II. Grundsätze für die Erfassung und Bewertung kommunalen Vermögens

1. Anwendung des HGB, Buchführung

1.1 Grundsätze ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung

1.1.1

Für die Rechnungslegung der öffentlichen Hand gelten wegen der Gemeinwohlorientierung bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben sowie der Organzuständigkeiten und der daraus resultierenden Steuerungs- und Transparenzerfordernisse besondere Anforderungen (Grundsätze ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung). Die handelsrechtlichen Vorschriften und die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind sinngemäß anwendbar, soweit in den Kommunalgesetzen oder aufgrund dieser Gesetze Regelungen nicht getroffen sind.

1.1.2

Im Hinblick auf das Gebot der stetigen Aufgabenerfüllung (Art. 61 Abs. 1 GO, Art. 55 Abs. 1 LKrO, Art. 53 Abs. 1 BezO) ist es sachgerecht, das Vermögen und die Schulden der Gemeinden vorsichtig zu bewerten und gleichzeitig einen den privaten und öffentlichen Unternehmen vergleichbaren Ergebnisausweis zu gewährleisten.

1.1.3

Die Anforderungen an die Rechnungslegung sind in § 80 KommHV-Doppik dargestellt. Für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz (§ 91 KommHV-Doppik) und der Bilanz (§ 85 KommHV-Doppik) gilt Entsprechendes.

1.2 Wahlrechte

Wahlrechte dürfen nur in Anspruch genommen werden, soweit das in den Kommunalgesetzen oder aufgrund dieser Gesetze zugelassen ist. Auf die Inanspruchnahme ist im Anhang der Bilanz hinzuweisen (§ 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik, vgl. Nr. 3.3.2).

1.3 Buchführungspflicht

§§ 57 ff. KommHV-Doppik konkretisieren die Buchführungspflicht nach den Grundsätzen doppelter kommunaler Buchführung.

2. Inventur und Inventar

Zeitpunkt, Verfahren und Umfang der Inventur sind in § 70 KommHV-Doppik geregelt. Für die erstmalige Bewertung (Eröffnungsbilanz) gelten die Vorschriften der §§ 91 ff. KommHV-Doppik.

2.1 Inventur, Inventurvereinfachungsverfahren

2.1.1

Zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung und danach für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind gemäß § 91 Abs. 1 in Verbindung mit § 70 Abs. 1 KommHV-Doppik Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen (Inventur), genau zu verzeichnen und mit ihrem Wert einzeln anzugeben (Inventar).

2.1.2

Körperliche Vermögensgegenstände sind durch eine körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen, soweit nichts anderes bestimmt ist (§ 70 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 KommHV-Doppik).

2.1.3

Für andere als in Nr. 2.1.2 bezeichnete Vermögensgegenstände sowie für Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten ist eine Buchinventur durchzuführen oder ein Nachweis zu erstellen.

2.1.4

Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mithilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen (§ 71 Abs. 1 KommHV-Doppik).

2.1.5

Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluss eines Haushaltsjahres bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann, z.B. ordnungsmäßige Anlagenbuchführung, permanente Inventur (§ 71 Abs. 2 KommHV-Doppik).

2.1.6

In dem Inventar für den Schluss eines Haushaltsjahres brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn

- der Bestand aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder aufgrund eines nach Nr. 2.2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet ist, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Haushaltsjahres aufgestellt ist, und

- aufgrund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Haushaltsjahres vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann (§ 71 Abs. 3 KommHV-Doppik).

2.1.7

Auf eine Erfassung der beweglichen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 150 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, kann verzichtet werden (§ 71 Abs. 4 KommHV-Doppik).

2.1.8

Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht; auf eine Erfassung kann insoweit verzichtet werden (§ 71 Abs. 5 KommHV-Doppik).

2.1.9

Das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur sind so zu dokumentieren, dass sie für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind (§ 70 Abs. 4 KommHV-Doppik). Abweichungen von dieser Bekanntmachung sind darzustellen und zu begründen.

2.1.10

Bei immateriellen Vermögensgegenständen, Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie bei Sonderposten (§ 73 KommHV-Doppik) sind grundsätzlich folgende Parameter in die Anlagenbuchhaltung einzugeben:

- Vermögens- bzw. Sonderpostenart und Bezeichnung (z.B. FlNr.),

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Zuwendungsbetrag bzw. alternativ „historisierter“ Ersatzwert (s. u. Nr. 7.1.1),

- Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bzw. der Bezuschussung,

- betriebsgewöhnliche Nutzungs- bzw. Auflösungsdauer.

Bei der Ermittlung dieser Werte ist wie folgt vorzugehen:

- Feststellung der Vermögens- bzw. Sonderpostenart

- Ermittlung der historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, der Bezuschussung bzw. des Ersatzwertes über Inventur- bzw. Bewertungsverfahren

- Festlegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

- Angabe des Zeitpunktes der Anschaffung bzw. Herstellung; ist dieser nicht bekannt, ist er sorgfältig zu schätzen oder unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer und Gesamtnutzungsdauer retrograd zu ermitteln.

- Berücksichtigung ggf. notwendiger außerordentlicher Abschreibungen bzw. Auflösungen; diese außerordentlichen Abschreibungs- bzw. Auflösungsbeträge sind nicht von den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, sondern gesondert in der Anlagenbuchhaltung nachzuweisen, um eine nachträgliche Zuschreibung zu ermöglichen.

- Ermittlung des endgültigen Restbuchwertes über Abschreibungslauf zum Stichtag der Eröffnungsbilanz.

2.2 Sonderregelungen für die erstmalige Inventur

2.2.1

Für die erstmalige Inventur gilt Nr. 2.1 entsprechend, soweit in den Kommunalgesetzen oder aufgrund dieser Gesetze keine abweichenden Regelungen getroffen sind.

2.2.2

Auf eine Inventur nach Nrn. 2.1.1 bis 2.1.3 kann ganz oder in Teilen verzichtet werden, wenn anhand vorhandener kommunal- oder steuerrechtlicher Anlagenachweise der Bestand an Vermögensgegenständen und Sonderposten nach Art, Menge und Wert festgestellt werden kann und gesichert ist, dass dadurch das Inventar ebenso zutreffend die tatsächlichen Verhältnisse darstellt.

2.2.3

Auf eine Erfassung von beweglichen Vermögensgegenständen, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 500 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschritten haben, kann verzichtet werden (§ 92 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Doppik).

2.2.4

Auf die erstmalige Erfassung der Betriebs- und Geschäftsausstattung kann verzichtet werden, wenn sie mehr als fünf Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt und im Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Herstellung in einem den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur entsprechenden Verfahren inventarisiert wurde.

3. Eröffnungsbilanz, Bilanz und Anhang dazu

3.1 Pflicht zur Aufstellung

3.1.1

Bei einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung hat die Gemeinde am Schluss eines jeden Haushaltsjahres eine Vermögensrechnung (Bilanz) als Bestandteil des Jahresabschlusses aufzustellen (Art. 102 Abs. 1 Satz 2 GO, Art. 88 Abs. 1 Satz 2 LKrO, Art. 84 Abs. 1 Satz 2 BezO, § 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 85 KommHV-Doppik). Für die Eröffnungsbilanz zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten kommunalen Buchführung gelten §§ 91 ff. KommHV-Doppik (vgl. Nr. 3.5).

3.1.2

Die Vermögensrechnung (Bilanz) ist gemäß § 86 Abs. 3 KommHV-Doppik im Anhang und durch ergänzende Unterlagen zu erläutern (vgl. Nr. 3.3.3).

3.2 Gliederung

In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen. Die Bilanz ist in Kontoform zu erstellen und gemäß § 85 Abs. 2 und 3 KommHV-Doppik zu gliedern.

Der vom Staatsministerium des Innern im Einvernehmen mit dem Staatsministerium der Finanzen bekannt gegebene Kontenrahmen ist zu beachten. Hinweise dazu finden sich im Internet unter http://www.innenministerium.bayern.de/buerger/kommunen/finanzen/detail/08206/.

3.2.1

Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Vermögensrechnung (Bilanz), so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies für die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses erforderlich ist (§ 80 Abs. 4 KommHV-Doppik).

3.2.2

Bei einer weiteren Untergliederung der Posten der Vermögensrechnung ist die Gliederung, die das Staatsministerium des Innern im Einvernehmen mit dem Staatsministerium der Finanzen insbesondere in Form von Mustern bekannt gibt, zu beachten. Untergliederungen sind möglich. Sie sind im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 80 Abs. 5 KommHV-Doppik).

3.2.3

Eine bilanzielle Trennung in realisierbares (d.h. entbehrliches) Vermögen und Verwaltungsvermögen (d.h. Vermögen, das zur Leistungserbringung der Gemeinde dauerhaft erforderlich ist) ist nicht vorgeschrieben. Soweit dies für Auswertungen oder aus Steuerungsgesichtspunkten erforderlich erscheint, kann z.B. marktnahes Vermögen intern entsprechend gekennzeichnet werden.

