

Einzelfragen und Umsetzungshinweise zur doppelten kommunalen Buchführung

Verfasser: Stephan **Grill**
Franz **Duschl**

Inhaltsübersicht	Seite
Vorbemerkung	48
1. Erfassung und Bewertung bebauter Grundstücke anhand von Ersatzwerten	48
2. Überleitung der Kassenreste sowie der Vorschüsse und Verwahrgelder	55
2.1 Kasseneinnahmereste	55
2.2 Kassenausgabereste	56
2.3 Vorschüsse und Verwahrgelder	57
3. Abgrenzung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen: Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag	57
4. Bilanzielle Behandlung von an Dritte gewährten Zuschüssen	59
5. Weitere Anmerkungen zur Umstellung und zu den Prüfungen	60

Vorbemerkung

Dem BKPV liegen inzwischen erste Erfahrungen aus den Prüfungen von Eröffnungsbilanzen sowie Jahresabschlüssen vor. Daneben erhalten wir zahlreiche Anfragen von Kommunen zu Fragen der Umstellung auf die doppelte kommunale Buchführung, die zeigen, daß zum Teil noch Informationsbedarf vorhanden ist.

Die Entwürfe der KommHV-Doppik (KommHV-Doppik - E -, Stand 22.02.2007) und der Bewertungsrichtlinie Bayern (BewertR Bayern - E -, Stand 26.01.2007) bieten mittlerweile eine gewisse Planungssicherheit für die Umstellung.

In dem vorliegenden Beitrag stellen wir einige ausgewählte Sachverhalte dar, die nach unseren Erkenntnissen bei der Umsetzung Schwierigkeiten bereiten.

1. Erfassung und Bewertung bebauter Grundstücke anhand von Ersatzwerten

Bei bebauten Grundstücken werden das Grundstück und das Gebäude getrennt erfaßt. Sie werden grundsätzlich mit Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet.¹ Der Gebäudewert ist darüber hinaus um die planmäßige Abschreibung für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sind zudem außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen.

Nur bei Grundstücken und Gebäuden, die mehr als zehn Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft bzw. hergestellt wurden, kann von der Bewertung mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten abgewichen werden. In diesen Fällen sind Ersatzwerte als Grundlage für die Bewertung heranzuziehen.

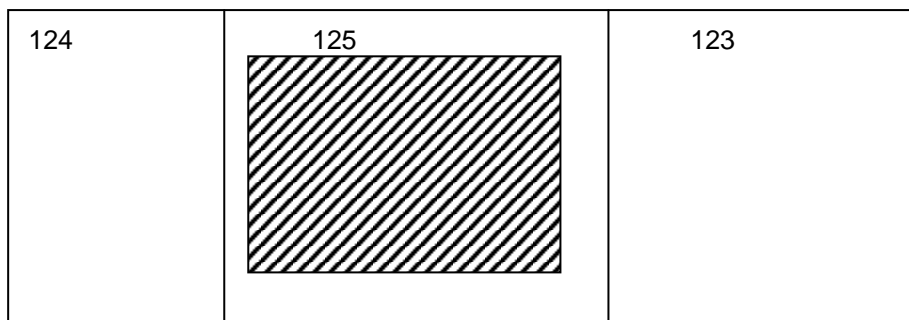
Nach unseren Erkenntnissen bereiten die Erfassung und Bewertung bebauter Grundstücke anhand von Ersatzwerten in der Praxis Schwierigkeiten. Im folgenden stellen wir daher eine Möglichkeit zur Bewertung einer Kindertagesstätte für die Eröffnungsbilanz der Stadt A zum 01.01.2007 anhand von Ersatzwerten vor. Wir haben uns dabei an den Anlagen zur Bewertungsrichtlinie Bayern (BewertR Bayern - E -) orientiert.

1. Schritt: Bestimmung und Bewertung des Grundstücks

Das Grundstück ist zunächst mit Angabe der Gemarkung, der Flurnummern und der Flächengrößen genau zu bestimmen. Hierbei sind die Buchgrundstücke zu einer Nutzungseinheit zusammenzufassen.

¹ zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten vgl. Ziffer 6.3 BewertR Bayern - E -

Lageplan:



Gemarkung	Flurnummer	Fläche (m ²)
Stadt A	123	2.000
Stadt A	124	1.500
Stadt A	125	2.500
	Fläche gesamt:	6.000

Darüber hinaus sind weitere Merkmale des Grundstücks zu erfassen, z.B. die eingetragenen Rechte und Belastungen, der Erschließungszustand oder die Darstellung im Flächennutzungsplan.

