmen aus/Zuführung zu Rücklagen	-135.511.821,08
S8	Gesamtbilanzüberschuss (= Saldo S7, Zeilen 23 bis 25)	207.731.553,63

	Aufgabenträger	Art der Beteiligung	Beteiligungs-Quote (in %)	Grundsätzlich im engeren Konsolidierungskreis? **)
	LHM Hoheitsabschluss			ja
	Eigenbetriebe, konstituierter Regiebetrieb			
1	Abfallwirtschaftsbetrieb München (Eigenbetrieb)	unmittelbar	100,00 %	ja
2	it@M (Eigenbetrieb)	unmittelbar	100,00 %	ja
3	Markthallen München (Eigenbetrieb)	unmittelbar	100,00 %	ja
4	Münchner Kammerspiele (Eigenbetrieb)	unmittelbar	100,00 %	ja
5	Münchner Stadtentwässerung (Eigenbetrieb)	unmittelbar	100,00 %	ja
6	Stadtgüter München (Eigenbetrieb)	unmittelbar	100,00 %	ja
7	Anwesen Schloss Kempfenhausen (konstituierter Regiebetrieb)	unmittelbar	100,00 %	ja
	Beteiligungsgesellschaften in Privatrechtsform (Beteiligungsquote > 50 %)			
1	Beratung Vermittlung Qualifizierung Städtisches Klinikum München GmbH	mittelbar*)	100,00 %	ja
2	Deutsches Theater Grund- und Hausbesitz GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
3	Deutsches Theater München Betriebsgesellschaft mbH	unmittelbar	100,00 %	ja
4	Digital München GmbH, gegründet in 2018	unmittelbar	100,00 %	ja
5	Gasteig München GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
6	GEWOFAG Holding GmbH Konzern	unmittelbar	100,00 %	ja
7	GWG Städtische Wohnungsgesellschaft München mbH Konzern	unmittelbar	100,00 %	ja
8	MediCenter am Klinikum Bogenhausen GmbH	mittelbar*)	100,00 %	ja
9	MRG Maßnahmeträger München-Riem GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
10	München Ticket GmbH	mittelbar*)	100,00 %	ja
11	MÜNCHENSTIFT gGmbH Gemeinnützige Gesellschaft der Landeshauptstadt, wohnen und pflegen in der Stadt	unmittelbar	100,00 %	ja
12	Münchner Arbeit gGmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
13	Münchner Gewerbehof Giesing Grundstücksg. mbH & Co. KG	unmittelbar	100,00 %	ja
14	Münchner Volkshochschule Ak. für Erwachsenenbildung GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
15	Münchner Volkstheater GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
16	Olympiapark München GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
17	P+R Park & Ride GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
18	Pasinger Fabrik Kultur- und Bürgerzentrum GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
19	Städtisches Klinikum München GmbH	unmittelbar	100,00 %	ja
20	Stadtwerke München GmbH Konzern	unmittelbar	100,00 %	ja
21	StKM Catering GmbH, gegründet in 2018	mittelbar*)	100,00 %	ja
22	MGH-Münchner Gewerbehof- und Technologiezentrumsges.mBH	unmittelbar	99,20 %	ja
23	Münchener Tierpark Hellabrunn AG	unmittelbar	93,30 %	ja
24	Behandlungszentrum Kempfenhausen für Multiple Sklerose Kranke gemeinnützige GmbH ("Marianne-Strauß-Klinik")	unmittelbar	57,14 %	ja
	Beteiligungsgesellschaften in Privatrechtsform, rechtsfähige Stiftung (Beteiligungsquote < 50 %)			
1	Messe München GmbH Konzern	unmittelbar	49,90 %	ja
2	Portal München Verwaltungs-GmbH	unmittelbar	49,00 %	ja
3	Internationale Münchner Filmwochen GmbH	unmittelbar	40,00 %	ja
4	Münchner Verkehrs- und Tarifverbund GmbH	unmittelbar	35,71 %	ja
5	Flughafen München GmbH	unmittelbar	23,00 %	ja
6	WERK1.Bayern GmbH	unmittelbar	10,00 %	nein
7	aquabench GmbH (Beteiligung über MSE)	mittelbar*)	8,89 %	nein
8	Portal München Betriebs-GmbH & Co KG	unmittelbar	3,00 %	nein
9	Zentrale Abrechnungsstelle für den Rettungsdienst Bayern GmbH	unmittelbar	2,00 %	nein
10	MediaschoolBayern gGmbH (vormals: AFK)	unmittelbar	2,00 %	nein
11	ekz.bibliotheksservice GmbH Reutlingen	unmittelbar	0,47 %	nein
	Rechtlich selbstständige Stiftung des bürgerlichen Rechts			
1	Bürgerstiftung München	unmittelbar	7,40 %	nein
	Vereine			
1	Heideflächenverein e.V.	unmittelbar		
2	Erholungsflächenverein Münchener Norden e.V.	unmittelbar		

*) mittelbare Beteiligung gem § 290 Abs. 3 HGB

**) Die Berücksichtigung im Konsolidierungskreis kommt nicht zum Tragen, wenn ein Aufgabenträger als von untergeordneter Bedeutung eingestuft wird. In diesen Fällen erfolgt ein Ausweis „At-Cost“, d.h. der Ausweis im konsolidierten Jahresabschluss eines solchen nachgeordneten Aufgabenträgers erfolgt mit dem Buchwert der Finanzanlage.