3.3 Anhang der Vermögensrechnung (Bilanz)

3.3.1

Im Anhang (§ 86 KommHV-Doppik) sind zu den Posten der Vermögensrechnung (Bilanz) die Methoden der Bestandsermittlung (ggf. die Inanspruchnahme von Erleichterungen), die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die Grundsätze der Vermögenszuordnung für die Teilrechnungen anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte sich anhand der Ausführungen ein realistisches Bild von den Wertansätzen machen können. Anzugeben sind die Grundlagen der Wertfindung für die Ansätze in der Vermögensrechnung (Bilanz) und die verwendeten Wertindizes. Bei Schätzungen sind die herangezogenen Vergleichsgrößen aufzuzeigen.

3.3.2

Gesondert anzugeben und zu erläutern sind insbesondere

- Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung,
- Abweichungen von der grundsätzlich vorgesehenen linearen Abschreibung,
- die Inanspruchnahme von Wahlrechten, die nach den Kommunalgesetzen oder aufgrund dieser Gesetze zugelassen sind; dabei sind die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen, soweit sie wesentlich sind, und
- die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen.

§ 86 Abs. 2 KommHV-Doppik ist zu beachten.

3.3.3

Dem Anhang sind beizufügen (§ 86 Abs. 3 KommHV-Doppik):

- eine Anlagenübersicht (vgl. Nr. 3.4.1),
- eine Forderungsübersicht (vgl. Nr. 3.4.2),
- eine Eigenkapitalübersicht (vgl. Nr. 3.4.3),
- eine Verbindlichkeitenübersicht (vgl. Nr. 3.4.4) und
- eine Übersicht der übertragenen Haushaltsermächtigungen (vgl. Nr. 3.4.5).

3.4 Anlagen zum Anhang

3.4.1 Anlagenübersicht

In der Anlagenübersicht (§ 86 Abs. 3 Nr. 1 KommHV-Doppik) ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens bis zum Stichtag der Bilanz darzustellen. Anzugeben sind

- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zu Beginn des Haushaltsjahres vorhandenen Vermögensgegenstände,
- die Zugänge,
- die Abgänge,
- die Umbuchungen,
- die kumulierten Abschreibungen,
- die Abschreibungen des Haushaltsjahres,
- die Zuschreibungen des Haushaltsjahres und
- die Buchwerte zum Stichtag der Bilanz und zum Vorjahresstichtag.

Die Gliederung der Anlageübersicht richtet sich nach der Gliederung der Eröffnungsbilanz.

3.4.2 Forderungsübersicht

In der Forderungsübersicht (§ 86 Abs. 3 Nr. 2 KommHV-Doppik) sind die Forderungen zum Stichtag der Bilanz, unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von mehr als einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren, anzugeben. Die Gliederung richtet sich nach der Gliederung der Bilanz.

3.4.3 Eigenkapitalübersicht

In der Eigenkapitalübersicht (§ 86 Abs. 3 Nr. 3 KommHV-Doppik) ist die Entwicklung des Eigenkapitals gegliedert nach § 85 Abs. 3 Nrn. 1.1 bis 1.5 KommHV-Doppik in den letzten fünf Jahren darzustellen.

3.4.4 Verbindlichkeitenübersicht

In der Verbindlichkeitenübersicht (§ 86 Abs. 3 Nr. 4 KommHV-Doppik) sind die Verbindlichkeiten zum Stichtag der Bilanz, unterteilt in Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von mehr als einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren, anzugeben. Die Gliederung richtet sich nach der Gliederung der Eröffnungsbilanz.

Nachrichtlich sind

- innere Darlehen (§ 98 Nr. 35 KommHV-Doppik),
- Haftungsverhältnisse gemäß § 75 KommHV-Doppik und
- der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten zu vermerken;
- weitere wesentliche finanzielle Verpflichtungen (z.B. gemäß Art. 72 GO) gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages gesondert anzugeben, soweit sie nicht zu bilanzieren sind und auch nicht von § 86 Abs. 2 KommHV-Doppik erfasst werden.

3.4.5 Übersicht der übertragenen Haushaltsermächtigungen

Dem Anhang ist eine Übersicht über die aus Vorjahren übertragenen Haushaltsermächtigungen (§ 86 Abs. 3 Nr. 5 KommHV-Doppik) beizufügen.

3.5 Erstellung der Eröffnungsbilanz und des Anhangs

3.5.1 Allgemeine Grundsätze

Zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten kommunalen Buchführung sind unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung und insbesondere der für die Vermögensrechnung (Bilanz) geltenden Vorschriften eine Eröffnungsbilanz und ein Anhang (§ 91 KommHV-Doppik) zu erstellen, wobei die Nrn. 3.1 bis 3.4 entsprechend anzuwenden sind.

3.5.1.1

Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln (s. o. Nr. 1).

3.5.1.2

Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz und des Anhangs ist eine Inventur durchzuführen und ein Inventar aufzustellen (s. o. Nr. 2).

3.5.1.3

Die allgemeinen Bilanzansatz- und Bewertungsregelungen (s. u. Nr. 6) und die besonderen Bilanzansatz- und Bewertungsregelungen für die Eröffnungsbilanz (s. u. Nr. 7) sind zu beachten.

3.5.1.4

Dem Anhang ist eine Übersicht über die aus dem letzten Haushaltsjahr mit kameraler Buchführung als Haushaltsreste übertragenen Haushaltsermächtigungen beizufügen.

3.5.2 Berichtigung der Eröffnungsbilanz

Für die Berichtigung der Eröffnungsbilanz gilt § 93 KommHV-Doppik.

3.5.3 Frist für die Erstellung der Eröffnungsbilanz und des Anhangs

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz sowie des Anhangs ist die Frist des § 91 Abs. 2 KommHV-Doppik zu beachten.

4. Jahresabschluss und Rechenschaftsbericht

Der Jahresabschluss (§ 80 ff. KommHV-Doppik) ist ein Spiegelbild des Haushaltsplans; er dokumentiert dessen Ausführung und ermöglicht den Planvergleich. Während der Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung (§ 82 KommHV-Doppik), Finanzrechnung (§ 83 KommHV-Doppik), Teilrechnungen (§ 84 KommHV-Doppik), Bilanz (§ 85 KommHV-Doppik) und dem Anhang mit Anlagen (§ 86 KommHV-Doppik) im Wesentlichen eine Stichtagsbetrachtung zum Schluss des Haushaltsjahres ermöglicht, beschreibt der Rechenschaftsbericht (§ 87 KommHV-Doppik) den Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Haushaltslage unter dem Aspekt der stetigen Erfüllung der kommunalen Aufgaben.

5. Konsolidierter Jahresabschluss

Ein wesentlicher Vorteil der doppelten kommunalen Buchführung ist, dass im Rahmen eines konsolidierten Jahresabschlusses (Art. 102a GO, Art. 88a LKrO, Art. 84a BezO, §§ 88 ff. KommHV-Doppik) die Haushalte der mit der Gemeinde verbundenen rechtlich selbstständigen und unselbstständigen wirtschaftlichen Einheiten gemeinsam mit dem Haushalt der Gemeinde dargestellt werden können und somit ein Gesamtüberblick über die Vermögenssituation der Gemeinde ermöglicht wird. Da die Konsolidierung arbeits- und zeitaufwendig und die Materie neu und komplex ist, sieht § 99 Abs. 1 Satz 2 KommHV-Doppik Übergangsfristen vor.

6. Allgemeine Bilanzansatz- und Bewertungsregelungen

6.1 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote

6.1.1

Auf den Grundsatz der Vollständigkeit (§ 72 Abs. 1 KommHV-Doppik) und die Verrechnungsverbote (§ 72 Abs. 2 KommHV-Doppik) wird hingewiesen. In die Bilanz sind diejenigen Vermögensgegenstände aufzunehmen, die im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehen. Zum Anlagevermögen gehören Vermögensgegenstände, die bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung zu dienen (§ 98 Nr. 4 KommHV-Doppik).

6.1.2

Treuhandvermögen, das kein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde darstellt (z.B. Abwesenheits- oder Nachlasspflegschaften und Mündelvermögen sowie das Vermögen rechtlich selbstständiger Stiftungen in kommunaler Verwaltung), darf nicht bilanziert werden. Fiduziarische Stiftungen werden als letzte Position auf der Aktiv- und Passivseite ausgewiesen, es sei denn, deren Vermögen und Schulden sind getrennt von den entsprechenden Positionen der Kommune dargestellt (z.B. durch Teilbilanzen) und die Steuerungsfunktion und Auswertbarkeit des Rechenwerks ist sichergestellt.

6.1.3

Empfangene Zuwendungen werden nicht vom bezuschussten Vermögen abgesetzt. Sind sie ertragswirksam aufzulösen, sind die empfangenen Zuwendungen als Sonderposten (§ 85 Abs. 3 Nr. 2 KommHV-Doppik) zu passivieren. Empfangene Zuwendungen, die nicht zur Entlastung der Bürger, sondern ausschließlich zur Entlastung der Gemeinde gewährt wurden oder deren ertragswirksame Auflösung nach ihrer Zweckbestimmung ausgeschlossen ist, sind als Rücklage auszuweisen (§ 23 KommHV-Doppik). Satz 1 und Satz 2 gelten entsprechend für den Ausweis von Beiträgen, Kostenerstattungen und ähnlichen

Entgelten gemäß Nr. 6.5.1, die aufgrund gesetzlicher oder ortsrechtlicher Ermächtigung erhoben werden (u. a. Beiträge nach KAG und BauGB, Ersatz der Mehrkosten nach Art. 14 Abs. 4 BayStrWG).