Anschließend wird das Grundstück anhand der Bodenrichtwerte bewertet. Hierfür sieht die BewertR Bayern - E - folgendes Berechnungsschema vor:

Grundstückseigentümer: <i>Stadt A</i>		Lfd. Nr. <i>20</i>
Flur/Gemarkung <i>123, 124, 125</i>	Straße und Hausnummer <i>Seestraße 25</i>	
Bezeichnung		Grundstücksart <i>Gemeinbedarfsfläche</i>
Bebauung <i>Kindertagesstätte</i>		Anschaffungskosten Euro
Anschaffungsjahr <i>1985</i>	Bodenrichtwert für das Jahr 2005 <i>200 Euro / m²</i>	
Größe <i>6.000 m²</i>		
Abschlag wegen Gemeinbedarfs	<i>50 %</i>	<i>50 % x 200 Euro / m² = 100 Euro / m²</i>
Wert des unbelasteten Grundstücks		
Anschaffungskosten		_____ Euro
falls diese nicht ermittelbar: Größe x Bodenrichtwert (evtl. mit Abschlag) <i>= 6.000 m² x 100 Euro / m²</i>		
		<u><i>600.000</i></u> Euro
Belastungsart	Wertminderung	Bemerkung
Erbbaurecht	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Nießbrauch	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Reallast	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Vorhandene Überbauung	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Wohnungsrecht	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Aussichtsrecht	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Wegerecht	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Altlasten	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Hypotheken	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
sonstige Wertminderungen	Euro	Begünstigter:
		Laufzeit:
Erschließungskosten ²	Euro	<i>40.000</i>
Summe der Belastungen:		<i>0 Euro</i>
Wert des Grundstücks		
Wert des unbelasteten Grundstücks + Erschließungskosten /. Summe der Belastungen =		<u><i>640.000</i></u> Euro

² Wir nehmen für unser Beispiel an, daß der Bodenrichtwert vom Gutachterausschuß für erschließungsbeitragsfreies Bauland ermittelt wurde (vgl. § 196 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 BauGB).

Der jeweilige Bodenrichtwert wird vom Gutachterausschuß anhand der Kaufpreissammlung ermittelt (vgl. §§ 192 ff. BauGB).

Für Flächen, die einer dauerhaften öffentlichen Zweckbestimmung unterworfen sind (Gemeinbedarfsflächen), sind in Anlage 1 zur BewertR Bayern - E - Abschläge vorgesehen. Dies trifft auf die Grundstücke im Beispielfall zu, da diese durch die Festsetzungen im Bebauungsplan dauerhaft einer privatwirtschaftlichen Nutzung entzogen sind. Die Anlage 1 zur BewertR Bayern - E - gibt für bebaute Grundstücke im baurechtlichen Innenbereich einen Abschlag zwischen 50 v.H. und 75 v.H. vor. Der Abschlag ist in diesem Rahmen nach den Vorgaben unter Nr. 5.1.1.1 Wertermittlungsrichtlinien 2006 - WertR 2006³ - (Bewertungsgrundsätze für sog. bleibende Gemeinbedarfsflächen - Beurteilung des Wertes, der sich nach ersatzlosem Wegfall der bisherigen öffentlichen Zweckbindung ergibt) sachgerecht nach den örtlichen Gegebenheiten festzulegen. Im Beispiel haben wir nur einen Abschlag von 50 v.H. gewählt, da es sich um ein erschlossenes, lastenfreies und - bei einem etwaigen Wegfall der öffentlichen Zweckbindung - als Bauland leicht verwertbares Grundstück handelt.

Die Erschließungskosten setzen sich aus den Erschließungs- und Straßenausbaubeiträgen und den Herstellungsbeiträgen für die Abwasserbeseitigung und Wasserversorgung zusammen. Die Erschließungsbeiträge sind den jeweiligen Bescheiden zu entnehmen. Liegen diese nicht mehr vor, sollten sie durch sachgerechte Schätzung ermittelt werden. Die Herstellungsbeiträge sind entweder aus den Bescheiden ersichtlich oder können anhand der damaligen Satzung errechnet werden.

2. Schritt: Bestimmung und Bewertung des Gebäudes

Gebäude sind nach dem Sachwertverfahren auf der Grundlage der Normalherstellungskosten (NHK) zu bewerten. Die Anwendung des Ertragswertverfahrens ist in Bayern nicht vorgesehen.

Hierfür ist zunächst der Gebäudetyp entsprechend den Wertermittlungsrichtlinien (WertR) zu bestimmen. Im vorliegenden Fall geben die WertR 2006 in Anlage 7 für Kindergärten und Kindertagesstätten die Typklasse 11 vor. Da die WertR keinen abschließenden Katalog der Typen kommunaler Gebäude enthalten, sind in Zweifelsfällen sachgerechte Zuordnungsmerkmale zu bilden.

Weiterhin sind der Gebäudezustand (z.B. durch den Abzug von Bauschäden), der Ausstattungsstandard entsprechend den Tabellen der Anlage 7 der WertR (einfach, mittel, gehoben, stark gehoben - letzterer nicht bei Kindergärten und Kindertagesstätten) und die einzelnen Gebäudebestandteile (möglichst mit Lageplänen, Luftbildern oder GIS-Auszügen) aufzunehmen. Hierzu ist auch eine Besichtigung vor Ort notwendig.