	Aufgabenträger	Art der Beteiligung	Beteiligungs-Quote (in %)	Grundsätzlich im engeren Konsolidierungskreis? **)
	Kommunale Stiftungen mit eigener Rechtspersönlichkeit			
1	Anna Krauß-Stiftung (9062)	unmittelbar	100,00 %	ja
2	Armin Siegel und Angelika- Meier Stiftung- Hilfe für Jung und Alt (9061)	unmittelbar	100,00 %	ja
3	Berta und Ilse Hafferberg-Stiftung (9006)	unmittelbar	100,00 %	ja
4	Brasilische Stiftung (9007)	unmittelbar	100,00 %	ja
5	Buhl-Strohmaier Stiftung (9008)	unmittelbar	100,00 %	ja
6	Dr. Ferdinand Maria und Erna Dick Wohltätigkeitsstiftung (9010)	unmittelbar	100,00 %	ja
7	Enzo und Stefanie Fidanzini- Stiftung (9013)	unmittelbar	100,00 %	ja
8	Erna, Felix und Hans von Kuk Stiftung (9049)	unmittelbar	100,00 %	ja
9	Freiherrlich von Hirschen-Stiftung (9014)	unmittelbar	100,00 %	ja
10	Generalsstabsarzt Dr. Karl und Anna von Lotzbeck Stiftung (9015)	unmittelbar	100,00 %	ja
11	Georg und Marie Weiskopf-Stiftung (9016)	unmittelbar	100,00 %	ja
12	Gerd und Annemarie Thomas- Stiftung (9017)	unmittelbar	100,00 %	ja
13	Heiligeistspital Stiftung (9019)	unmittelbar	100,00 %	ja
14	Ippi Berufsausbildungs- Stiftung München (9058)	unmittelbar	100,00 %	ja
15	Irma Wenke Stifung (9020)	unmittelbar	100,00 %	ja
16	Johann Menrad Stiftung (9022)	unmittelbar	100,00 %	ja
17	Joseph und Maria Schöpf- Altenhilfe- Stiftung (9023)	unmittelbar	100,00 %	ja
18	Jubiläumsstiftung aus Anlass der goldenen Hochzeit des Königs Ludwig III (9024)	unmittelbar	100,00 %	ja
19	Katharina Löttgers und Thomas Wimmer Stiftung (9057)	unmittelbar	100,00 %	ja
20	Lucilie Grahn Stiftung (9026)	unmittelbar	100,00 %	ja
21	Ludwig und Anna Gmeldch Stiftung (9059)	unmittelbar	100,00 %	ja
22	Marie Auguste Schenk- Stiftung (9029)	unmittelbar	100,00 %	ja
23	Matthias Pschorr Bavaria Stiftung (9031)	unmittelbar	100,00 %	ja
24	Michael und Heriberta von Poschinger- Stiftung (9032)	unmittelbar	100,00 %	ja
25	Münchner Kinder und Jugendstiftung (9034)	unmittelbar	100,00 %	ja
26	Oskar Thomann'sche Stiftung (9036)	unmittelbar	100,00 %	ja
27	Oskar Walter Kinderunterstützungsfonds (9037)	unmittelbar	100,00 %	ja
28	Rudolf und Berta Mathes-Stiftung (9051)	unmittelbar	100,00 %	ja
29	Ruth und Wolfram Boeck- Stiftung (9053)	unmittelbar	100,00 %	ja
30	Sankt Joseph- Spital-Stiftung München (9039)	unmittelbar	100,00 %	ja
31	Sankt Nikolaispital- Stiftung (9038)	unmittelbar	100,00 %	ja
32	Stiftung "Hilfe für psychisch kranke Menschen in München" (9060)	unmittelbar	100,00 %	ja
33	Stiftung „Goldenes Münchner Herz“(9040)	unmittelbar	100,00 %	ja
34	Stiftung für die individuelle Unterstützung hilfsbedürftiger Münchner Senioren (9041)	unmittelbar	100,00 %	ja
35	Stiftung URBS – DIE STADT (9063)	unmittelbar	100,00 %	ja
36	Vereinigte Kriegswohlfahrtsstiftungen der Landeshauptstadt München (9044)	unmittelbar	100,00 %	ja
37	Vereinigte Stiftungen zur Unterstützung von Kindern und Jugendl. Der LH München (9045)	unmittelbar	100,00 %	ja
38	Vereinigte Stipendienstiftungen der LH München (9046)	unmittelbar	100,00 %	ja
39	Vereinigte Wohlfahrtsstiftungen der Landeshauptstadt München (9043)	unmittelbar	100,00 %	ja
40	Waisenhausstiftung München (9035)	unmittelbar	100,00 %	ja
41	Walter Sedlmayr-Paula Rott-Stiftung zur Unterstützung von Münchner Bürgern (9047)	unmittelbar	100,00 %	ja
42	Walter und Erna Knör-Stiftung (9056)	unmittelbar	100,00 %	ja
43	Zirwas-Dodell-Stiftung – fonds B (9052)	unmittelbar	100,00 %	ja

*) mittelbare Beteiligung gem § 290 Abs. 3 HGB

**) Die Berücksichtigung im Konsolidierungskreis kommt nicht zum Tragen, wenn ein Aufgabenträger als von untergeordneter Bedeutung eingestuft wird. In diesen Fällen erfolgt ein Ausweis „At-Cost“, d.h. der Ausweis im konsolidierten Jahresabschluss eines solchen nachgeordneten Aufgabenträgers erfolgt mit dem Buchwert der Finanzanlage.