6.1.4

Ergibt sich nach den Grundsätzen dieser Bewertungsrichtlinie kein höherer Wert, sind inventarisierte Vermögensgegenstände mit einem Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen.

6.2 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände und der Schulden gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze (§ 76 KommHV-Doppik).

6.3 Wertansätze der Vermögensgegenstände

Der Ansatz der Vermögensgegenstände richtet sich nach § 77 in Verbindung mit § 79 KommHV-Doppik. Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nominalwert anzusetzen und – soweit erforderlich – um Abschreibungen (Wertberichtigungen z.B. wegen Ausfallrisiken) zu vermindern.

6.4 Wertansätze der Rechnungsabgrenzungsposten

6.4.1

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind mit dem Nominalwert der vor dem Bilanzstichtag geleisteten Ausgaben, die einen Aufwand für einen bestimmten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag betreffen, anzusetzen (§ 81 KommHV-Doppik).

6.4.2

Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind mit dem Nominalwert der vor dem Bilanzstichtag erhaltenen Einnahmen, die einen Ertrag für einen bestimmten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag betreffen, anzusetzen.

6.4.3

Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so ist der Unterschiedsbetrag (z.B. Disagio) als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen und (gleichmäßig über die Laufzeit der Verbindlichkeit) durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen (§ 81 Abs. 3 KommHV-Doppik).

6.4.4

Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind auch an Dritte geleistete Zuwendungen zu aktivieren, die keinen immateriellen Vermögensgegenstand begründen und Aufwand für folgende Haushaltsjahre darstellen (z.B. im Einzelfall Betriebskostenzuschüsse). Begründet die Zuwendung dagegen einen immateriellen Vermögensgegenstand, so ist gemäß § 72 Abs. 3 KommHV-Doppik zu verfahren.

6.5 Wertansätze der Sonderposten

6.5.1

Als Sonderposten (§ 73 KommHV-Doppik) sind im Wesentlichen empfangene Zuwendungen (geleistete Zuwendungen s. u. Nr. 7.2.1.5) für Investitionen (einschließlich Geld- und Sachgeschenke) sowie die aufgrund gesetzlicher oder ortsrechtlicher Regelungen erhobenen Beiträge, Kostenerstattungen und ähnlichen Entgelte (u. a. Beiträge nach KAG und BauGB, Ersatz der Mehrkosten nach Art. 14 Abs. 4 BayStrWG) auszuweisen. Sonderposten sind mit den ursprünglich erhaltenen Beträgen abzüglich der bis zum Bilanzstichtag vorzunehmenden Auflösungen anzusetzen. Bei empfangenen Zuwendungen für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände ist ein eigener Sonderposten zu bilden, dessen Auflösung bis zum Abgang des Vermögensgegenstandes unterbleibt.

6.5.2

Sonderposten nach Nr. 6.5.1 sind den damit bezuschussten Vermögensgegenständen sachgerecht zuzuordnen. Die Auflösung nach Nr. 6.5.1 Satz 2 bemisst sich nach der Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes; fallen Anschaffung bzw. Herstellung und Zuschussgewährung zeitlich auseinander, bemisst sich die Auflösung nach der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes.

6.5.3

Ist eine Zuordnung der Sonderposten nach Nr. 6.5.2 nicht oder nicht mit einem vertretbaren Aufwand möglich, sind die Sonderposten in gesonderten Sammelposten zusammenzufassen und über die durchschnittliche Nutzungsdauer der Anlagenklasse, der der bezuschusste Vermögensgegenstand zuzurechnen ist, aufzulösen.

6.5.4

Gebührenüberschüsse kostenrechnender Einrichtungen, die sich am Ende des Bemessungszeitraums nach Art. 8 Abs. 6 KAG ergeben, sind als „Sonderposten für den Gebührenausgleich“ anzusetzen (§ 73 Nr. 3 KommHV-Doppik).

6.6 Wertansätze der Rückstellungen

6.6.1

Rückstellungen sind gemäß Art. 74 Abs. 1 KommHV-Doppik zu bilden für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die dem Grunde und/oder der Höhe nach unsicher, rechtlich wirksam entstanden oder wirtschaftlich verursacht sind und eine wirtschaftliche Belastung darstellen. Eine genau bestimmbare Schuld ist als Verbindlichkeit auszuweisen. Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, in dem mit einer Inanspruchnahme zu rechnen und der nach vernünftiger Beurteilung auf Grundlage einer sachgerechten und nachvollziehbaren Schätzung notwendig ist (§ 77 Abs. 5 KommHV-Doppik). Rückstellungen werden nur abgezinst, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten und wenn die Auswirkung der Abzinsung auf das Bilanzergebnis wesentlich ist. Sie dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund für ihre Bildung entfallen ist (§ 74 Abs. 2 KommHV-Doppik).

6.6.2

Rückstellungen haben die Aufgabe, die am Bilanzstichtag bestehenden Zahlungsverpflichtungen vollständig zu erfassen. Für Pensionsverpflichtungen sind trotz Mitgliedschaft im Versorgungsverband Rückstellungen zu bilden (§ 74 Abs. 1 Nr. 1 KommHV-Doppik), weil die Versorgungsberechtigten keinen eigenen Anspruch gegen den Versorgungsverband haben. Der Dienstherr des Beamten bleibt diesem zur Pensionsleistung verpflichtet. Der Versorgungsverband verwendet die gezahlten Umlagen ganz überwiegend für laufende Pensionszahlungen und zur Deckung seiner Verwaltungskosten. Aus den für die aktiven Beamten bezahlten Umlagen werden wesentliche Rücklagen nicht gebildet. Im Fall eines Ausscheidens aus dem Verband hat die Kommune die Pensionszahlungen, für die sie zuvor Umlagen bezahlt hat, weitestgehend selbst zu zahlen. Die Ansprüche der Mitglieder an den Versorgungsverband auf Befreiung von den Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Pensionsberechtigten sind erst im Zeitpunkt zu erfüllen, in dem die Pensionsverpflichtung fällig und durch den Versorgungsverband erfüllt wird. Es liegt für die Kommune also auch kein bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstand vor.

Es ist daher geboten, unabhängig von der ausgabe- und aufwandswirksamen Zahlung der Versorgungsverbandsumlage Pensionsrückstellungen nach den üblichen versicherungsmathematischen Regeln (Teilwertansatz) zu bilden.

Der Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Eröffnungsbilanz bildet die künftigen Pensionslasten ab. Aufwendungen, die in den Folgejahren (nach Erstellung der Eröffnungsbilanz) für eine ggf. nachzuholende Bildung von Pensionsrückstellungen anzusetzen sind, können den laufenden Haushalt ganz erheblich belasten.

Pensionsrückstellungen für aktive Mitarbeiter werden grundsätzlich mit dem versicherungsmathematischen Barwert nach dem Teilwertverfahren in Höhe der bis zum Bilanzstichtag erworbenen Versorgungsanwartschaft angesetzt. Der Wert der Pensionsrückstellung für Versorgungsempfänger ergibt

sich entsprechend § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB als Barwert der zu erwartenden Versorgungsbezüge. Bei der Berechnung der Pensionsverpflichtungen sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden. Biometrische Rechnungsgrundlagen (Invaliditäts- und Sterbewahrscheinlichkeiten) sind die jeweils aktuellen Richttafeln von K. Heubeck. Der zu verwendende Rechnungszinsfuß richtet sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

Verzichtet die Kommune aus wichtigen Gründen darauf, Pensionsrückstellungen in voller Höhe zu bilden, so ist der vollständige Betrag gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik zu erläutern und unter der Bilanz zu vermerken.

Kommunale Unternehmen haben auch nach Auffassung des Institutes der Wirtschaftsprüfer (IDW) in voller Höhe Pensionsrückstellungen zu bilden, wobei die Entscheidung des BFH vom 5. April 2006 (I R 46/04), die unter steuerrechtlichen Aspekten ergangen ist, bislang zu keiner anderen Beurteilung des IDW geführt hat.

6.6.3

Verpflichtungen aus der Zusatzversorgung von Arbeitnehmern

Verpflichtungen aus der Zusatzversorgung von Arbeitnehmern sind nicht zu passivieren; ihr Umfang ist im Anhang anzugeben (§ 86 Abs. 2 Nr. 12 KommHV-Doppik).

6.6.4

Bei Altersteilzeit im sog. Blockmodell (Art. 80d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BayBG, § 3 Abs. 2 Buchst. b TV ATZ) ist in der sog. Beschäftigungsphase eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe des sich aus dem noch nicht vergüteten Anteil der Arbeitsleistung ergebenden Erfüllungsrückstands zu bilden (§ 74 Abs. 1 Nr. 2 KommHV-Doppik).

Für die Verpflichtung der Gemeinde zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen ist ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung ebenfalls eine Rückstellung zu bilden.