Die oben genannten Daten werden zur Bestimmung der NHK benötigt.

Die Ermittlung der NHK nach dem Sachwertverfahren wird nachfolgend für die Kindertagesstätte verdeutlicht:

³ Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte) von Grundstücken (Wertermittlungsrichtlinien 2006 - WertR 2006) vom 01.03.2006, BAnz Nr. 108 a vom 10.06.2006 (Berichtigung vom 01.07.2006, BAnz Nr. 121, S. 4798) (vgl. http://www.bmvbs.de/Anlage/original_965513/Wertermittlungs-richtlinien-2006.pdf)

Gemeinde: <i>Stadt A</i>	Eigentümer: <i>Stadt A</i>	Lfd. Nr.: 45
Grundstück: Gemarkung, Flur, Flurstück, Straße, Haus-Nr.: <i>Stadt A, FINr. 123, 124, 125 Seestraße 25</i>	Kurzbezeichnung: <i>Kindergarten Regenbogen</i>	
Stichtag der Eröffnungsbilanz:		1. Januar 2007
Brutto-Grundfläche (BGF) gemäß DIN 277 Ausgabe 1987 (m²)		<i>500</i> m²
NHK (2000)	Gebäudetyp Bezeichnung:	<u><i>Kindertagesstätte</i></u>
	Gebäudetyp Lfd. Nr.:	<i>11</i> (siehe WertR 2006 Anlage 7)
Ausstattungsstandard:		
<input type="checkbox"/> einfach	<input checked="" type="checkbox"/> mittel	<input type="checkbox"/> gehoben <input type="checkbox"/> stark gehoben
Gesamtnutzungsdauer:		<u><i>50</i></u> Jahre
Wirtschaftliche Restnutzungsdauer am Stichtag der Eröffnungsbilanz:		<u><i>28</i></u> Jahre
Baujahr:		<u><i>1985</i></u>
Letzte Generalsanierung (Jahr):		<u><i>-</i></u>
Gebäudebaujahrsklasse:		
<input type="checkbox"/> 1946 - 1959	<input type="checkbox"/> 1960 - 1969	<input type="checkbox"/> 1970 - 1984 <input checked="" type="checkbox"/> 1985 - 1999
(siehe WertR 2006)		
Brutto-Grundflächenpreis (€/ m² Brutto-Grundfläche) laut NHK 2000:		
von <u><i>1.125</i></u> bis <u><i>1.220</i></u> €/ m²		
Ermittelter Wert (Euro / m²) unter Berücksichtigung des Baujahrs und der Ausstattung:		
<u><i>1.125</i></u> €/ m²		(siehe WertR 2006)

	Brutto-Grundfläche (m ²) x Brutto-Grundflächenpreis (€/ m ²):	€
	<input type="text" value="500"/> m ² x <input type="text" value="1.125"/> €/ m ²	562.500
+	Baunebenkosten: 14 %	78.750
	Neuherstellungswert 2000 (korrigierte Normalherstellungskosten 2000)	641.250
x	Baupreisindex Baujahr: <input type="text" value="1985"/> → Baupreisindex <input type="text" value="68,0"/> %	
	Rückindizierter Neuherstellungswert 2000	436.050
/.	Alterswertminderung (lineare Abschreibung): $\frac{\text{fiktiver Herstellungswert x (Gesamtnutzungsdauer ./ Restnutzungsdauer)}}{\text{Gesamtnutzungsdauer}}$ = $\frac{436.050 \times (50 ./ 28)}{50}$	191.862
/.	Baumängel: Art: - Wertminderung: - Art: - Wertminderung: -	
/.	Bauschäden: Art: <i>Wasserschaden</i> Wertminderung: 20.000 Art: - Wertminderung: -	
	Rückindizierter Gebäudesachwert am Eröffnungsbilanzstichtag 01.01.2007 (= Ansatz der EB)	224.188

Zuerst ist die Brutto-Grundfläche (BGF) vom Bauamt oder einem externen Sachverständigen nach der DIN 277 (1987) nachvollziehbar zu ermitteln. Die Berechnungsunterlagen sind der Bewertung beizufügen.

Anschließend ist der bereits ermittelte Ausstattungsstandard einzutragen. Zur Dokumentation empfiehlt es sich, die Ausstattungskategorie je Kostengruppe in Form einer Tabelle entsprechend der Anlage zu den WertR 2006 festzuhalten.

Die Nutzungsdauer ist nach den örtlichen Einschätzungen festzulegen. Abschreibungstabellen für die KommHV-Doppik - E - liegen derzeit nicht vor.

Das Baujahr entspricht dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Kindertagesstätte. Im dargestellten Beispiel fand eine Generalsanierung bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nicht statt. Im Fall einer grundlegenden Sanierung ist eine Bewertung anhand der Sanierungskosten möglich. Die Kosten der Generalsanierung gelten insoweit als aktivierbare Herstellungskosten.