Soweit die Verpflichtungen von der Gemeinde bereits erfüllt sind, ist die Rückstellung in der Eröffnungsbilanz entsprechend zu vermindern (zur Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen vgl. grundsätzlich BMF, Schreiben vom 11. November 1999, Az.: IV C 2-S 2176-102/99, BStBl I S. 959). Für Betriebe gewerblicher Art ist jedoch zu beachten, dass der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 30. November 2005 (vgl. GK 168/2006) zur Bewertung von Altersteilzeitverpflichtungen entschieden hat, dass die beim sog. Blockmodell gewährten Aufstockungsbeträge keine selbstständigen Abfindungsverpflichtungen des Arbeitgebers darstellen, sondern untrennbar mit dem Arbeitsentgelt verbunden sind. Zudem sei der Rückstellungsbetrag entgegen der Darstellung in TZ 18 des o. g. Schreibens des BMF ratierlich und in voller Höhe bis zum Beginn der Freistellungsphase aufzubauen (vgl. hierzu BMF, Schreiben vom 28. März 2007, Az.: IV B 2-S 2175/07/0002, BStBl I S. 297 = GK 130/2007).

6.6.5

Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind als Rückstellung die zu erwartenden Gesamtkosten, bezogen auf den voraussichtlichen Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, anzusetzen (§ 74 Abs. 1 Nr. 3 KommHV-Doppik).

Die Bewertung der Rückstellung soll sich am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr orientieren und anhand der bisherigen Verfüllmenge erfolgen.

6.6.6

Zur periodengerechten Darstellung der Verpflichtungen aus dem Finanzausgleich und aus Steuerschuldverhältnissen auch im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art sind Rückstellungen zu bilden (§ 74 Abs. 1 Nr. 4 KommHV-Doppik). Dabei ist auf den aktuellen Steuerertrag, auf geschätzte Werte und erlassene Bescheide der Vorjahre abzustellen.

Die Regelungen des Finanzausgleichs führen zeitversetzt zu Veränderungen bei den Umlagezahlungen. Da der Zahlbetrag der Umlagen durch die Steuereinnahmen des Vorvorjahres und durch die Gemeindeschlüsselzuweisungen des Vorjahres bestimmt wird, führen in diesem Bereich sich ergebende Mehreinnahmen eines Jahres im Regelfall zu einer erhöhten Zahllast des Umlageverpflichteten im

übernächsten bzw. nächsten Jahr. Mit dem Ansatz von Finanzausgleichsrückstellungen soll periodengerecht Vorsorge getroffen werden, indem Rückstellungen in Höhe der erwarteten Mehrbelastungen gebildet werden. Der vollständige Betrag ist unter der Bilanz zu vermerken. Das gewählte Berechungsverfahren ist gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik zu erläutern. Dabei ist die vollständige Belastung in den dem Haushaltsjahr vorangegangenen fünf Jahren anzugeben.

6.6.7

Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und verwandten Rechtsgeschäften (§ 74 Abs. 1 Nr. 5 KommHV-Doppik) machen Rückstellungen erforderlich, wenn die Kommune voraussichtlich in Anspruch genommen wird und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist.

Rückstellungen für anhängige Gerichts- und Widerspruchsverfahren (§ 74 Abs. 1 Nr. 5 KommHV-Doppik) sind nach folgenden Kriterien zu ermitteln: Stand des Verfahrens, Streitgegenstand, Verfahrensgegner, Grund des Streits, Beurteilung des Risikos (voraussichtliche Höhe der Inanspruchnahme in v. H. des strittigen Betrages), Gerichts- und Rechtsanwaltskosten, Zeugen- und Sachverständigengebühren, Kosten weiterer Instanzen.

6.6.8

Für gebotene, aber im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltungen sind entsprechend § 74 Abs. 1 Nr. 6 KommHV-Doppik Rückstellungen zu bilden, wenn die Arbeiten im abgelaufenen Jahr belegbar geplant waren (z.B. Instandhaltungsplan).

6.7 Wertansätze der Verbindlichkeiten

6.7.1

Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag (§ 77 Abs. 5 KommHV-Doppik), Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert anzusetzen. Bei der Abzinsung orientiert sich der Zinssatz am mehrjährigen Mittel der Kapitalmarktrenditen.

6.7.2

Zu erbringende Sach- und Dienstleistungen sind mit dem Betrag anzusetzen, der erforderlich ist, um die Sach- und Dienstleistungen durch Geldzahlungen abzulösen (Erfüllungsbetrag).

6.7.3

Noch nicht zweckgerecht verwendete Zuwendungen mit schwebender Rückzahlungsverpflichtung, etwa weil der geförderte Vermögensgegenstand noch nicht in Betrieb genommen oder angeschafft ist, und bereits zurückgeforderte Zuwendungen sind als „Sonstige Verbindlichkeiten“ auszuweisen. Bei Zuwendungen für Investitionen erfolgt die Umbuchung in einen Sonderposten bei Inbetriebnahme bzw. Anschaffung des bezuschussten Vermögensgegenstandes. Dies gilt entsprechend für Vorauszahlungen nach Art. 5 Abs. 5 KAG, Vorausleistungen nach § 133 Abs. 3 BauGB und ähnliche, aufgrund gesetzlicher oder ortsrechtlicher Regelungen erhobene Vorleistungen.

6.7.4

Zuwendungen, die an Dritte weiterzuleiten sind (z.B. Fördermittel oder Spenden), sind als „Sonstige Verbindlichkeiten“ auszuweisen.

6.8 Abschreibungen

6.8.1

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind grundsätzlich linear abzuschreiben (§ 79 KommHV-Doppik). Obwohl einkommensteuerrechtlich (§ 7 Abs. 2, 3 EStG a. F.) die degressive Abschreibung künftig nicht mehr möglich ist, sind diese und die Leistungsabschreibung haushaltsrechtlich ausnahmsweise zulässig, wenn sie dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entsprechen. Verlängert sich die Nutzungsdauer, z.B. durch Generalinstandsetzung, oder wird sie verkürzt, z.B. infolge

einer voraussichtlich dauernden Wertminderung, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen (§ 79 Abs. 1 KommHV-Doppik). Sind die nachträglichen Anschaffungskosten so umfassend, dass dadurch ein neuer Vermögensgegenstand geschaffen wird, ist die voraussichtliche Nutzungsdauer des neuen Vermögensgegenstandes maßgebend. Für Betriebe gewerblicher Art ist weiterhin Steuerrecht maßgeblich.

6.8.2

Bis zum Erlass einer verbindlichen Abschreibungstabelle ist wie folgt zu verfahren:

Soweit gesetzliche Regelungen für Gemeinden verbindliche Festlegungen der Nutzungsdauer kommunaler Vermögensgegenstände (z.B. Nr. 3.2 Anlage 1 AVBaySchFG) nicht enthalten, können die einschlägigen steuerlichen AfA-Tabellen (z.B. für allgemein verwendbare Anlagegüter BMF in BStBl I 2000 S. 1532) herangezogen werden. Dabei ist zu beachten, dass die steuerlichen AfA-Tabellen die gesetzliche Untergrenze der Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes festlegen. Die tatsächliche Nutzungsdauer ist individuell zu schätzen. In begründeten Ausnahmefällen kann eine abweichende Nutzungsdauer angesetzt werden. Sind Vermögensgegenstände nicht in diesen AfA-Tabellen erfasst, kann auf die kürzeste Nutzungsdauer in der von der KGSt veröffentlichten Abschreibungstabelle (KGSt-Bericht 1/1999 „Abschreibungssätze in der Kommunalverwaltung“) zurückgegriffen werden. Hilfsweise ist die Nutzungsdauer durch eine vorsichtige Schätzung zu ermitteln.

Innerhalb des vorgegebenen Rahmens sind die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Soweit die AfA-Tabellen keinen vollständigen Katalog kommunaler Vermögensgegenstände enthalten, ist in sachgerechter Analogie zu entsprechend aufgeführten Vermögensgegenständen zu verfahren.

6.8.3

Vermögensgegenstände nach Nr. 6.8.1 werden im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ratierlich abgeschrieben (§ 79 Abs. 2 KommHV-Doppik). Die Abschreibung beginnt im Monat der Anschaffung oder Herstellung. Bei einem Erwerb etwa im Juni fallen 7/12 der jährlichen Abschreibung an.

Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht mehr als 150 Euro (ohne Umsatzsteuer), die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, sind als Aufwand zu behandeln und können im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung vollständig abgeschrieben werden. Übersteigt der Wert des Vermögensgegenstandes 150, aber nicht 1000 Euro, können Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG gebildet werden, wenn der örtliche Geschäftsanfall dies zur Vereinfachung rechtfertigt und die Steuerungsfunktion und die Auswertbarkeit des Rechenwerks sichergestellt sind.

6.8.4

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind – ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist – dauernde Wertminderungen (und ebenso Werterhöhungen) nach Maßgabe des § 79 Abs. 3 KommHV-Doppik zu berücksichtigen (sog. gemildertes Niederstwertprinzip). Bei voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderungen von Wertgegenständen des Anlagevermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen nicht vorzunehmen.

6.8.5

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens gilt nach Maßgabe des § 79 Abs. 4 KommHV-Doppik das strenge Niederstwertprinzip.

6.9 Bewertungsvereinfachungen

6.9.1

Nach Maßgabe des § 70 Abs. 2 und 3 KommHV-Doppik ist

- für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens (z.B. Betriebs- und Geschäftsausstattung wie Schulausstattung, EDV-Ausstattung, Büromöbel), für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (z.B. Baumaterial eines Bauhofs), die regelmäßig ersetzt werden und in ihrem Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung sind, und

- für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere annähernd gleichartige oder gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände

eine vereinfachte Bewertung zulässig.