Das Baujahr ist anschließend der jeweiligen Gebäudejahresklasse zuzuordnen. Danach wird der Kostenbereich für den festgelegten Ausstattungsstandard bestimmt. Die Kosten der Brutto-Grundfläche je m² des jeweiligen Baujahres können hieraus näherungsweise berechnet werden.

Die korrigierten Normalherstellungskosten werden durch Multiplikation der Brutto-Grundfläche mit dem Brutto-Grundflächenpreis zuzüglich der Baunebenkosten ermittelt. Die Baunebenkosten sind der Anlage 7 der WertR 2006 zu entnehmen. Der Zuschlagssatz ist abhängig vom Gebäudetyp.

Der Neuerstellungswert wird schließlich auf den Herstellungszeitpunkt rückindiziert. Hierfür haben wir den Baupreisindex Bayern für Nichtwohngebäude des Jahres 1985 gewählt. Die Verwendung eines Regionalfaktors halten wir deshalb nicht für erforderlich.

Der so ermittelte Wert ist um die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Abschreibungen sowie um Baumängel und -schäden zu vermindern. Im Beispiel haben wir die Wertminderung nach einem Wasserschaden durch Abzug der angenommenen Schadensbeseitigungskosten bestimmt. Weitere Hinweise hierzu können der Ziffer 3.6.1.1.8 der WertR entnommen werden. Dieser rückindizierte Gebäudesachwert ist als Buchwert in die Eröffnungsbilanz einzustellen.

3. Schritt: Bestimmung und Bewertung der Außenanlagen

Die Außenanlagen werden getrennt vom Grundstück und vom Gebäude erfaßt. Bei unserem Beispiel gehören zu den Außenanlagen der Zugangsweg, die Stellplätze und die Spielflächen mit den Geräten.

Soweit Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht mehr vorliegen, ist es bei Zugangswegen und Stellplätzen zweckmäßig, aktuelle Baukosten heranzuziehen und diese auf den Herstellungszeitpunkt rückzuindizieren.

Die Spielflächen und der Aufwuchs sind im Grundstückswert bereits enthalten (vgl. hierzu die Anlage 1 zur BewertR Bayern - E -) und daher nicht mehr eigens zu bewerten.

Die Spielgeräte sind überwiegend der Betriebs- und Geschäftsausstattung zuzuordnen und mit Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Ersatzwerte kommen aufgrund der kurzen Nutzungsdauer (unter zehn Jahren) nicht in Betracht.

Die unmittelbaren Kosten für den Anschluß an das Versorgungs- und Entsorgungsnetz (Hausanschlußkosten) sind im Gebäudewert enthalten.

Die Bewertungsschritte für das Sachanlagevermögen sind genau zu dokumentieren. Die Unterlagen sind dauerhaft aufzubewahren und dienen unter anderem als Belege für die Eröffnungsbilanzbuchungen.

2. Überleitung der Kassenreste sowie der Vorschüsse und Verwahrgelder

Sowohl Kassenreste als auch Vorschüsse und Verwahrgelder sind Bestandteile der kameralen Haushaltswirtschaft. Sie finden sich in dieser Form nicht mehr in der doppelten kommunalen Buchführung. Grundlage für die Übernahme ist der letzte kamerale Jahresabschluß, dem insoweit besondere Bedeutung zukommt. Bisherige Prüfungen haben gezeigt, daß mit der Überleitung ein erheblicher Arbeitsaufwand verbunden ist und automatische Datenübernahmen in einer Vielzahl von Fällen zu unzutreffenden Bilanzansätzen und -ausweisen führen, die manuell zu bereinigen sind.

2.1 Kasseneinnahmereste

Kasseneinnahmereste sind die Beträge, um welche die Soll-Einnahmen zum Jahresabschluß höher sind als die Ist-Einnahmen, da diese noch nicht (vollständig) eingegangen sind. In der kaufmännischen Buchführung sind Kasseneinnahmereste Forderungen und grundsätzlich vollständig und einzeln in die Eröffnungsbilanz zu übernehmen. Auch diese Übernahmembuchungen sind z.B. durch Verweis auf die bisherige Haushaltsstelle zu belegen. Zu beachten ist jedoch, daß Forderungen nur gegenüber Dritten bestehen können. Kasseneinnahmereste beispielsweise für die Festsetzung der Grundsteuer für gemeindeeigene Grundstücke sind nicht in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen.

Zunächst empfiehlt es sich, noch vor Abschluß des letzten kameralen Jahres die Reste auf mögliche Erlässe hin zu prüfen. Insbesondere haben wir festgestellt, daß bei Nebenforderungen auch Kleinstbeträge zu übernehmen waren, weil von den Erläßmöglichkeiten kein Gebrauch gemacht wurde.

Die Übernahme der Kasseneinnahmereste gewährleistet jedoch noch keine vollständige Erfassung der Forderungen zum Bilanzstichtag, da Soll-Einnahmen nur die bis zum Abschlußtag fälligen oder über diesen Zeitpunkt hinaus gestundeten Beträge (vgl. § 87 Nrn. 23 und 28 KommHV-Kameralistik) enthalten. Forderungen, die nach dem Abschlußtag fällig sind, werden in die kamerale Jahresrechnung nicht aufgenommen. Als Beispiel sind hier die Steuer- und Abgabenfestsetzungen im Dezember zu nennen, die erst im nächsten Jahr, also nach dem Eröffnungsbilanzstichtag, fällig werden. Daneben bestanden bei den Kommunen insbesondere Forderungen aus erhaltenen Zuschußzusagen und gewährten Darlehen und gegenüber verbundenen Unternehmen, die bisher kameral nicht abgebildet wurden.

Auch niedergeschlagene Forderungen sind nicht mehr in den Soll-Einnahmen enthalten. Mit der Niederschlagung erlischt jedoch, anders als beim Erlaß, der Anspruch nicht. Es besteht weiterhin eine Forderung. Niedersgeschlagene Forderungen sind daher grundsätzlich zu übernehmen. Sie sind jedoch in der Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls einzeln wertzuberichti-

gen. Soweit kameral eine Restebereinigung nach VV Nr. 5 zu § 79 KommHV-Kameralistik in Form einer vorläufigen Niederschlagung nicht durchgeführt wurde, sind zumindest zur Eröffnungsbilanz notwendige Wertberichtigungen bei den Forderungen vorzunehmen.

Bei negativen Kasseneinnahmeresten sind die Ist-Einnahmen höher als die Soll-Einnahmen. Sie entstehen in der Regel durch Überzahlungen des Schuldners (z.B. aufgrund zu hoher Vorauszahlungen eines Gebührenpflichtigen). Diese sog. „kreditorischen Debitoren“ sind unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

Dem Anhang ist eine Forderungsübersicht beizufügen, in der die Forderungen zum Stichtag der Eröffnungsbilanz, unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von mehr als einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren anzugeben sind. Die Unterteilung nach Laufzeiten bereitere bei maschinell übernommenen Forderungen Schwierigkeiten.

2.2 Kassenausgabereste

Kassenausgabereste sind diejenigen Beträge, um welche die Soll-Ausgaben höher sind als die Ist-Ausgaben und die in einem späteren Haushaltsjahr zu zahlen sind. Kassenausgabereste sind in die Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeiten zu übernehmen.

Auch hier gewährleistet die Resteübernahme keinen vollständigen Ausweis der Verbindlichkeiten, da Soll-Ausgaben nur die bis zum Abschlußtag zu leistenden Ausgaben sind (vgl. § 87 Nr. 26 KommHV-Kameralistik). Dagegen beruhen Verbindlichkeiten auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung der Kommune gegenüber einem Dritten. Auf den Zeitpunkt, wann zu leisten ist, kommt es nicht an.

In den Kassenausgaberesten sind insbesondere Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen und zur Liquiditätssicherung sowie Vorgänge, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, nicht enthalten. Auch Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (z.B. aus Kauf- oder Dienstleistungsverträgen) und Verbindlichkeiten aus Transferleistungen sind in der Regel nicht in der kameralen Jahresrechnung abgebildet.

Neben den Kassenresten sind daher auch Ein- und Auszahlungen nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz bis zu ihrer Aufstellung, die aus Aufwendungen und Erträgen des Vorjahres resultieren, als Forderungen und Verbindlichkeiten aufzunehmen.

Bei negativen Kassenausgaberesten sind die Ist-Ausgaben höher als die Soll-Ausgaben. Sie entstehen in der Regel durch Rotabsetzungen bei den Soll-Ausgaben, weil Überzahlungen an Gläubiger geleistet wurden (z.B. Rückforderungsanspruch gegenüber einer Baufirma wegen einer überhöhten Baurechnung). Diese Forderungen dürfen nicht mit Verbindlichkeiten anderer Gläubiger saldiert werden. Sie sind als sog. „debitorische Kreditoren“ unter den „Sonstigen Vermögensgegenständen“ auszuweisen.

Dem Anhang ist eine Verbindlichkeitenübersicht beizufügen. Die Verbindlichkeiten sind wie die Forderungen unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von mehr als einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren anzugeben.