Vor allem bei der Entscheidung für Festwerte nach § 70 Abs. 2 Satz 1 KommHV-Doppik ist zu berücksichtigen, dass sie zwar die Bewertung erleichtern, dadurch aber auch Steuerungsinformationen aus der Anlagenbuchhaltung für anstehende Ersatzbeschaffungen verloren gehen können. Zukünftige Zugänge bei Festwerten sind grundsätzlich als Aufwand zu behandeln.

6.9.2

Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind (§ 78 KommHV-Doppik).

6.10 Währungsumrechnung

Am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen sind mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen.

7. Besondere Bilanzansatz- und Bewertungsregelungen für die Eröffnungsbilanz

7.1 Allgemeine Grundsätze der Eröffnungsbilanzbewertung

7.1.1 Wertansatz bei erstmaliger Bewertung; Ersatzwerte

7.1.1.1

Auch für die Eröffnungsbilanz gilt der Bewertungsgrundsatz des Art. 74 Abs. 4 GO, Art. 68 Abs. 3 LKrO, Art. 66 Abs. 3 BezO, § 77 Abs. 1 KommHV-Doppik, wonach sich der Wert eines Vermögensgegenstandes zunächst nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmt. Diese sind vermindert um Abschreibungen zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen. Abweichend vom Grundsatz des § 77 Abs. 1 können nach Maßgabe der KommHV-Doppik Ersatzwerte gebildet werden.

7.1.1.2

Bei unbeweglichen Vermögensgegenständen, die mehr als zehn, sowie bei beweglichen Vermögensgegenständen, die mehr als fünf Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden, lässt § 92 Abs. 2 KommHV-Doppik Ersatzwerte zu, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden können. Die Ergebnisse der Bewertung auf der Grundlage dieser Ersatzwerte gelten dann als fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Wegen Ersatzwerten bei Sonderposten vgl. Nr. 7.3.2.

7.1.1.3

Bei der erstmaligen Bewertung können zusammengehörende Vermögensgegenstände der Betriebs- oder Geschäftsausstattung mit einem Durchschnittswert angesetzt werden, wenn sie in vergleichbarer Zusammensetzung in erheblicher Anzahl vorhanden sind und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist (§ 92 Abs. 3 KommHV-Doppik).

7.1.2 Fortführung bisheriger Bewertungen

Im Rahmen der Erstinventur sind die Vermögensgegenstände, Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie Rechnungsabgrenzungsposten erstmalig zu bewerten, soweit nicht bereits eine Bewertung erfolgt ist.

Liegt eine Bewertung vor (z.B. bei kostenrechnenden Einrichtungen oder Betrieben gewerblicher Art), sollen diese Wertansätze (Restbuchwerte und Nutzungsdauern) beibehalten bzw. als Grundlage für die Neubewertung herangezogen werden, wenn sie den bisherigen kommunal- oder steuerrechtlichen Maßgaben (u. a. KAG) entsprechen.

7.2 Bilanzierung der Aktiva

7.2.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

7.2.1.1

Immaterielle Vermögensgegenstände sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen (Art. 74 Abs. 4 GO, Nr. 6.1.1). Ist ihre Nutzung zeitlich begrenzt (z.B. Nutzungsrechte), sind die Anschaffungskosten um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern.

7.2.1.2

Sofern bei den immateriellen Vermögensgegenständen außerplanmäßige Abschreibungen im Sinn des § 79 Abs. 3 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen.

7.2.1.3

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten gemäß Nr. 7.1.1.2, sind vorsichtig geschätzte Wiederbeschaffungswerte aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung vergleichbarer Vermögensgegenstände, gegebenenfalls unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs, anzusetzen. Diese Ersatzwerte sind um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern. Aus Vereinfachungsgründen wird bei immateriellen Vermögensgegenständen (ebenso wie beim beweglichen Sachanlagevermögen und bei Vorräten) auf eine Anpassung an die Preisverhältnisse zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt verzichtet.

7.2.1.4

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (z.B. selbst erstellter Web-Auftritt) müssen nicht inventarisiert werden; sie dürfen nicht aktiviert werden (Art. 72 Abs. 4 KommHV-Doppik).

7.2.1.5

An Dritte geleistete Zuwendungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die bei der Gemeinde immaterielle Vermögensgegenstände begründen, sind zu aktivieren. Der Ansatz in der Eröffnungsbilanz erfolgt entsprechend dem Verhältnis der bisher verstrichenen zu ihrer gesamten Bindungsfrist. Ist eine solche nicht festgelegt, kann von einer Bindungsfrist von zehn Jahren ausgegangen werden (vgl. aber VV Nr. 8.2.4 zu Art. 44 BayHO bzw. 8.2.4 VVK).

7.2.2 Unbebaute Grundstücke

7.2.2.1

Grund und Boden ist mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Gegebenenfalls vorhandene Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen sind wertmindernd zu berücksichtigen.

7.2.2.2

Grund und Boden wird grundsätzlich nicht abgeschrieben. Sofern bei Grund und Boden außerplanmäßige Abschreibungen im Sinn des § 79 Abs. 3 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen.

7.2.2.3

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, ist der aktuelle Bodenrichtwert zum Stichtag der Eröffnungsbilanz anzusetzen; hilfsweise kann der niedrigste Bodenrichtwert (vgl. § 196 BauGB) umliegender Grundstücke herangezogen werden. Gewidmete Grundstücke/Gemeinbedarfsflächen sind gemäß Anlage 1 zu bewerten. Weitere Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen, die den Wert nach allgemeiner Verkehrsauffassung wesentlich mindern, sind zu berücksichtigen (vgl. §§ 3 ff. der Wertermittlungsverordnung – WertV vom 6. Dezember1988 (BGBl I S. 2209), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 18. August 1997 (BGBl S. 2081), Nr. 4 der Wertermittlungsrichtlinien 2006 – WertR 2006 vom 1. März 2006 (BAnz Nr. 108a vom 10. Juni 2006, Ber. vom 1. Juli 2006, BAnz Nr. 121 S. 4798)). Die Wertermittlungsverordnung sowie die Wertermittlungsrichtlinien des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen[1] sind in der jeweils gültigen Fassung anzuwenden. Zur Bewertung des Wald- und Forstvermögens vgl. Anlage 2.

7.2.2.4

Gutachten sollten nur in Ausnahmefällen erstellt werden, soweit dies unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger doppelter kommunaler Buchführung und des Gebotes der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit notwendig ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln.

7.2.2.5

Aufbauten sowie Aufwuchs werden von den Grundstücken getrennt erfasst. Aufbauten sind sonstige Bauten in Abgrenzung zu Gebäuden. Aufbauten des Infrastrukturvermögens sind dort auszuweisen. Die Bewertung der Aufbauten orientiert sich an der von Gebäuden (vgl. Nr. 7.2.3). Aufwuchs ist grundsätzlich zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten; er kann vereinfachend zu Festwerten gemäß Anlage 1 angesetzt werden. Vgl. im Übrigen auch Anlage 2.

7.2.3 Bebaute Grundstücke

Bebaute Grundstücke werden als Grundstück und Gebäude getrennt erfasst. Für das Grundstück gelten die Bewertungsgrundsätze für unbebaute Grundstücke (vgl. Nr. 7.2.2).

7.2.3.1

Gebäude sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen, die um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern sind.

7.2.3.2

Sofern bei Gebäuden außerplanmäßige Abschreibungen im Sinn des § 79 Abs. 3 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen.

7.2.3.3

Ist ein Gebäude grundlegend saniert worden, kann die Bewertung anhand der Sanierungskosten, abgeschrieben im Verhältnis zur Nutzungsdauer, erfolgen. Die Kosten der Generalsanierung gelten insoweit als historische Herstellungskosten (Nr. 6.8.1).

7.2.3.4

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten gemäß Nr. 7.1.1.1, sind die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungswerte im Regelfall über die Ermittlung aktueller Herstellungskosten von Objekten gleicher Art und Güte abzuleiten. Bei Gebäuden ist hierfür die Bewertung nach dem Gebäude-Sachwertverfahren auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (NHK) vorzunehmen (derzeit NHK 2000, vgl. Anlage 7 der WertR 2006). Da die NHK keinen abschließenden Katalog kommunaler Gebäude aufweisen, sind sachgerechte Analogien zu bilden. Beispielsweise sind für Feuerwehrgebäude und Rettungsdienstwachen die Angaben zu „Industriegebäuden mit Sozial- und Bürotrakt“ anzuwenden. Liegt für ein Gebäude ein Wertgutachten vor, kann dieses alternativ zu einer Bewertung auf Grundlage der NHK zugrunde gelegt werden.

Der ermittelte aktuelle Herstellungswert ist auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt rückzuindizieren. Grundlage der Rückindizierung ist der Baupreisindex des betreffenden Jahres. Der für die Eröffnungsbilanz maßgebliche Wertansatz ergibt sich, indem die rückindizierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die planmäßigen Abschreibungen für die Zeit der Nutzung bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz sowie um gegebenenfalls zu berücksichtigende außer-planmäßige Abschreibungen für Baumängel und Bauschäden vermindert werden.