2.3 Vorschüsse und Verwahrgelder

Die unerledigten Vorschüsse sind überwiegend als Forderungen und die unerledigten Verwahrgelder als Verbindlichkeiten einzeln in die Eröffnungsbilanz zu übernehmen. Die Übernahme bereitete insbesondere dann Schwierigkeiten, wenn sich die Kasse bisher nicht laufend um deren Abwicklung bemüht hatte und die unerledigten Vorschüsse und Verwahrgelder bisher beim Jahresabschluß nicht einzeln und unter gegenseitiger Verweisung in die Bücher des neuen Haushaltsjahres (vgl. § 74 Abs. 2 Satz 2 KommHV-Kameralistik) übertragen worden waren. In diesen Fällen wurde häufig nur der Saldo des entsprechenden Kontos übernommen. Dieses Vorgehen ist vor allem bei Forderungen problematisch, da der Schuldner/Debitor nicht (mehr) bekannt ist. Eine Weiterverfolgung der Forderung im Mahn- und Vollstreckungsverfahren ist kaum noch möglich, was zu nicht unbedeutenden Einnahmeausfällen führt. Im Falle eines Zahlungseingangs ist die Zuordnung zu der offenen Forderung erheblich erschwert. Gerade bei Vorschüssen und Verwahrgeldern ist eine automatisierte Übernahme nicht anzuraten, da oftmals sehr unterschiedliche Sachverhalte anzutreffen sind, die im Einzelfall zu klären sind.

Zweifelhafte Forderungen sind wertzuberichtigen.

3. Abgrenzung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen: Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag

Im Rahmen von Anfragen und Prüfungen haben wir festgestellt, daß die Abgrenzung des Ausweises von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Praxis zum Teil Schwierigkeiten bereitet. Insbesondere Tatsachen, die bereits vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz bzw. des Jahresabschlusses bestanden und von denen die Kommune zwischen dem Stichtag und dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung noch Kenntnis erhält, werden häufig nicht mehr für den Bilanzausweis bzw. -ansatz berücksichtigt.

Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen der Kommune gegenüber Dritten, deren Höhe und (meist auch) deren Fälligkeitszeitpunkt feststehen. Die Verpflichtung muß dem Grunde nach sicher bestehen; d.h., die Kommune muß zur Leistung rechtlich verpflichtet sein.

Rückstellungen sind dagegen besondere Verpflichtungen, bei denen im Gegensatz zu den Verbindlichkeiten nicht sicher ist, ob sie dem Grunde nach bestehen und/oder wie hoch die Verpflichtung ist.

Rückstellungen sind ungewisse Schulden, während genau bestimmbare Schulden als Verbindlichkeiten auszuweisen sind.

Sogenannte wertaufhellende Tatsachen werden nach unseren Erkenntnissen nicht immer bei Erstellung der Bilanz berücksichtigt. Wertaufhellende Tatsachen sind Umstände, die erst nach dem Stichtag bekannt werden, deren Verursachung aber bereits vor dem Stichtag liegt. Sie sind Ausfluß des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Satz 4 HGB). Demnach müssen alle vorhersehbaren Verluste und Risiken, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, berücksichtigt werden, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden.

Für die Eröffnungsbilanz oder den Jahresabschluß einer Kommune bedeutet dies, daß diejenigen Ereignisse, die bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eintreten, aber vor dem Stichtag begründet sind, überprüft und entsprechend berücksichtigt werden müssen.

Die Entscheidung, ob der Sachverhalt als Rückstellung oder als Verbindlichkeit auszuweisen ist, und die Gründe hierfür sind der Bilanzdokumentation beizufügen.

Folgende Beispiele sollen die Abgrenzung verdeutlichen:

- Eine Kommune rechnet zu ihren Ungunsten mit einer das vierte Quartal 2006 betreffenden Zahlung aufgrund der Verrechnung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer und an der Einkommensteuer mit der Gewerbesteuer- und Solidarumlage (§ 6 Abs. 4 und 5 BayAVOGFRG⁴). Sie bildet hierfür eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs. Für die geschätzte Höhe legt sie die Nachzahlung des Vorjahres zugrunde.

Der Zeitraum der Aufstellung der Eröffnungsbilanz erstreckt sich bis zum August 2007. Der Bescheid des Zentralfinanzamtes München, aus dem sich eine Rückzahlungsverpflichtung in Höhe von 250 T€ ergibt, wird zum 25.01.2007 zugestellt. Somit ist in der Eröffnungsbilanz keine Rückstellung zu bilden, sondern eine Verbindlichkeit von 250 T€ anzusetzen.

- Einer Kommune sind für eine Investition Zuwendungen gewährt worden. Nach einer Prüfung durch den Rechnungshof hat sie einen Teilbetrag zurückzuzahlen. Für die Zinsforderungen wird noch ein gesonderter Bescheid erlassen. Die Kommune rechnet mit zu leistenden Zinszahlungen von 300 T€ und bildet in dieser Höhe eine Rückstellung für die Eröffnungsbilanz 2007. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz im Juni 2007 ist der Rückforderungsbescheid in Höhe von 190 T€ bereits eingegangen. Der Rückzahlungsbetrag ist demnach in der Eröffnungsbilanz nicht als Rückstellung auszuweisen. Vielmehr ist eine Verbindlichkeit von 190 T€ zu buchen.
- Eine Gemeinde bildet eine Rückstellung von 10 T€ für eine noch ausstehende Rechnung vom Landkreis für die Mitnutzung der Turnhalle und des Schwimmbades durch die gemeindliche Grundschule im Dezember 2006. Die Gemeinde erhält die Rechnung vom Landkreis im Februar 2007. Die Eröffnungsbilanz wird im ersten Halbjahr 2007 erstellt. Der Rechnungsbetrag des Landkreises ist somit als Verbindlichkeit in der Bilanz auszuweisen.