Bei der Gebäudebewertung wird das Ertragswertverfahren nicht angewandt.

7.2.3.5

Betriebsvorrichtungen sind, auch als wesentliche Bestandteile eines Grundstücks, selbstständige Vermögensgegenstände und gesondert unter „Maschinen, technische Anlagen“ auszuweisen. Betriebsvorrichtungen des Infrastrukturvermögens sind dort auszuweisen.

7.2.3.6

Für sonstige Bauten gelten Nrn. 7.2.3.1 bis 7.2.3.5 entsprechend. Für Aufbauten und Aufwuchs ist Nr. 7.2.2.5 entsprechend anzuwenden.

7.2.3.7

Bauten auf fremdem Grund und Boden sind entsprechend Nrn. 7.2.3.1 bis 7.2.3.6 zu bewerten.

7.2.4 Grundstücksgleiche Rechte

7.2.4.1

Grundstücksgleiche Rechte sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Ist ihre Nutzung zeitlich begrenzt, sind die Anschaffungskosten um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern.

7.2.4.2

Sofern bei grundstücksgleichen Rechten außerplanmäßige Abschreibungen im Sinn des § 79 Abs. 3 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen.

7.2.4.3

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, ist der Wert der grundstücksgleichen Rechte auf der Grundlage der Wertermittlungsverordnung sowie der Wertermittlungsrichtlinien (s. o. Nr. 7.2.2.3) zu ermitteln.

7.2.5 Infrastrukturvermögen

7.2.5.1

Als Infrastrukturvermögen sind Verkehrs- und Versorgungseinrichtungen und -bauten auszuweisen. Grundstücke und Bauten des Infrastrukturvermögens werden getrennt erfasst.

7.2.5.2

Das Infrastrukturvermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist die Nutzung zeitlich begrenzt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern. Die Bewertung des Infrastrukturvermögens (Brücken, Tunnel, Gleisanlagen etc.) soll auf der Grundlage vorhandener Aufzeichnungen in Bauwerksakten (z.B. Brücken- und Tunnelbaubücher) erfolgen.

7.2.5.3

Sofern bei Infrastrukturvermögen außerplanmäßige Abschreibungen im Sinn des § 79 Abs. 3 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen.

7.2.5.4

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, ist pro m² Grund und Boden des Infrastrukturvermögens ein einheitlicher Bodenwert, der sich am niedrigsten Bodenrichtwert der Gemeinde (Regelfall: Bodenrichtwert landwirtschaftlicher Flächen) orientiert, mindestens jedoch 1 Euro/m² anzusetzen.

7.2.5.5

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, sind bei Bauten des Infrastrukturvermögens die aktuellen Anschaffungs- und Herstellungskosten von Objekten gleicher Art und Güte heranzuziehen. Dieser Wiederbeschaffungswert ist auf den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt rückzuindizieren. Grundlage der Rückindizierung ist der Baupreisindex des betreffenden Jahres der Anschaffung bzw. Herstellung. Der Wertansatz zum Eröffnungsbilanzstichtag ergibt sich weiter durch Berücksichtigung der planmäßigen Wertminderung für die Zeit der Nutzung bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz sowie gegebenenfalls einer außerplanmäßigen Abschreibung für Baumängel und Bauschäden.

7.2.5.6

Für die Wertermittlung des Anlagevermögens der Straßeninfrastruktur sind folgende Hauptbestandteile von Straßenverkehrsanlagen zu betrachten:

- Fahrbahnen/Verkehrsflächen
- Brücken und Ingenieurbauwerke
- Sonstige Anlagenteile.

Die Bestandteile der Straßenverkehrsanlagen müssen auf Dauer eindeutig zugeordnet werden können. Referenzierungssysteme dazu haben die Straßenbauverwaltungen des Bundes und der Länder eingeführt. Die Ansätze wurden für kommunale Fragestellungen weiterentwickelt (OKSTRA kommunal). Der Einsatz entsprechend referenzierter Systeme empfiehlt sich für die Erfassung des Anlagevermögens. Zur Ermittlung der Ersatzwerte sind die Straßen gemäß Anlage 3 grundsätzlich in Bauklassen einzuteilen und durchschnittliche Herstellungskosten pro m² für den Bau der den Bauklassen zuzuordnenden Verkehrsflächen zu ermitteln. Im Übrigen gelten die Bewertungsgrundsätze Nrn. 7.2.5.1 bis 7.2.5.5.

7.2.5.7

Verkehrslenkungsanlagen sind wie bewegliches Sachanlagevermögen zu bewerten und dem Infrastrukturvermögen zuzuordnen, soweit es sich nicht um Vorräte handelt (vgl. auch Nr. 7.2.7 bzw. 7.2.8).

7.2.6 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

7.2.6.1

Kunstgegenstände und historische Bauten/Kulturdenkmäler (Boden- und Baudenkmäler) sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen. Kunstgegenstände unterliegen regelmäßig keiner gewöhnlichen Abnutzung.

7.2.6.2

Als Kunstgegenstände im engeren Sinn gelten Werke anerkannter Künstler entsprechend den steuerrechtlichen Grundsätzen. Sofern bei Kunstgegenständen und Kulturdenkmälern außerplanmäßige Abschreibungen im Sinn des § 79 Abs. 3 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen. Gebrauchskunst ist dagegen planmäßig abzuschreiben und als Betriebs- und Geschäftsausstattung auszuweisen.

7.2.6.3

Ist ein historisches Bauwerk grundlegend saniert worden, kann die Bewertung anhand der Sanierungskosten, abgeschrieben im Verhältnis zur Nutzungsdauer, erfolgen. Die Kosten der Generalsanierung gelten insoweit als historische Herstellungskosten (Nr. 7.2.3.3).

7.2.6.4

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, sind für Kunstgegenstände Erfahrungswerte aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung oder aus Listenpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes heranzuziehen. Sind Kunstgegenstände auf Dauer versichert, kann der Versicherungswert als Grundlage für die Bewertung dienen. Vom Versicherungswert ist ein Wertabschlag in Höhe von 50 v. H. vorzunehmen. Eine Bewertung kann auch auf der Grundlage von Wertgutachten erfolgen. Ist eine Wertermittlung nach den Sätzen 1 bis 3 nicht möglich, können Kunstgegenstände ersatzweise mit dem Erinnerungswert von 1 Euro angesetzt werden.

7.2.6.5

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, sind Kulturdenkmäler (z.B. denkmalgeschützte Bauwerke, historisches Rathaus, Stadtmauer, Brunnen) mit einem Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen. Ganz oder teilweise als Gebäude genutzte Baudenkmäler werden als Gebäude bewertet. Beim beweglichen Sachanlagevermögen wird aus Vereinfachungsgründen auf eine Anpassung an die Preisverhältnisse zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt verzichtet; wegen der Abschreibungen s. o. Nr. 6.8.

7.2.7 Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen, Betriebsvorrichtungen

7.2.7.1

Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen und Betriebsvorrichtungen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen, die um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern sind.

Technische Anlagen stellen dann Betriebsvorrichtungen dar, wenn sie zur Erstellung von Verwaltungsleistungen dienen bzw. in so enger Beziehung zum (Verwaltungs-)Betrieb stehen, dass dieser unmittelbar damit betrieben wird. Daher zählen auch fest mit dem (Betriebs-/Verwaltungs-)Gebäude verbundene bewegliche und unbewegliche Gegenstände zu dieser Vermögensgruppe (z.B. Hebebühne

eines Bauhofs, Bühnentechnik einer Stadthalle) und unterliegen einer anderen Nutzungsdauer als Gebäude. Betriebsvorrichtungen des Infrastrukturvermögens (z.B. Kanalisation) sind separat beim Infrastrukturvermögen auszuweisen. Im Übrigen wird bzgl. der Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen auf das Steuerrecht verwiesen.

7.2.7.2

Sofern bei Fahrzeugen, Maschinen und technischen Anlagen und Betriebsvorrichtungen außerplanmäßige Abschreibungen im Sinn des § 79 Abs. 3 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese – ebenso wie eine unterlassene notwendige Instandhaltung – wertmindernd zu berücksichtigen.

7.2.7.3

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, sind für Fahrzeuge, Maschinen und technische Anlagen sowie Betriebsvorrichtungen vorsichtig geschätzte Wiederbeschaffungswerte aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung vergleichbarer Vermögensgegenstände, gegebenenfalls unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs, anzusetzen. Dieser Ersatzwert ist um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern. Beim beweglichen Sachanlagevermögen wird u. a. aus Vereinfachungsgründen auf eine Anpassung an die Preisverhältnisse zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt verzichtet; wegen der Abschreibungen s. o. Nr. 6.8.

7.2.8 Betriebs- und Geschäftsausstattung

7.2.8.1

Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen, die um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern sind.

7.2.8.2

Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung (z.B. Büro-, Schulmöbel, EDV-Ausstattung) können entweder zu Gruppen zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden, soweit sie gleichartig sind oder in einem Nutzungszusammenhang stehen, oder mit einem Festwert angesetzt werden, soweit ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt.