Abschließend ist zu bemerken, daß Ereignisse, die vor dem Stichtag eingetreten sind, aber erst nach dem Stichtag bekannt werden und die für die Eröffnungsbilanz von Bedeutung sind, auch andere Bilanzposten betreffen können. Als Beispiel ist die bereits vor dem Stichtag entstandene Zahlungsunfähigkeit eines Unternehmens zu nennen, die der Gemeinde erst im Folgejahr bekannt wird und in der Eröffnungsbilanz zu einer Wertberichtigung bei den Abgabeforderungen führt.

Treten Vorgänge von besonderer Bedeutung, worunter die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners fallen kann, erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzerstellung ein, ist das im Rechenschaftsbericht aufzuführen. Im nächsten Jahresabschluß ist eine Wertberichtigung notwendig.

⁴ Verordnung über die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer und über die Abführung der Gewerbesteuerumlage

4. Bilanzielle Behandlung von an Dritte gewährten Zuschüssen

Soweit an Dritte Zuwendungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen zur Erfüllung kommunaler Aufgaben geleistet werden, sind sie bei der Kommune grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren. Voraussetzung für die Aktivierung ist, daß die Zweckbestimmung und der Zuschußbetrag in einem Zuschußbescheid festgelegt sind. Weiterhin muß bei nicht zweckgerechter Verwendung ausdrücklich die Rückforderung des Zuschusses vorgesehen sein. Der Ansatz in der Eröffnungsbilanz oder im Jahresabschluß richtet sich nach dem Verhältnis der bisher verstrichenen zur gesamten Bindungsfrist. Ist eine Bindung ohne eine bestimmte Frist festgelegt, kann von einer Bindungsfrist von zehn Jahren ausgegangen werden. Die immateriellen Vermögensgegenstände sind dementsprechend abzuschreiben.

Betriebskostenzuschüsse oder andere Zuschüsse für laufende Zwecke, die aufgrund vertraglicher, gesetzlicher oder freiwilliger Verpflichtungen geleistet werden, sind nicht als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren.

Nachfolgend werden einige Beispielfälle hierzu erläutert:

- Bei freiwilligen Investitionszuschüssen an Vereine und Dritte (z.B. Investitionszuschuß an den Sportverein für die Errichtung einer Flutlichtanlage) sind für eine Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

Der Zuschuß muß zur Durchführung einer Aufgabe für die örtliche Gemeinschaft ausgereicht worden sein (z.B. beim Sportverein Sport- und Jugendförderung). Darüber hinaus muß ein Bewilligungsbescheid mit Auflagen zur Zweckbestimmung, mit einer festen Bindungsfrist und mit dem Anspruch auf Rückforderung bei nicht zweckentsprechender Verwendung erlassen worden sein. Als Anhalt für den Inhalt eines Bescheids dienen die staatlichen Zuwendungsvorschriften (VVK und ANBest-K).

Zinszuschüsse für Darlehen an Vereine und andere Dritte sind dagegen nicht als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren.

- Die Baukostenzuschüsse für Kindertagesstätten freier Träger (Art. 27 Abs. 3 Satz 1 BayKiBiG) sind als immaterielle Vermögensgegenstände zu buchen. Dagegen handelt es sich bei den Betriebskostenzuschüssen (Art. 22 Abs. 2 Satz 1 BayKiBiG) an diese Träger um Aufwendungen.
- Die Investitionsumlagen an Zweckverbände (z.B. Investitionskostenumlage für den Neubau einer Kläranlage an einen Abwasserzweckverband) sind ebenfalls als immaterielle Vermögensgegenstände zu zeichnen, während eine Betriebskostenumlage als Aufwand zu buchen ist.
- Erstattungen von Mehrkosten aufgrund der aufwendigeren Herstellung oder des Ausbaus von Straßen an den Träger der Straßenbaulast (z.B. für den Bau einer Abbiegespur) sind als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren (vgl. Art. 14 Abs. 4 Satz 1 BayStrWG). Sie sind entsprechend der mittleren Nutzungsdauer der Bauwerksteile aufzulösen. Dagegen sind Ablösezahlungen für den Mehraufwand beim Unterhalt aufwandswirksam zu buchen (vgl. Nr. 13.2 der Bek über den Vollzug des BayStrWG - VollzBek - vom

16.09.1982, MABI S. 565; vgl. zu den Ablösungsrichtlinien Stra 85 - Bek der Obersten Baubehörde im StMI vom 12.07.1995, GK 25/1990; ferner GK 43/1987).

- Die Beteiligung des Straßenbaulastträgers (z.B. Landkreis) an den Herstellungskosten der gemeindlichen Kanalisation aufgrund der Einleitung von Straßenabwasser gemäß den Ortsdurchfahrtsrichtlinien (ODR) ist bei diesem als immaterieller Vermögensgegenstand zu zeigen und kann entsprechend der Lebensdauer der Kanalisation aufgelöst werden (vgl. für Neufälle Abschnitt A Ziffer 9 ODR und für bestehende Einleitungen Abschnitt B Ziffern 3.1 und 3.2 ODR). Auf eine Verminderung der Kostenbeteiligung um den Unterhaltsanteil kann unseres Erachtens verzichtet werden (zur Schätzung des Unterhaltsanteils vgl. Geschäftsberichte 1986, S. 94, und 1991, S. 125).

Die Gemeinde hätte in unserem Fall neben der Aktivierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten einen der Beteiligung des Straßenbaulastträgers entsprechenden Sonderposten zu bilden.

- Die örtliche Beteiligung für die Krankenhausfinanzierung nach Art. 10 b Abs. 2 FAG ist als immaterieller Vermögensgegenstand zu buchen und entsprechend der Nutzungsdauer der geförderten Wirtschaftsgüter abzuschreiben. Bei Tilgungszuschüssen der Kommune an das Krankenhaus ist eine Aktivierung dann möglich, wenn der Tilgungszuschuß vom Krankenhaus als Sonderposten passiviert wird. Sind die Tilgungszuschüsse aber dort ertragswirksam behandelt worden, ist keine Aktivierung bei der Kommune möglich.

Zinszuschüsse sind dagegen nicht als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren.

5. Weitere Anmerkungen zur Umstellung und zu den Prüfungen

Nach unseren Erfahrungen bei den ersten Prüfungen sind noch einige grundsätzliche Bemerkungen zur Umstellung und zu den (örtlichen und überörtlichen) Prüfungen (Art. 103 ff. GO) veranlaßt:

Einzelne Kommunen verkennen, daß bereits die Bewertung bestimmter Vermögensgegenstände Auswirkungen auf spätere Jahresabschlüsse hat. Eine kurzfristige Denkweise, die Spielräume zugunsten einer hohen Nettoposition in der Eröffnungsbilanz nutzt, kann unerwünschte Auswirkungen auf die Ergebnisse der folgenden Jahresabschlüsse haben. Dies sollte den Verantwortlichen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz bewußt sein.

Als Beispiel hierfür dient die Bewertung von Baugrundstücken mit höheren Ersatzwerten anstatt der aufwendigen Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Dieser Ansatz führt in der Eröffnungsbilanz - für sich gesehen - zu einer Verbesserung der Nettoposition auf der Passivseite. Ein späterer Verkauf der Grundstücke unter dem Bilanzansatz verschlechtert aber das Ergebnis des folgenden Jahresabschlusses.

Die Kommunen sollten daher eingehende Überlegungen zur Bewertung ihrer Vermögensgegenstände anstellen und sich bei der Beantwortung der Frage, ob die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nur mit einem unverhältnismäßig hohen Zeitaufwand möglich wäre, nicht von kurzfristigen Erwägungen leiten lassen.

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, daß der Belegzwang nicht aufgehoben ist (§ 67 KommHV-Doppik - E -). Bei Prüfungen mußten wir oftmals feststellen, daß vor allem Sachverhalte, denen keine Zahlungsströme zugrunde liegen (z.B. Einbuchung in die Eröffnungsbilanz, Bildung von Rückstellungen), nicht belegt waren. Die Dokumentation der Bilanzposten ist jedoch - nicht nur für die Prüfung - unerlässlich. Zur Dokumentation sollten die Kommunen zweckmäßigerweise Bilanzordner für jeden Posten erstellen und dauerhaft aufbewahren.

Voraussetzung für die örtliche und auch für die überörtliche Prüfung ist das Vorliegen einer unterzeichneten Eröffnungsbilanz bzw. eines unterzeichneten Jahresabschlusses mit allen erforderlichen Bestandteilen. Vor der Unterzeichnung der Eröffnungsbilanz oder der förmlichen Bestätigung durch den Bürgermeister, daß keine Buchungen mehr durchgeführt werden, kann nach unseren bisherigen Erfahrungen eine Prüfung nicht begonnen werden. Ständige Änderungen an der Bilanz während der Prüfung führen zu vielfältigen Problemen, verlängern die Prüfungsdauer und erhöhen somit den Prüfungsaufwand. Im Entwurf zur KommHV-Doppik ist ohnehin vorgesehen, daß die Eröffnungsbilanz noch in den nachfolgenden Jahresabschlüssen berichtigt werden kann (§ 93 KommHV-Doppik - E -).