Bei der Entscheidung für Festwerte ist zu berücksichtigen, dass sie zwar die Bewertung erleichtern, dadurch aber auch Steuerungsinformationen (z.B. für anstehende Ersatzbeschaffungen aus der Anlagenbuchhaltung) verloren gehen können. Zukünftige Zugänge bei Festwerten sind grundsätzlich als Aufwand zu behandeln.

Zur Überprüfung der Festwerte ist im Regelfall an jedem dritten, spätestens aber an jedem fünften Bilanzstichtag eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen.

7.2.8.3

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, sind für Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung vorsichtig geschätzte Wiederbeschaffungswerte aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung vergleichbarer Vermögensgegenstände, gegebenenfalls unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs, anzusetzen. Dieser Ersatzwert ist um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern. Wegen der Abschreibungen s. o. Nr. 6.8.

7.2.8.4

Für Lebewesen, d.h. Zoo- und Nutztiere sowie Nutzpflanzungen gelten die Nrn. 7.2.8.1 bis 7.2.8.3 sinngemäß. Der Aufwuchs von Forst- und Waldvermögen ist dagegen bei den unbebauten Grundstücken auszuweisen (vgl. auch Anlage 2).

7.2.9 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

7.2.9.1

Unter den geleisteten Anzahlungen sind Anzahlungen auf noch nicht gelieferte oder erstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auszuweisen. Sie sind mit den tatsächlich gezahlten Beträgen anzusetzen.

7.2.9.2

Für Anlagen im Bau, die am Bilanzstichtag noch nicht fertiggestellt sind, sind Ausgaben für Investitionen anzusetzen. Es sind lediglich außerplanmäßige Abschreibungen zulässig. Nach der Fertigstellung sind die Anlagen in die entsprechenden Posten des Anlagevermögens umzugliedern und planmäßig abzuschreiben. Eine Aufteilung der Ausgaben nach den einzelnen Positionen des Sachanlagevermögens in der Eröffnungsbilanz ist bei Anlagen im Bau nicht erforderlich.

7.2.10 Finanzanlagen

7.2.10.1

Finanzanlagen sind Beteiligungen an Unternehmen, Anteile an verbundenen Unternehmen, Wertpapiere des Anlagevermögens und langfristige Ausleihungen. Zu den Finanzanlagen gehören insbesondere Beteiligungen/Anteile an kommunalen Unternehmen in öffentlich-rechtlicher Rechtsform und in Privatrechtsform (Art. 86 ff. GO, Art. 77 ff. LKrO, Art. 75 ff. BezO). Zu den Finanzanlagen gehören auch das in Sondervermögen eingebrachte Kapital, Kapitaleinlagen in Zweckverbände und andere kommunale Zusammenschlüsse sowie in rechtlich selbstständige Stiftungen (kommunale und bürgerliche Stiftungen). Die Finanzanlagen sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Als Anschaffungskosten der Beteiligungen/Anteile an verbundenen Unternehmen gilt grundsätzlich die Höhe der Kapitaleinlage.

7.2.10.2

Sofern bei Finanzanlagen außerplanmäßige Abschreibungen im Sinn des § 79 Abs. 3 Satz 1 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen, um die Finanzanlagen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Eröffnungsbilanzstichtag beizulegen ist. Wenn der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz entfallen ist, hat eine Zuschreibung zu erfolgen (§ 79 Abs. 3 Satz 2 KommHV-Doppik).

7.2.10.3

Eine Wertminderung nach Nr. 7.2.10.2 liegt für Wertpapiere des Anlagevermögens, die an einem Markt gehandelt werden, vor, wenn der Tiefstkurs der vergangenen zwölf Wochen ausgehend vom Eröffnungsbilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegt und die Wertminderung zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz noch besteht und voraussichtlich fortdauert. Für diesen Fall erfolgt der Wertansatz in der Eröffnungsbilanz zum Tiefstkurs.

7.2.10.4

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, erfolgt der Wertansatz der

- Beteiligungen/Anteile an verbundenen Unternehmen zum anteiligen Stammkapital oder zum anteiligen gezeichneten Kapital. Bilanzverluste, die das anteilige Stammkapital/anteilige gezeichnete Kapital vermindern, sind abzusetzen. Ist das anteilige Stammkapital/gezeichnete Kapital zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz verloren, erfolgt der Ansatz zum Erinnerungswert von 1 Euro.

Der Ertragswert bzw. das anteilige Eigenkapital wäre als Ausfluss einer Bewertung des Anlagevermögens zum Zeitwert nicht konform mit dem für Bayern gewählten System der Bewertung des Anlagevermögens zu Anschaffungs- und Herstellungskosten.

- Wertpapiere des Anlagevermögens zum Nennwert; dauernde Wertminderungen sind zu berücksichtigen.

- Ausleihungen (z.B. langfristige Ausleihungen an Unternehmen der Gemeinde, Wohnungsbauförderungsdarlehen, langfristige Darlehen an Bedienstete) zum Nominalwert. Für die Bewertung zum Barwert bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen findet Nr. 7.2.12.4, für die Bewertung von Darlehen an Bedienstete der Gemeinde Nr. 7.2.12.5 entsprechend Anwendung.

7.2.10.5

Sondervermögen der Gemeinde sind Eigenbetriebe (Art. 88 GO, Art. 76 LKrO, Art. 74 BezO), die als Sondervermögen geführten Regiebetriebe (Art. 88 Abs. 6 GO, Art. 76 Abs. 6 LKrO, Art. 74 Abs. 6 BezO), die Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen (§ 1 Abs. 1 WkKV), die Pflegeeinrichtungen mit kaufmännischem Rechnungswesen (§ 1 Abs. 1 WkPV) sowie sonstige Sondervermögen (rechtlich unselbstständige sog. fiduziarische kommunale Stiftungen gemäß Art. 84 GO, Art. 72 LKrO, Art. 70 BezO, rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen). Das Vermögen sowie das Kapital fiduziarischer Stiftungen kann als letzte Position auf der Aktiv- und Passivseite ausgewiesen werden, soweit keine Teilbilanzen erstellt werden (vgl. Nr. 6.1).

7.2.10.6

Mitgliedschaften bei Zweckverbänden sind mit der Kapitaleinlage anzusetzen. Als Kapitaleinlagen gelten nicht Betriebskostenumlagen und Schuldendienstumlagen; Investitionsumlagen werden grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände bilanziert.

7.2.10.7

Die Sparkassen-Trägerschaft ist nicht zu bilanzieren (§ 86 Abs. 2 Nr. 13 KommHV-Doppik); als Kapitaleinlage ist hingegen die Hingabe von Dotationskapital anzusetzen.

7.2.10.8

Der Bestand der Versorgungsrücklage nach Art. 2 Abs. 4 BayVersRücklG (bei Gemeinden, die nicht Mitglied des Bayerischen Versorgungsverbandes sind) ist aktivisch auszuweisen. Der Ausweis unter den sonstigen Ausleihungen erfolgt, weil diese Gemeinden eigene Anteile am Bayerischen Pensionsfonds halten. Versorgungsrücklagen nach Art. 2 Abs. 3 BayVersRücklG (Mitglieder des Bayerischen Versorgungsverbandes) sind unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen, da die Gemeinden in diesem Fall wirtschaftliche Eigentümer eines Herausgabeanspruchs gegenüber dem Bayerischen Versorgungsverband sind.

7.2.11 Vorräte

7.2.11.1

Die Bewertung der Vorräte erfolgt grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sofern Abschreibungen auf den niedrigeren Wert im Sinn des § 79 Abs. 4 KommHV-Doppik vorzunehmen sind,

sind diese wertmindernd zu berücksichtigen. Waren die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor dem Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz um Abschreibungen auf den niedrigeren Wert zu vermindern, hat eine Zuschreibung zu erfolgen, wenn der Grund für die Abschreibung auf den niedrigeren Wert bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz entfallen ist.

7.2.11.2

Beruht die Bewertung auf Ersatzwerten, sind für Vorräte vorsichtig geschätzte Wiederbeschaffungswerte auf der Grundlage von Erfahrungswerten aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung oder der Herstellung vergleichbarer Vorräte bzw. auf der Grundlage von Marktpreisen unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs anzusetzen. Bei Vorräten wird u. a. aus Vereinfachungsgründen auf eine Anpassung an die Preisverhältnisse zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt verzichtet.

7.2.11.3

Können bei der Bewertung der Vorräte Vergleichswerte nicht herangezogen werden, kann die Bewertung mit 1 Euro pro Artikel bzw. -gruppe erfolgen (z.B. Ersatzteile von Leitungsnetzen).

7.2.11.4

Sofern Vorräte bereits aus dem Lager abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht; sie sind weder zu erfassen, noch zu bewerten.

7.2.11.5

Lagerhüter, die nicht aus dem Lagerbestand zur Verschrottung oder zur sonstigen Verwertung ausgesondert sind, sind mit dem Erinnerungswert von 1 Euro je Artikelgruppe anzusetzen. Sind sie bereits aus dem Lagerbestand ausgesondert, sind sie weder als Vorräte zu erfassen, noch zu bewerten.

7.2.12 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

7.2.12.1

Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nominalwert anzusetzen. Bei der Ermittlung sind u. a. die bisherigen kameralen Kasseneinnahmereste sowie Niederschlagungsverzeichnisse zu berücksichtigen. Forderungen und Verbindlichkeiten, bei denen die Gemeinde gleichzeitig als Gläubiger und Schuldner auftritt, sind in der Gesamtbilanz nicht auszuweisen (z.B. Veranlagung von Grundsteuer für gemeindeeigenes Grundstück).

7.2.12.2

Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos ist eine Pauschalwertberichtigung zu bilden. Die Höhe des Pauschalwertberichtigungssatzes sollte sich an den Zahlungsausfällen der letzten drei Jahre in der jeweiligen Gemeinde orientieren.

7.2.12.3

Zweifelhafte Forderungen (u. a. niedergeschlagene Forderungen und Forderungen, deren Schuldner Insolvenzantrag gestellt haben) sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls einzeln wertzuberichtigen. Im Zweifelsfall sind die Forderungen in voller Höhe wertzuberichtigen.

7.2.12.4

Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen mit einer voraussichtlichen Restlaufzeit von mehr als drei Jahren sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Zur Ermittlung des Barwerts ist als Zinssatz das mehrjährige Mittel der Kapitalmarktrenditen heranzuziehen.

7.2.12.5

Darlehen an Bedienstete sind nicht abzuzinsen.

7.2.12.6

Währungsforderungen sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Diese bestimmen sich nach dem Wechselkurs (Geldkurs) der ausländischen Währung zum Zeitpunkt der Einbuchung der Forderung. Kursgewinne können erst bei Forderungseingang realisiert werden. Liegt der Wechselkurs (Geldkurs) zum Bilanzstichtag unter dem Wechselkurs zum Zeitpunkt der Einbuchung der Forderung, dann ist dieser Wert anzusetzen.

7.2.12.7

Erlassene Forderungen sind nicht anzusetzen. Bei niedergeschlagenen Forderungen gelten die Bestimmungen zu Einzel- und Pauschalwertberichtigungen (Nr. 7.2.12.3).

7.2.13 Wertpapiere des Umlaufvermögens

7.2.13.1

Die Bewertung der Wertpapiere des Umlaufvermögens erfolgt zum Bilanzstichtag mit den Anschaffungskosten. Sofern Abschreibungen auf den niedrigeren Wert im Sinn des § 79 KommHV-Doppik vorzunehmen sind, sind diese wertmindernd zu berücksichtigen. Waren die Anschaffungskosten vor dem Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz um Abschreibungen auf den niedrigeren Wert zu vermindern, hat eine Zuschreibung zu erfolgen, wenn der Grund für die Abschreibung bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz entfallen ist.

7.2.13.2

Wertpapiere, die an einem Markt gehandelt werden, sind mit dem Tiefstkurs der vergangenen zwölf Wochen ausgehend vom Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen, höchstens jedoch mit den Anschaffungskosten.

7.2.14 Liquide Mittel

7.2.14.1

Schecks sind wie Forderungen zu bewerten.

7.2.14.2

Der Kassenbestand ist mit dem Nominalwert in Euro anzusetzen.

7.2.14.3

Der Kassenbestand in fremder Währung (Sorten) ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Diese bestimmen sich nach dem Wechselkurs (Geldkurs) der ausländischen Währung zum Zeitpunkt der Hereinnahme der Sorten. Liegt der Wechselkurs (Geldkurs) zum Bilanzstichtag unter dem Wechselkurs zum Zeitpunkt der Hereinnahme, ist der niedrigere Wert anzusetzen.

7.2.14.4

Guthaben bei Kreditinstituten sind mit dem Nominalwert in Euro anzusetzen.

7.2.14.5

Für die Bewertung von Fremdwährungsguthaben bei Kreditinstituten gilt Nr. 7.2.14.3 entsprechend.

7.2.15 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

7.2.15.1

Ausgaben vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz, die einen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag darstellen (z.B. die Januarvergütungen der Beamten), sind als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen (§ 81 Abs. 1 KommHV-Doppik, s. o. Nr. 6.4).

7.2.15.2

Die Berechnung der Höhe der Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt mit dem Betrag, der der Zeit nach dem Eröffnungsbilanzstichtag wirtschaftlich zuzurechnen ist.

7.2.15.3

Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind auch geleistete Zuwendungen/Zuschüsse zu aktivieren, die mit einer Gegenleistung des Empfängers in folgenden Haushaltsjahren verbunden sind, aber einen immateriellen Vermögensgegenstand nicht begründen. In der Eröffnungsbilanz wird der (anteilige) Betrag angesetzt, der auf die noch verbleibende Laufzeit entfällt.

7.2.15.4

Ein als Rechnungsabgrenzungsposten erfasster Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit (z.B. Disagio) ist entsprechend § 81 Abs. 3 KommHV-Doppik durch planmäßige jährliche Abschreibungen über die gesamte Laufzeit der betreffenden Verbindlichkeit zu tilgen. Die Verbindlichkeit wird in der Eröffnungsbilanz mit dem (anteiligen) Betrag angesetzt, der auf die noch verbleibende Laufzeit entfällt.

7.3 Bilanzierung der Passiva

7.3.1 Eigenkapital

7.3.1.1

Das Eigenkapital der Eröffnungsbilanz gliedert sich mindestens in die Allgemeine Rücklage und folgende gesondert auszuweisende Rücklagen:

a) Rücklagen aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen

b) Ergebnisrücklagen

7.3.1.2

Die Allgemeine Rücklage ergibt sich als Überschuss der Aktivposten über die gesondert auszuweisenden Rücklagen sowie die weiteren Passivposten „Sonderposten“, „Rückstellungen“, „Verbindlichkeiten“ und „Passive Rechnungsabgrenzung“.

7.3.1.3

Als Rücklagen aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen sind Zuwendungen zu passivieren, die nicht zur Entlastung der Bürger, sondern ausschließlich zur Entlastung der Gemeinde gewährt wurden und nach ihrer Zweckbestimmung nicht ertragswirksam aufzulösen sind.

7.3.1.4

Unter dem Posten Ergebnisrücklagen können unbeschadet § 23 KommHV-Doppik z.B. Budgetüberträge gesondert ausgewiesen werden.

Kamerale Rücklagen mit bestimmter Zweckbindung (z.B. Rücklage für Stellplatzablösung) werden als Sonderposten passiviert, wobei in jedem Fall der kaufmännische Charakter der kameralen Rücklagen (Rücklage, Sonderposten, Bankbestand, Finanzanlage, Rückstellung) zu prüfen ist.

7.3.1.5

Ergibt sich in der Eröffnungsbilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist dieser auf der Aktivseite der Bilanz als nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag gesondert auszuweisen.

7.3.2 Sonderposten

7.3.2.1

Sonderposten nach Nr. 6.5.1 sind höchstens mit dem erhaltenen Betrag, vermindert um die Auflösung zwischen dem Zeitpunkt des Erhalts und dem Eröffnungsbilanzstichtag, anzusetzen.

7.3.2.2

Von dieser Regelung kann abgewichen werden, wenn Sonderposten gebildet werden im Zusammenhang mit der Bezuschussung von

- unbeweglichen Vermögensgegenständen, die die Gemeinde mehr als zehn Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erhalten hat,

- beweglichen Vermögensgegenständen, die die Gemeinde mehr als fünf Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erhalten hat, und die tatsächlich erhaltenen Beträge nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden können. In diesem Fall sind die Ersatzwerte Grundlage der Bewertung. Diese sind – ggf. unter Berücksichtigung der einschlägigen Förderbestimmungen – bezogen auf die Kommune sachgerecht zu ermitteln.

7.3.3 Rückstellungen

Zur Bildung von Rückstellungen vgl. Nr. 6.6.

7.3.4 Verbindlichkeiten

Wegen des Ansatzes der Verbindlichkeiten vgl. Nr. 6.7. Die bisherigen kameralen Kassenausgabereste sind zu berücksichtigen.

7.3.5 Passive Rechnungsabgrenzungsposten

7.3.5.1

Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen, sind als Rechnungsabgrenzungsposten (§ 81 Abs. 2 KommHV-Doppik, s. o. Nr. 6.4) auszuweisen.

7.3.5.2

Die Berechnung der Höhe der Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt mit dem Betrag, der der Zeit nach dem Eröffnungsbilanzstichtag wirtschaftlich zuzurechnen ist.

8. Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

Die Gemeinde ist nach Maßgabe von § 69 KommHV-Doppik verpflichtet, die Unterlagen über die erstmalige Inventur und die Eröffnungsbilanz sowie die dazu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen geordnet und sicher aufzubewahren. Dies gilt sinngemäß für den Jahresabschluss. Die Eröffnungsbilanz und die Jahresabschlüsse sind dauernd aufzubewahren, bei DV-Buchführung in ausgedruckter Form. Die Bücher und Inventare sind zehn Jahre, die Belege sechs Jahre aufzubewahren, soweit sich nicht aus anderen Vorschriften längere Fristen ergeben. Ergeben sich Zahlungsgrund und Zahlungspflichtige oder Empfangsberechtigte nicht aus den Büchern, sind die Belege so lange wie die Bücher aufzubewahren. Gutschriften, Lastschriften und die Kontoauszüge der Kreditinstitute sind wie Belege aufzubewahren. Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Aufstellung der Eröffnungsbilanz bzw. des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

---

[1] **[Amtl. Anm.:]** Jetzt Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung