

Ergebnisse des Arbeitskreises NKF der Bezirksregierungen, des Ministeriums für Inneres und Kommunales und der GPA NRW:

| | |
|--|----------|
| Bilanz | 4 |
| Sachanlagen..... | 4 |
| Anschaffungswertprinzip (Sitzung am 28.04.2009): | 4 |
| Bewertung des Grund und Bodens Infrastruktur (Sitzung am 10.12.2008):..... | 4 |
| Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes bei Straßenvermögen (Sitzung am 10.12.2008): | 4 |
| Straelener Modell (Sitzung am 11.02.2009): | 5 |
| Bewertung des Kanalvermögens (Sitzung am 10.12.2008): | 5 |
| Finanzanlagen..... | 6 |
| Abgrenzung und Bilanzierung von Beteiligungen (Sitzung am 22.10.2008): | 6 |
| Bilanzierung von Beteiligungen (Sitzung am 28.04.2009): | 6 |
| Berücksichtigung von Sonderposten im Substanzwertverfahren (Sitzung am 03.09.2009): | 6 |
| Abgrenzung von Zuwendungen, Verlustausgleichen und Einlagen in Beteiligungen/Sondervermögen (Sitzung am 17.11.2010): | 6 |
| Bilanzierung von Wasserverbänden (Sitzung am 23.06.2010): | 7 |
| Bilanzierung von Sparkassenzweckverbänden (Sitzung am 11.02.2009): | 7 |
| Bilanzierung Stiftungen (Sitzung am 10.12.2008):..... | 7 |
| Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände | 7 |
| Bilanzierung von Forderungen hier: Erfahrungsaustausch zur Thematik Ausgleichsverpflichtungen bei Zweckverbänden (Sitzung am 23.06.2010): | 7 |
| Bilanzierung von Forderungen aus der Abrechnung von Verkehrsverträgen in den Eröffnungsbilanzen der Schienenpersonennahverkehrs-Zweckverbände (Sitzung am 17.11.2010): | 8 |
| Aktive Rechnungsabgrenzung..... | 8 |
| Aktive Rechnungsabgrenzung von Investitionszuschüssen im Jugendhilfebereich (Sitzung am 23.06.2010): | 8 |
| Eigenkapital..... | 9 |
| Ausgleichsrücklage (Sitzung am 10.12.2008): | 9 |
| Deckungsrücklage (Sitzung am 28.04.2009 und 03.02.2010): | 9 |
| Sonderposten | 9 |
| Sonderposten (Sitzung am 10.12.2008): | 9 |
| Sonderposten hier: Kommunale Finanzierungsbeiträge zum Eigenanteil des Kreise für geförderte Straßenbaumaßnahmen (Sitzung am 10.12.2008): | 10 |
| Verbuchung der Mittel aus dem Konjunkturpaket II (Sitzung am 03.02.2010): | 10 |
| Sonderposten für Schenkungen (Sitzung am 17.11.2010): | 11 |
| Buchungsfragen Sonderposten/Rückstellung (Sitzung am 11.02.2009):..... | 11 |
| Umsetzung der GPA-Prüfbemerkungen im Bereich der Sonderposten (Sitzung am 14.12.2011): | 11 |
| Rückstellungen | 12 |
| Bewertung von Rückstellungen (Sitzung am 04.05.2011):..... | 12 |
| Pensionsrückstellungen (Sitzung am 04.05.2011): | 12 |

| | |
|---|-----------|
| Versicherungsmathematische Bewertung der Pensions- und Beihilfeverpflichtung (Sitzung am 04.05.2011): | 12 |
| Altfehlbeträge der Kreise (Sitzung am 23.06.2010): | 12 |
| Rückstellung für Urlaubs- und Weihnachtsgeld: (Sitzung am 22.10.2008)..... | 13 |
| Rückstellungen für Deponien (Sitzung am 22.10.2008): | 13 |
| Rückstellungen für Deponien (Sitzung am 04.05.2011): | 13 |
| Rückstellungen im Zusammenhang mit dem Einheitslastenabrechnungsgesetz (Sitzung am 04.05.2011):..... | 13 |
| Rückstellungen/Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Einheitslastenabrechnungsgesetz (Sitzung am 14.12.2011): | 14 |
| Drohverlustrückstellungen für Grabnutzungsgebühren (Sitzung am 04.05.2011): | 14 |
| Erstattungsverpflichtungen nach dem VLVG (Sitzung am 14.12.2011): | 14 |
| Passivierung von umlagebezogenen Überschüssen bei Zweckverbänden (Sitzung am 14.12.2011): | 14 |
| Verbindlichkeiten | 15 |
| KfW-Programmkredit (Sitzung am 14.12.2011): | 15 |
| Passive Rechnungsabgrenzung | 15 |
| Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Sitzung am 04.05.2011):..... | 15 |
| Rechnungsabgrenzung Grabnutzungsrechte (Sitzung am 14.12.2011): | 15 |
| Buchführung | 16 |
| Bilanzierung von Treuhandverhältnissen (Sitzung am 17.11.2010): | 16 |
| Verbuchung der nicht weitergeleiteten Mittel aus der Pauschale nach § 11 ÖPNVG im Jahresabschluss bei Schienenpersonenzweckverbänden (Sitzung am 04.05.2011): | 16 |
| Verbuchung von Verkaufserlösen aus Grundstücksverkäufen (Sitzung am 14.12.2011): | 16 |
| Grundbesitzabgaben für eigene Grundstücke (Sitzung am 14.12.2011):..... | 17 |
| Korrektur von Eröffnungsbilanz und Jahresabschlüssen..... | 18 |
| Wesentlichkeit (Sitzung am 14.12.2011): | 18 |
| Korrektur der Eröffnungsbilanz (Sitzung am 03.02.2010): | 18 |
| Korrektur der Eröffnungsbilanz (Sitzung am 17.11.2010)..... | 18 |
| Korrektur von Jahresabschlüssen (Sitzung am 10.12.2012): | 18 |
| Einzelthemen..... | 20 |
| Kreise | 20 |
| Umgang mit kameraleen Pensionsrücklagen im Rahmen des NKF (Sitzung am 28.04.2009 und 03.09.2009): | 20 |
| Spitzabrechnung der Jugendamtsumlage im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten (Sitzung am 03.09.2009): | 20 |
| Zweckverbände | 20 |
| Eröffnungsbilanzen Zweckverbände (Sitzung am 23.06.2010): | 20 |
| Sinngemäße Anwendung der GO/GemHVO nach dem GkG (Sitzung am 04.05.2011): | 21 |
| Abstimmung Vorgehensweise überörtliche Prüfung von Eröffnungsbilanzen von Zweckverbänden bei anstehender bzw. vollzogener Auflösung des Zweckverbandes (Sitzung am 14.12.2011): | 21 |
| Eigenbetriebe / eigenbetriebsähnliche Einrichtungen | 21 |
| Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren (Sitzung am 04.05.2011): | 21 |
| Kapitalrückzahlungen (Sitzung am 10.12.2012):..... | 21 |
| Fragestellungen zum NKFVG (Sitzung am 10.12.2012): | 23 |
| § 75 Abs. 3 / § 76 Abs. 1 GO | 23 |

| | |
|---|-----------|
| § 1 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO..... | 23 |
| § 2 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO..... | 23 |
| § 11 Abs. 2 GemHVO..... | 23 |
| § 28 Abs. 1, § 34 Abs. 1 GemHVO..... | 23 |
| § 29 Abs. 3, § 33 Abs. 4, § 35 Abs. 2 GemHVO..... | 23 |
| § 42 Abs. 1 Satz 2 GemHVO..... | 24 |
| § 43 Abs. 3 GemHVO..... | 24 |
| Übergangsregelungen..... | 24 |
| Gesamtabschluss..... | 25 |
| Konsolidierungszeitpunkt (Sitzung am 10.12.2012)..... | 25 |
| Umgliederung und Bewertungsanpassungen von Sonderposten im Gesamtabschluss (Sitzung am 10.12.2012):..... | 25 |

Bilanz

Sachanlagen

Anschaffungswertprinzip (Sitzung am 28.04.2009):

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung, dass die Vermögenswerte der Eröffnungsbilanz für die Folgejahre als Anschaffungswerte gelten, sind Zuschreibungen für zum Eröffnungsbilanzstichtag berücksichtigte Wertminderungen nicht zulässig. Dies betrifft insbesondere die Bewertung der Gebäude und der Straßen, die regelmäßig solche Abschläge enthalten. Die GPA weist darauf hin, dass dies den Kommunen häufig nicht bewusst ist, sondern ganz im Gegenteil, vielfach von der Zuschreibungsmöglichkeit ausgegangen und deshalb auf die Bildung von Rückstellungen verzichtet wurde.

Bewertung des Grund und Bodens Infrastruktur (Sitzung am 10.12.2008):

Die Bewertung des Grund und Bodens von Infrastrukturvermögen im planungsrechtlichen Innenbereich ist gemäß § 55 Abs. 2 GemHVO mit dem gebietstypischen Wert vorzunehmen. Hierbei handelt es sich um einen einzigen Wert, der für das komplette Gemeindegebiet gilt (vgl. § 13 Abs. 1 der Verordnung über die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte).

In der 3. Handreichung stellt das IM klar, dass, soweit speziellere Werte aufgrund der besonderen Gegebenheiten für einzelne Teile des Gemeindegebietes ermittelt werden, diese für die Wertermittlung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens genutzt werden sollen.

Als speziellere Werte können vom Gutachterausschuss bestätigte Werte, z.B. nach Ortsteilen differenzierte gebietstypische Werte, angesehen werden. Weder von der Kommune selbst ermittelte Werte noch die Bodenrichtwerte entsprechend den Vorgaben der GemHVO.

Für die Bewertung des Grund und Bodens von Infrastrukturvermögen im planungsrechtlichen Außenbereich ist gem. § 55 Abs. 2 Satz 2 GemHVO der Bodenrichtwert für Ackerland Grundlage.

Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes bei Straßenvermögen (Sitzung am 10.12.2008):

Die grundsätzliche Vorgehensweise bei der Bewertung sowie einige gängige Verfahrensweisen wurden besprochen. Seitens der GPA wird hierzu ein gesonderter Vermerk erstellt und den Arbeitskreisteilnehmern im Januar zur Verfügung gestellt.

Darüber hinaus wurden folgende Einzelfragen besprochen:

Häufig wird die Restnutzungsdauer der Straße direkt aus der Zustandsklasse/Schadensklasse abgeleitet. Dies ist in denjenigen Fällen problematisch, in denen nur wenige Zustandsklassen (meist 5-6) definiert werden. Durch die darauf resultierende Festlegung nur weniger „Restnutzungsdauerklassen“ entstehen ggf. deutliche Sprünge in den Ergebnisrechnungen, da künftig nur zu wenigen Zeitpunkten Teile des (am Eröffnungsbilanzstichtag bereits vorhandenen) Straßennetzes abgeschrieben sein werden. Diese Vorgehensweise stellt nicht den tatsächlichen Werteverzehr bzw. die realistische Entwicklung der Abschreibungen dar, da gestaffelt nach Zustandsklassen bzw. Restnutzungsdauern die betreffenden Straßen blockweise abgeschrieben sein werden. Es empfiehlt sich, im Sinne des Einzelbewertungsgrundsatzes eine differenzierte Betrachtung und Einstufung der jeweiligen Restnutzungsdauern sowie individuelle Abschreibungen vorzunehmen. Die GPA weist mit einer Empfehlung im Prüfbericht auf diesen Sachverhalt hin.

Einige Kommunen haben Straßen, die - ausgehend vom tatsächlichen Baujahr - die Gesamtnutzungsdauer überschritten haben mit einem Erinnerungswert in der Bilanz angesetzt. Vor dem Hintergrund der Eröffnungsbilanzbewertung nach dem „vorsichtig

geschätzten Zeitwert“ beurteilt sich die Restnutzungsdauer der Straßen jedoch anhand der tatsächlich vorhandenen Bausubstanz und damit unter Berücksichtigung durchgeführter Sanierungen bzw. Beschädigungen, unabhängig vom tatsächlichen Alter der Straßen. Eine Restnutzungsdauer von null und damit ein Erinnerungswert können sich nur dann ergeben, wenn der Neubau des Straßenabschnittes unmittelbar bevorsteht bzw. wenn die vorhandenen Schäden sofortigen Handlungsbedarf oder die Einleitung verkehrsbeschränkender Maßnahmen auslösen. Soweit eine Straße trotz der vorhandenen Schäden weiterhin uneingeschränkt genutzt werden kann, stellt sie auch einen Vermögenswert dar und ist entsprechend mit diesem Wert zu bilanzieren. In den Prüfberichten der GPA erfolgt bei Vorliegen einer solchen Bewertung eine Feststellung. Wird der Eröffnungsbilanzwert einer Straße auf Grundlage von Normalherstellungskosten ermittelt und erfolgt die Abrechnung der Straße erst nach dem Bilanzstichtag, wobei sich ein abweichenden Wert ergeben kann, besteht ein Korrekturrecht. Eine Korrekturverpflichtung kann hieraus jedoch nicht abgeleitet werden.

Straelener Modell (Sitzung am 11.02.2009):

Aufgrund der insgesamt großen Spielräume bei der Straßenbewertung und der eher zu niedrigen und damit vorsichtigen Bewertung der Straßen nach dem Straelener Modell haben sich die Kommunalaufsichten dafür ausgesprochen, im Regelfall keine Neubewertung zu fordern.

Unabhängig davon besteht jedoch Einigkeit, dass nach wie vor einzelne Bewertungsschritte im Straelener Modell nicht nachvollziehbar sind. Insofern wird von den Kommunen eine Ergänzung der Dokumentation, insbesondere eine Begründung der vorgenommenen Abschläge gefordert. Die GPA wird in den Prüfberichten die fehlende Nachvollziehbarkeit thematisieren und eine entsprechende Feststellung zur Ergänzung der Dokumentation treffen. Sofern die Abschläge auf die örtlichen Verhältnisse nicht übertragbar sind, muss eine Anpassung der Straßenbewertung erfolgen.

Da das Modell häufig in abgewandelter Form angewendet wird, können sich bei eindeutigen Bewertungsfehlern im Einzelfall weitere Feststellungen ergeben. Zudem sind auch Korrekturempfehlungen denkbar, sofern die Korrektur mit vertretbarem Aufwand möglich ist.

Bewertung des Kanalvermögens (Sitzung am 10.12.2008):

Es wurde die Frage diskutiert, ob ein zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelter Wert für das Kanalvermögen unter Anwendung der Vereinfachungsregel nach § 56 Abs. 4 GemHVO auch dann in die Bilanz übernommen werden darf, wenn berechtigte Zweifel bestehen, dass es sich hierbei um einen realistischen Zeitwert handelt. Aus der Anwendung der Vereinfachungsregelung ergeben sich grundsätzlich Abweichungen vom Zeitwert, da in den Werten der Gebührenkalkulation der Zustand des Kanals nicht berücksichtigt ist und zudem bei entsprechender Gebührenkalkulation auch ein Ansatz auf Grundlage von Anschaffungs-/Herstellungskosten möglich ist. Insofern impliziert die Vereinfachung bereits, dass nicht zwingend ein realistischer Zeitwert ermittelt wird. Allein aus der Tatsache, dass es Anhaltspunkte für die Vermutung gibt, der Vermögenswert der Gebührenkalkulation entspreche nicht dem Zeitwert, lässt sich keine Pflicht zu Neubewertung ableiten. Vielmehr müsste hier direkt bei der Gebührenkalkulation angesetzt werden. Soweit diese Werte jedoch feststehen, können diese auch entsprechend der Vereinfachungsregel in die Eröffnungsbilanz übernommen werden.

Im vorliegenden Fall sind aber voraussichtlich hohe Instandhaltungsrückstellungen zu bilden. Vor diesem Hintergrund könnte für die Kommune eine Neubewertung des Kanalvermögens sogar sinnvoll sein.

Finanzanlagen

Abgrenzung und Bilanzierung von Beteiligungen (Sitzung am 22.10.2008):

GmbH-Anteile sind immer als Beteiligungen bzw. verbundene Unternehmen einzuordnen. Eine Kapitalanlage in GmbH-Anteilen ist grundsätzlich nicht möglich.

Wertpapiere stellen gegenüber den Beteiligungen den Ausnahmefall dar, ein solcher kann sich beispielsweise aus historischen Gründen ergeben. Im Regelfall handelt es sich auch bei Anteilen an Unternehmen unter 20 % um Beteiligungen. Die 20 % -Grenze ist nur ein Indiz, maßgeblich ist die Bindungsabsicht.

Bilanzierung von Beteiligungen (Sitzung am 28.04.2009):

Soweit die Beteiligung an einer GmbH in die eigenbetriebsähnliche Einrichtung eingelegt wurde, ist diese auch von der Einrichtung zu bilanzieren und wird nicht unmittelbar in der Eröffnungsbilanz der Kommune erfasst. Dies gilt auch, wenn es sich um gewillkürtes Betriebsvermögen handelt.

Die Frage der Bewertung der Beteiligung ist dann nicht Gegenstand der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz. Diese Frage ist vielmehr Gegenstand der Jahresabschlussprüfung der eigenbetriebsähnlichen Einrichtung.

Berücksichtigung von Sonderposten im Substanzwertverfahren (Sitzung am 03.09.2009):

Bei der Bewertung von Finanzanlagen nach dem Substanzwertverfahren können die in der Bilanz der Gesellschaft ausgewiesenen Sonderposten entweder dem Eigenkapital oder dem Fremdkapital zugerechnet werden. Ein höherer Wert der Finanzanlage aufgrund der Zurechnung der Sonderposten zum Eigenkapital würde im Rahmen des Gesamtabschlusses wieder eliminiert werden. Dies spricht dafür, bereits bei der Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf die Zurechnung zum Eigenkapital zu verzichten. Jedoch gibt es hierzu weder im NKF noch handelsrechtlich eine entsprechende Regelung. Auch die Diskussion im Arbeitskreis mit dem IDW hat zu keinem Ergebnis geführt. Das IDW gibt hierzu keine Empfehlung ab.

Die Bezirksregierungen haben sich dafür ausgesprochen, dass die GPA den Sachverhalt in den Prüfberichten dennoch aufgreift, wenn die Kommunen hierdurch ein höheres Eigenkapital erlangen.

Abgrenzung von Zuwendungen, Verlustausgleichen und Einlagen in Beteiligungen/Sondervermögen (Sitzung am 17.11.2010):

Es ist sachgerecht, auch verdeckte Einlagen im NKF als Investitionstätigkeit zu qualifizieren. Zu beachten ist, dass Kommunen im HSK oder im sog. Nothaushaltsrecht, die Einlagen, die über Kredite finanziert werden sollen, nur im Rahmen des jeweilig genehmigten Kreditrahmens vornehmen dürfen. Grundsätzlich ist daher eine Einzelfallbetrachtung notwendig.

Zur Bildung von Rückstellungen bei Verlusten gilt nach wie vor, dass diese bereits zum Bilanzstichtag entstanden sein müssen. Insbesondere bei der Prüfung, ob bei Verlustausgleichen etc. Rückstellungen gebildet werden müssen bzw. nicht gebildet werden dürfen ist es - wegen ihrer Bedeutung für den kommunalen Haushalt - zwingend notwendig, die zugrunde liegenden vertraglichen Regelungen zur Aufklärung des Sachverhaltes sorgfältig zu prüfen.

Bilanzierung von Wasserverbänden (Sitzung am 23.06.2010):

Seitens des Innenministeriums wird eine Ergänzung des Erlasses vom 12.09.2008 dahingehend, dass Verbände nach dem GkG, unabhängig davon, ob es sich um Pflichtverbände oder freiwillige Verbände handelt, bilanzierungspflichtig sind, nicht für notwendig erachtet, weil der Zweck des Erlasses lediglich Klarstellungen zum Wasserrecht zum Inhalt hat. Aus dem Wortlaut des Erlasses kann geschlossen werden, dass nicht nur die

Bilanzierung von sondergesetzlichen Verbänden, sondern auch die Bilanzierung von Wasserverbänden nach dem Wasserverbandsgesetz ausgeschlossen ist. Bei der Bilanzierung von Wasserverbänden sind somit folgende Fallgestaltungen zu unterscheiden:

- a) Verbände nach dem GkG sind bilanzierungspflichtig, unabhängig davon, ob es sich um Pflichtverbände oder freiwillige Verbände handelt.
- b) Verbände nach Wasserverbandsgesetz dürfen entsprechend dem Erlass des IM nicht bilanziert werden, unabhängig davon, ob es sich um Pflichtverbände oder freiwillige Verbände handelt.
- c) Sondergesetzliche Verbände dürfen - wie bisher - nicht bilanziert werden.

Bilanzierung von Sparkassenzweckverbänden (Sitzung am 11.02.2009):

Aus Sicht das IM hat sich keine neue Sachlage ergeben. Es besteht ein Bilanzierungsverbot für Sparkassen. Aus Transparenzgründen (Vollständigkeitsgrundsatz) sind die Sparkassenzweckverbände ungeachtet dessen zu bewerten. Die Bewertung kann mit einem Erinnerungswert erfolgen.

Bilanzierung Stiftungen (Sitzung am 10.12.2008):

Die Bilanzierung erfolgt wie in der Handreichung des Innenministeriums (3. Aufl. S. 705, S. 831) beschrieben. Die GPA achtet bei den Eröffnungsbilanzprüfungen auf die korrekte Umsetzung der in der Handreichung beschriebenen Bilanzierungsweise. Mehrmals wurde bei Prüfungen das Fehlen der Sonderrücklage (selbstständige Stiftungen) oder des Sonderpostens (unselbstständige Stiftungen) festgestellt und beanstandet.

Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Bilanzierung von Forderungen hier: Erfahrungsaustausch zur Thematik Ausgleichverpflichtungen bei Zweckverbänden (Sitzung am 23.06.2010):

Eine bilanzierungsfähige Forderung gegenüber den Verbandsmitgliedern kann sich entweder aus der Verbandsatzung oder aufgrund eines gesonderten Beschlusses der Verbandsversammlung ergeben. Eine generelle Verpflichtung der Verbandsmitglieder für Verpflichtungen des Zweckverbandes aufzukommen besteht nicht. Vielmehr stellt die Möglichkeit der Forderungsvereinbarung eine Alternative zum Ausweis eines negativen Eigenkapitals in der Bilanz des Zweckverbandes und damit zur Überschuldung mit den entsprechenden Konsequenzen (Haushaltssicherung) dar. Im Falle der Satzungsbestimmung reicht es nicht aus, wenn eine Übernahme der Verpflichtungen für den Fall der Auflösung des Zweckverbandes geregelt ist. Vielmehr muss sich die Regelung auf den Ausgleich der Überschuldung oder der Pensionsrückstellungen beziehen und hinreichend konkret sein. Soll

die Forderung auf Grundlage eines Verbandsversammlungsbeschlusses bilanziert werden, so muss dieser Regelungen für die Zahlungsfrist sowie die Aufteilung der Forderung enthalten. Erreichen Satzungsregelung bzw. Verbandsversammlungsbeschluss nicht die notwendige Konkretisierung, um bilanzierungsfähige Forderungen für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz des Zweckverbandes zu erreichen, bedarf es hierzu einer zusätzlichen

Konkretisierung gegenüber den Verbandsmitgliedern. Die Konkretisierung kann dabei durch eine Vereinbarung oder einen Heranziehungsbescheid erfolgen, in denen die notwendige Maßnahme zur Vermögensbildung des Verbandes einschließlich deren betragsmäßigen

Umfangs sowie den Fälligkeitsterminen, ggf. mehrjährig, aber zeitlich nicht unbestimmt, im Einzelnen bestimmt werden muss. Hat ein Zweckverband eine Forderung in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen, ohne dass eine entsprechende Regelung in der Satzung vorliegt und ohne dass ein Beschluss **vor dem Bilanzstichtag** erfolgt ist, so liegt ein Gesetzesverstoß vor. Die GPA wird in diesen Fällen eine entsprechende Feststellung im Prüfbericht treffen, auch dann, wenn der Beschluss

zwischenzeitlich nachgeholt wurde. Über die Bilanzkorrektur entscheidet die Aufsicht. Spiegelbildlich zu den Forderungen dürfen die Verbandsmitglieder eine Verbindlichkeit nur dann einbuchen, wenn sich die Verpflichtung entweder aus der Satzung ergibt oder ein entsprechender Beschluss zum Bilanzstichtag vorliegt. Im Einzelfall kann jedoch die Bildung einer Rückstellung für die Ausgleichsverpflichtung des Verbandsmitglieds in seiner Bilanz angezeigt sein, wenn bereits vor dem Bilanzstichtag sicher war, dass ein entsprechender Beschluss durch die Verbandsversammlung gefasst wird. Dies ist z.B. anhand von Verbandsversammlungsprotokollen nachzuweisen.

Darüber hinaus wurde diskutiert, ob bei Forderungen mit langfristigem Zahlungsziel der Ausweis unter der Bilanzposition „Forderungen“ zutreffend ist oder es sich möglicherweise um Ausleihungen handelt. In diesem Zusammenhang ist auch die Problematik der Abzinsung bei einer fehlenden Verzinsung der Ausleihung zu beachten.

Im Nachgang zu der Arbeitskreissitzung würde die Thematik durch die GPA mit folgendem Ergebnis geprüft:

Ein Ausweis unter den Ausleihungen ergibt sich nicht allein aufgrund eines langfristigen Zahlungsziels. Als Ausleihung wird die Bereitstellung von Geld- oder Sachleistungen durch den Eigentümer an eine andere Person für einen bestimmten Zeitraum zu vereinbarten Konditionen verstanden. Die Entscheidung, ob es sich im konkreten Einzelfall um eine Ausleihung oder eine Forderung handelt, hängt von der Ausgestaltung der jeweiligen

Vereinbarung ab. Soweit Forderungen gestundet werden, sind diese gemäß § 26 Abs. 1 GemHVO grundsätzlich angemessen zu verzinsen. Für Forderungen gilt gleichermaßen wie für Ausleihungen: Erfolgt keine Verzinsung, ist die Forderung/Ausleihung in der Bilanz mit dem Barwert anzusetzen, d.h. auf den Bilanzstichtag abzuzinsen.

Bilanzierung von Forderungen aus der Abrechnung von Verkehrsverträgen in den Eröffnungsbilanzen der Schienenpersonennahverkehrs-Zweckverbände (Sitzung am 17.11.2010):

Der Arbeitskreis ist sich darüber einig, dass die Forderungen aus der Abrechnung von Verkehrsverträgen mit den Schienenpersonennahverkehrs-Zweckverbände bilanziert werden müssen. In der Regel sind diese Verträge so verfasst, dass eine Berechnung der Forderung möglich ist. Soweit dies ausnahmsweise nicht der Fall ist, sind die Forderungen unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips zu schätzen.

Aktive Rechnungsabgrenzung

Aktive Rechnungsabgrenzung von Investitionszuschüssen im Jugendhilfebereich (Sitzung am 23.06.2010):

Für Investitionszuschüsse, die vom Träger der öffentlichen Jugendhilfe für den Bau von Kindertageseinrichtungen nach dem GTK gegenüber Dritten gewährt werden, sind Aktive Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz des Jugendhilfeträgers auszuweisen. Die GPA wird ab sofort die Prüfung der Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten für den o.g. Sachverhalt in das Prüfprogramm bei den Kreisen und kreisfreien Städten aufnehmen.

Eigenkapital

Ausgleichsrücklage (Sitzung am 10.12.2008):

Die Frage, ob entsprechend den Ausführungen in der 3. Auflage der Handreichung (S. 93) Gewerbesteuererstattungen, die nach § 14 Abs. 2 GemHVO – a.F. – von den Einnahmen abzusetzen sind, bei der Ermittlung der Ausgleichsrücklage unberücksichtigt bleiben, d.h. die Summe der Einnahmen ohne Absetzung zugrunde gelegt werden kann, wurde kontrovers diskutiert. Bisher sind lediglich Einzelfälle bekannt, in denen Kommunen diesen Rahmen ausgeschöpft haben bzw. ausschöpfen wollten. Dies entspricht den gesetzlichen Anforderungen und wird daher akzeptiert.

Deckungsrücklage (Sitzung am 28.04.2009 und 03.02.2010):

Die Auflösung der zweckgebundenen Deckungsrücklage erfolgt im Rahmen des Jahresabschlusses. Ergebniswirksame Buchungen sind hierfür nicht vorzunehmen. Herr Tiedtke informierte in der Sitzung am 03.02.2010 darüber, dass im Rahmen der Evaluierung die Deckungsrücklage als Instrument zur Darstellung in der Bilanz, nicht aber die Übertragbarkeit der Aufwandsermächtigungen in Zukunft entfallen soll. Im Ergebnis bleibt es bis zur Gesetzesänderung dabei, dass die Deckungsrücklage, auch wenn sie als zweckgebundene Deckungsrücklage eigenständig im Eigenkapital dargestellt ist, lediglich eine nachrichtliche Funktion erfüllt und daher als davon-Vermerk ausgewiesen werden soll. Aufgrund der allein nachrichtlichen Funktion ist insbesondere eine ertragswirksame Buchung ausgeschlossen. Zudem würde die Frage diskutiert, welche Konsequenzen sich ergeben, wenn aufgrund von Ermächtigungsübertragungen der Haushalt nicht ausgeglichen werden kann. Grundsätzlich sind bei der Ermächtigungsübertragung die haushaltswirtschaftlichen Grundsätze zu beachten, d.h. die Übertragung darf nur dann erfolgen, wenn auch entsprechende Deckungsmittel zur Verfügung stehen. Sofern sich dennoch ein Fehlbetrag ergibt, ist dieser im Rahmen des Jahresabschlusses durch die Kommune anzuzeigen.

Sonderposten

Sonderposten (Sitzung am 10.12.2008):

Grundsätzlich gilt:

Einzelförderungen: Verwendungsnachweis -> Quotenbildung

Pauschale Zuwendungen: -> Einzelzuordnung vornehmen (Schwerpunktprinzip zulässig), Quotenbildung, ggf. Indizierung

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung, dass das Schicksal des Sonderpostens an das Schicksal des zugehörigen Vermögensgegenstandes geknüpft ist, ist einer Zuordnung der pauschalen Zuwendungen zu einzelnen Vermögensgegenständen notwendig. Eine pauschale Auflösung z.B. anhand durchschnittlicher Nutzungsdauern ist daher grds. nicht möglich. Bei fehlender Einzelzuordnung erfolgt eine Feststellung im Prüfbericht der GPA mit der Forderung der Korrektur. Es wurde diskutiert, inwieweit eine Durchsetzung dieser Forderung durch die Bezirksregierungen in jeden Fall notwendig ist. Die GPA wird zur nächsten Arbeitskreissitzung ermitteln, wie viele der im letzten halben Jahr geprüften Kommunen keine Einzelzuordnung vorgenommen haben. Die Diskussion wird in der nächsten Sitzung auf dieser Grundlage fortgeführt.

Die Bildung von Sonderposten anhand der kameralen Unterabschnitte ist nicht durch die Vereinfachungsregel nach § 56 Abs. 5 GemHVO gedeckt. Allein die Tatsache, dass die Anschaffung und Herstellung von Vermögensgegenständen in der Kameralistik in demselben Unterabschnitt gebucht wurde, führt nicht zu einer Gleichartigkeit der

Vermögensgegenstände. So können zum Beispiel im Unterabschnitt 130 sowohl Anschaffungs- und Herstellungskosten für Schutzanzüge für Feuerwehrleute als auch Feuerwehrfahrzeuge, Werkzeuge etc. gebucht worden sein. Eine Gleichartigkeit dieser Vermögensgegenstände ist nicht gegeben. Die Gleichartigkeit von Vermögensgegenständen ist gegeben, wenn die Vermögensgegenstände zu einer Warengattung gehören. Zudem muss die Gleichheit in der Funktion und in der Verwendung gegeben sein, sowie in der Art der Zuwendung bzw. des Beitrags. So sind zuwendungsfinanzierte Vermögensgegenstände und nicht zuwendungsfinanzierte Vermögensgegenstände ebenso wenig gleichartig wie BauGB-Straßen und KAG-Straßen. Daher stellt die unterabschnittsweise Sonderpostenberechnung kein geeignetes Verfahren dar.

Die Übernahme der Prozentsätze aus den Beitragssatzungen für die Ermittlung der Sonderposten für Straßen stellt ebenfalls kein geeignetes Verfahren dar. Im Regelfall weicht der tatsächliche Prozentsatz von dem in der Beitragssatzung genannten Satz ab, da nicht alle Straßenbaukosten auch beitragsfähig sind. Entsprechend sind die Prozentsätze von repräsentativen Stichproben zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Sonderposten hier: Kommunale Finanzierungsbeiträge zum Eigenanteil des Kreise für geförderte Straßenbaumaßnahmen (Sitzung am 10.12.2008):

Der Sachverhalt wird an folgendem Zahlenbeispiel verdeutlicht: Der Kreis baut die komplette Straße im Wert von 4 Mio. Euro, für das größere Teilstück im Wert von 3 Mio. ist der Kreis Baulastträger, für das kleinere Teilstück (1 Mio. Euro) die Kommune. Der Kreis erhält vom Land Fördermittel in Höhe von 3 Mio. Euro für die komplette Straße und lässt sich den Eigenanteil für das Teilstück der Kommune (1 Mio. Baukosten abzüglich anteilige Fördermittel 0,75 Mio. = 0,25 Mio. Euro) von der Kommune erstatten.

1. und 2.) Der jeweilige Baulastträger ist auch wirtschaftlicher Eigentümer der Straße sowie des Grund und Bodens und weist daher beides in der Bilanz aus.

3.) Die Bildung eines Sonderpostens beim Kreis für die Erstattung durch die Kommune scheidet aus, da der Kreis nicht Eigentümer des zugehörigen Vermögensgegenstandes, der Straße, ist.

4.) Damit entfällt auch die Bilanzierungsfähigkeit der Erstattung bei der Kommune.

Es wird wie folgt gebucht (abhängig vom Zeitpunkt der Zahlungen und des Eigentumsübergangs sind andere Buchungsvarianten denkbar):

| Kreis | Kommune |
|--|---|
| Anlagen im Bau 4 Mio. an Bank 4 Mio. | |
| Bank 3,25 Mio an erhaltene Anzahlung vom Land 3 Mio. und erhaltene Anzahlungen von der Kommune 0,25 | Geleistete Anzahlung 0,25 Mio. an Bank 0,25 Mio. |
| Straßen 3 Mio. und erhaltene Anzahlungen 1 Mio. an Anlagen im Bau 4 Mio. Erhaltene Anzahlungen 2,25 Mio. an Sonderposten 2,25 Mio. | Straßen 1 Mio. an geleistete Anzahlungen 0,25 Mio. und Sonderposten 0,75 Mio. |

Verbuchung der Mittel aus dem Konjunkturpaket II (Sitzung am 03.02.2010):

Für die im Rahmen des Konjunkturpakets II durchgeführten Maßnahmen erhalten die Kommunen die beantragten Mittel zu 100 Prozent ausgezahlt. Entsprechend ist dafür ein Sonderposten in Höhe von 100 Prozent anzusetzen. Die Abgrenzung einen Anteils für die Vorfinanzierung durch das Land ist praktisch nicht umsetzbar, zumal auch noch unklar

erscheint, ob und in welcher Weise eine Rückzahlung/Rückerstattung oder ein zukünftiger Minderertrag vollzogen wird.

Frau Kowalewski weist ergänzend darauf hin, dass einige Kommunen erwähnt haben, dass für die jetzt geförderten Maßnahmen in der Eröffnungsbilanz bereits Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen gebildet wurden. In diesen Fällen entsteht durch die Auflösung der Rückstellung bei gleichzeitiger Förderung im Rahmen des Konjunkturpakets II für die Kommune ein Ertrag.

Sonderposten für Schenkungen (Sitzung am 17.11.2010):

Im NKF- Modellprojekt war für die Bildung des Sonderpostens die Zuwendung für einen Vermögensgegenstand entscheidend. Voraussetzung sollte die Fremdfinanzierung durch einen Dritten sein, nicht eine eventuelle Zweckbindung. Da die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens der Abschreibung des Vermögensgegenstandes gegenübersteht, ist die Bildung eines Sonderpostens bei Schenkungen ohne ausdrückliche Zweckbindung auch sachgerecht. Die Bildung eines Sonderpostens ist damit geltende Praxis. Ob im konkreten Einzelfall es akzeptiert werden kann, dass kein Sonderposten gebildet wird, ist von der Kommunalaufsicht vor Ort im Rahmen der Ausübung des Opportunitätsermessens zu entscheiden.

Soweit Zuwendungen zurückzuzahlen sind bestehen im laufenden NKF zwei Möglichkeiten:

- Die zurückzuzahlende Zuwendung wird im Sonderposten belassen und die Rückzahlung erfolgt direkt aus dem Sonderposten (einjähriger Zeitraum).
- In periodenübergreifenden Fällen erfolgt eine erfolgsneutrale Umbuchung in eine Verbindlichkeit/ Rückstellung. Die Rückzahlung ist dann direkt gegen die Verbindlichkeit/ Rückstellung zu buchen.

In beiden Fällen ist zu berücksichtigen, dass der Zinsanteil und der bereits ertragswirksam aufgelöste Teil des Sonderpostens in jedem Fall aufwandswirksam entweder der Rückstellung zuzuführen oder bei der Rückzahlung zu buchen sind.

Buchungsfragen Sonderposten/Rückstellung (Sitzung am 11.02.2009):

Es wurde die Frage diskutiert, wie zu buchen ist, wenn für ein Gebäude eine Instandhaltungsrückstellung in die Bilanz eingestellt wurde, für die Durchführung der Instandhaltung dann aber die Schulpauschale eingesetzt wird. Die Schulpauschale kann in diesem Fall konsumtiv verwendet werden und ist daher sofort ertragswirksam aufzulösen. Dem gegenüber stehen die Erhaltungsaufwendungen (Instandhaltung). Da damit gleichzeitig der Rückstellungsgrund für die Durchführung der Instandhaltungsmaßnahmen entfallen ist, ist die Instandhaltungsrückstellung ertragswirksam aufzulösen.

Umsetzung der GPA-Prüfbemerkungen im Bereich der Sonderposten (Sitzung am 14.12.2011):

Werden von den Kommunen Sonderposten sehr pauschal, z.B. anhand der Unterabschnitte, ohne Einzelzuordnung oder mit durchschnittlichen Restnutzungsdauern ermittelt, führt dies zu einer Feststellung durch die GPA im Rahmen der überörtlichen Prüfung. Zum Teil wurde von den Städten nunmehr gegenüber der Aufsicht versichert, dass eine genauere Ermittlung der Sonderposten nicht möglich sei, da Aufzeichnungen, die eine historisch korrektere Zuordnung von Fördermitteln bzw. Beiträgen zu Vermögensgegenständen ermöglichen, nicht vorliegen.

Nach den Erfahrungen der GPA sowie der meisten Bezirksregierungen ist die Einzelerfassung im Regelfall möglich, kann je nach Aktenlage aber mit einem hohen Arbeitsaufwand verbunden sein. Folgende Punkte wurden zur Sonderpostenbildung besprochen:

- Sonderposten für Beiträge: Teilweise wurde ein Sonderposten für Beiträge vereinfachend für alle Straßen gebildet. Dies ist nicht zulässig und führt zu Problemen in den Folgejahren, da spätere Beitragseinnahmen ggf. nicht verbucht werden können. Zentraler Punkt ist hier die Aufstellung einer sog. Negativliste, damit nicht Straßen mit einem Sonderposten versehen werden, für die tatsächlich keine Beiträge geflossen sind.
- Sonderposten für Pauschalzuwendungen: Die Ermittlung und Einzelzuordnung der Pauschalzuwendungen ist erfahrungsgemäß mit vertretbarem Aufwand möglich, da lediglich der Jahresbezug zu beachten ist, die Stadt aber ansonsten in der Zuordnung frei ist. Es empfiehlt sich daher, eine Zuordnung zu möglichst großen Investitionen des jeweiligen Jahres vorzunehmen.
- Sonderposten für Einzelförderungen: Bei gleichartigen Vermögensgegenständen kann die Sonderpostenermittlung entsprechend § 56 Absatz 5 GemHVO anhand von Stichproben erfolgen. Die Stichprobe muss repräsentativ sein, daher sind zum Beispiel auch Veränderungen in der Förderpraxis im Zeitablauf zu berücksichtigen und ggf. differenzierte Quoten für verschiedene Förderzeiträume zu bilden.

Rückstellungen

Bewertung von Rückstellungen (Sitzung am 04.05.2011):

Rückstellungen – ausgenommen Pensionsrückstellungen – sind zum Erfüllungsbetrag, d.h. unter Berücksichtigung von Kosten- und Preissteigerungen, anzusetzen. Dies betrifft auch Instandhaltungs-rückstellungen und Verpflichtungsrückstellungen gemäß § 36 Absatz 4 GemHVO. Der Ansatz der Rückstellungen zum Erfüllungsbetrag leitet sich aus der Gemeindeordnung ab.

Pensionsrückstellungen (Sitzung am 04.05.2011):

Die Berechnung der Pensionsrückstellungen nach BilMoG ist im NKF nicht zulässig.

Versicherungsmathematische Bewertung der Pensions- und Beihilfeverpflichtung (Sitzung am 04.05.2011):

Die Anpassung der Pensionsrückstellungen aufgrund der geänderten Altersgrenze (In § 31 LBG NRW, der mit Wirkung vom 01.04.2009 in Kraft getreten ist, wird der Eintritt in den Ruhestand für die Geburtsjahrgänge 1947 bis 1964 geregelt. Es erfolgt eine Staffelung des Eintrittsalters bis auf das zukünftig generell geltende Pensionsalter von 67 Jahren) muss in dem Jahr berücksichtigt werden, in dem das entsprechende Gutachten auch diesen geänderten Wert ausweist. Eine Korrektur der Eröffnungsbilanz scheidet aus, die Buchungen sind ergebniswirksam.

Altfehlbeträge der Kreise (Sitzung am 23.06.2010):

Eine Verbindlichkeit für die Altfehlbeträge kann bei den kreisangehörigen Kommunen erst dann bilanziert werden, wenn diese aufgrund eines Bescheides oder einer Vereinbarung tatsächlich entstanden ist.

Die Bildung einer Rückstellung kommt dann in Betracht, wenn vor dem Bilanzstichtag bereits Einigkeit zwischen Kreis und kreisangehörigen Kommunen darüber bestanden hat, eine entsprechende Vereinbarung abzuschließen bzw. die Altfehlbeträge in die Umlage einzubeziehen. Auch in diesen Fällen muss ein Nachweis, z.B. über Protokolle, erfolgen, dass die Verpflichtung zum jeweiligen Eröffnungsbilanzstichtag bereits hinreichend konkret war.

Rückstellung für Urlaubs- und Weihnachtsgeld: (Sitzung am 22.10.2008)

Der Beurteilungsspielraum der Kommunen wird anerkannt, im Ergebnis erfolgt die Bilanzierung daher landesuneinheitlich. Umgang in der Prüfung: die Rückstellung wird akzeptiert, im GPA-Bericht erfolgt jedoch ein Hinweis, dass die Frage der Wahrscheinlichkeit unterschiedlich entschieden wird und darauf zu achten ist, dass die Rückstellungsbildung bei einer Bilanzierung auch für die Folgejahre zwingend ist, d.h. bis zum Abschluss des Verfahrens jährlich entsprechende Zuführungen zur Rückstellung erfolgen müssen.

Rückstellungen für Deponien (Sitzung am 22.10.2008):

Rückstellungen, z.B. für Deponien: Wenn sich durch Preissteigerungen (oder andere Gründe) in den Folgejahren der notwendige Rückstellungsbetrag erhöht, ist eine entsprechende Zuführung zur Rückstellung im jeweiligen Jahr notwendig.

Rückstellungen für Deponien (Sitzung am 04.05.2011):

Gemäß § 36 Absatz 2 GemHVO sind für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. Zukünftige Einnahmen sind dabei rückstellungsmildernd zu berücksichtigen. Dabei müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Es besteht ein unmittelbarer Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme.
2. Die zukünftigen Erträge müssen in rechtlich verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit nachfolgen.
3. Die zukünftigen Erträge sind vollwertig, weil sie vom Rückgriffsschuldner nicht bestritten werden und dessen Bonität nicht zweifelhaft ist.

Dies ist der Fall, wenn während der Stilllegungs- und Rekultivierungsphase der Deponie Entgelte aus der Verstromung der Deponiegase eingenommen werden. Die Erträge aus der Verstromung des Deponiegases stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme aus der Deponierückstellung. Wenn darüber hinaus Verträge mit Versorgern oder anderen Dritten über die Abnahme von Deponiegas bestehen, sind die aufgrund der gesetzlichen Regelung und etwaiger ergänzender vertraglicher Regelungen zufließenden Deponiegasentgelte rückstellungsmindernd zu berücksichtigen. Diese Auffassung steht auch im Einklang mit den steuerrechtlichen Vorschriften. Entsprechend Nr. 20 des BMF-Schreibens vom 25.07.2005 - IV B 2 - S 2137 - 35/05 (BStBl 2005 I S. 826) zur steuerbilanziellen Behandlung von Aufwendungen zur Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind künftige Vorteile aus der Gasverwertung bei der Rückstellungsbewertung mindernd zu berücksichtigen.

Nicht rückstellungsmildernd dürfen jedoch zukünftige Gebühreneinnahmen aus § 9 Landesabfallgesetz berücksichtigt werden. Die Erhebung von Gebühren ist zwar eine Soll-Vorschrift, gleichwohl nicht so rechtlich verbindlich, dass die o.g. Voraussetzungen als erfüllt gelten.

Rückstellungen im Zusammenhang mit dem Einheitslastenabrechnungsgesetz (Sitzung am 04.05.2011):

In seiner Email vom 26.01.2011 hat das MIK darauf hingewiesen, dass etwaige Rückzahlungsforderungen des Landes aufgrund des Einheitslastenabrechnungsgesetzes als laufender Aufwand des Haushaltsjahres zu buchen sind und eine Rückstellungsbildung daher ausgeschlossen ist. Als gesetzliche Grundlage dient § 11 Abs. 2 GemHVO, wonach Erträge und Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dies bedeutet im vorliegenden Fall, dass die

wirtschaftliche Verpflichtung bei Aufwendungen ohne Gegenleistung erst mit der Festsetzung etwaiger Rückzahlungsverpflichtungen durch Bescheid entsteht. Auch wenn teilweise die Meinung vertreten wird, dass diese Auffassung nicht dem Periodenprinzip gerecht wird, so hat die Email des MIK eine bindende Wirkung für die Kommunalaufsichten. Durch eine entsprechende konkretisierende Verfügung der Kommunalaufsichten wird die Auslegung für die Kommunen rechtlich bindend.

Rückstellungen/Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Einheitslastenabrechnungsgesetz (Sitzung am 14.12.2011):

Ergänzend zur der Sitzung vom 04.05.2011 wird klargestellt, dass die Kommunen nach Erhalt des Bescheides eine entsprechende Verbindlichkeit bilanzieren müssen. Die Aussage im Schnellbrief 154/2011 des Städte- und Gemeindebundes Nordrhein – Westfalen bezieht sich lediglich auf Rückstellungen, die für zukünftige Jahre gebildet werden sollen.

Drohverlustrückstellungen für Grabnutzungsgebühren (Sitzung am 04.05.2011):

Drohverlustrückstellungen für schwebende Geschäfte aus langfristigen Grabnutzungsrechten sind nach Ansicht des Arbeitskreises nicht zulässig, da das Tatbestandsmerkmal „Verluste“ des § 36 Abs. 5 GemHVO nicht erfüllt ist, wenn von Anfang an keine Gleichwertigkeitsvermutung vorliegt (vgl. auch 4. Auflage der Handreichung). Dieses ist regelmäßig bei der gebührenrechtlich geregelten Festsetzung der Grabnutzungsgebühren der Fall. Die „Unterdeckung“ ergibt sich nicht erst aus einem Ereignis, das nach Vergabe des Grabnutzungsrechts eintritt, sondern ist vielmehr in der Berechnungsmethode der Gebühr begründet.

Erstattungsverpflichtungen nach dem VLVG (Sitzung am 14.12.2011):

Soweit eine Kommune Beamte zu einem anderen Dienstherrn versetzt, sind die entsprechenden Erstattungsverpflichtungen als Sonstige Rückstellung zu passivieren. Da hiermit jedoch keine Veränderung der Ansprüche bzw. Verpflichtungen verbunden ist, besteht keine Veranlassung eine Neubewertung der Rückstellung mit dem künftigen Erfüllungsbetrag vorzunehmen. Vielmehr verbleibt es unabhängig vom Bilanzausweis bei der Bewertung nach den Bestimmungen für Pensionsrückstellungen. Das MIK weist ergänzend darauf hin, dass bei einem länderübergreifenden Dienstherrnwechsel nicht mehr § 107 BeamtVG, sondern der Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag maßgeblich ist.

Passivierung von umlagebezogenen Überschüssen bei Zweckverbänden (Sitzung am 14.12.2011):

Die GPA legt dar, dass bei Zweckverbänden teilweise Satzungsregelungen zur Spitzabrechnung der Umlage bestehen, die eine Rückstellung/Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz/im Jahresabschluss begründen können. Soweit es sich um kamerale Regelungen handelt, lässt sich i.d.R. keine Rechtsgrundlage für die Bilanzierung im NKF ableiten, denn die dafür entsprechenden haushaltsrechtlichen Regelungen sind nicht mehr in Kraft. Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn es sich in kameralen Satzungen um reine Verfahrensregelungen unter Einbeziehung einer Leistungsabrechnung nach § 19 Absatz 1 Satz 3 und 4 GkG NRW handelt, und beispielsweise eine Vorauszahlung auf die Umlage erfolgt ist und die Abrechnung zum Schluss des Haushaltsjahres bzw. in den drei nächsten Monaten des Folgejahres erfolgt. Es handelt sich dann um zur Eröffnungsbilanz/zum Jahresabschluss bilanzierungspflichtige Sachverhalte, die entsprechend abzubilden sind.

Demgegenüber handelt es sich bei der Satzungsbestimmung, „dass Überschüsse und Fehlbeträge spätestens im übernächsten Rechnungsjahr zu veranschlagen sind“, um eine kamerale Regelung, für die keine haushaltsrechtliche Grundlage mehr besteht. Hierdurch werden deshalb auch keine im Jahresabschluss bilanzierungspflichtigen Tatsachen ausgelöst, die den Ausweis einer Rückstellung oder Verbindlichkeit begründen.

Verbindlichkeiten

KfW-Programmkredit (Sitzung am 14.12.2011):

Das MIK weist darauf hin, dass es sich bei den KfW-Programmkrediten grundsätzlich um eine Förderung der Kommunen mit der Gewährung einer rückzahlbaren Zuwendung handelt. Die Vorschriften des § 86 GO zur Kreditaufnahme der Kommunen kommen daher nicht zur Anwendung. Die Programmkredite sind in der kommunalen Bilanz als Transferverbindlichkeiten auszuweisen.

Passive Rechnungsabgrenzung

Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Sitzung am 04.05.2011):

Die Ermittlung von Passiven Rechnungsabgrenzungsposten mittels Rückindizierung ist nicht zulässig.

Rechnungsabgrenzung Grabnutzungsrechte (Sitzung am 14.12.2011):

Die GPA weist darauf hin, dass einige Eigenbetriebe den Rechnungsabgrenzungsposten für Grabnutzungsrechte nicht in voller Höhe, sondern mit einem geringeren Betrag (z.B. zehn Prozent) bilanziert haben, wenn diese das NKF anwenden. Auch bei nach HGB-bilanzierenden Betrieben gilt keine andere Regelung. Dies ist nicht zulässig und entspricht auch nicht der Bilanzierung von Grabnutzungsrechten bei den Kommunen.

Buchführung

Bilanzierung von Treuhandverhältnissen (Sitzung am 17.11.2010):

Soweit das wirtschaftliche Eigentum der Vermögensgegenstände etc. bei der Kommune liegt werden Aufträge und Erträge über die Ergebnisrechnung der Kommune gebucht. Auch bei Treuhandvermögen nach § 160 BauGB liegt das wirtschaftliche Eigentum des Treugutes in der Regel bei der Kommune. Der Arbeitskreis ist sich deshalb darüber einig, dass es sachgerecht ist, die Erträge und Aufwendungen, die sich aus dem Treuhandverhältnis ergeben, in den Haushalt der Kommune aufzunehmen und keinen Schattenhaushalt zu führen. Rechtlich ist zudem keine andere Verfahrensmöglichkeit gegeben.

In Kommunen, die Treuhandverhältnisse bislang nicht im Haushalt berücksichtigt hatten, können sich (insbesondere bei Kommunen im HSK bzw. im sog. Nothaushaltsrecht) Probleme ergeben. Diese können durch die Buchungspflicht gegebenenfalls die Projekte nicht mehr umsetzen, bzw. Projekte nicht zu Ende führen.

Es wird als ausreichend erachtet, wenn die Aufwendungen und Erträge, die vom Treuhandnehmer unterjährig aufgezeichnet werden, am Jahresende in Summe (Erträge und Aufwendungen) gebucht werden, eine unterjährige Buchung bei der Kommune wird nicht als erforderlich angesehen.

Im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanzen wird die GPA zukünftig eine Abfrage aufnehmen, ob Treuhandverträge abgeschlossen wurden.

Verbuchung der nicht weitergeleiteten Mittel aus der Pauschale nach § 11 ÖPNVG im Jahresabschluss bei Schienenpersonenzweckverbänden (Sitzung am 04.05.2011):

Ein Schienenpersonenzweckverband erhält vom Zweckverband Nahverkehr eine SPNV-Pauschale nach § 11 ÖPNVG. Diese Pauschale muss der Schienenpersonenzweckverband lt. Zuwendungsbescheid zum Großteil an die Eisenbahnunternehmen zur Sicherstellung eines bedarfsgerechten SPNV-Angebotes weiterleiten. Max. 3 % der Pauschale kann der Schienenpersonenzweckverband für seine allgemeinen Ausgaben verwenden. Gem. § 11 Abs. 4 ÖPNVG dürfen nicht verausgabte Mittel sowie zurück erhaltene Mittel bis zu 6 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres für Zwecke des ÖPNV verausgabt werden. Bis dahin nicht verausgabte Mittel sind dem Land zu erstatten. Die erforderlichen Buchungen erfolgen über die Ergebnisrechnung. Nicht verausgabte Mittel sind im Jahresabschluss als PRAP auszuweisen, damit ist gewährleistet, dass im jeweiligen Jahr Aufwand und Ertrag ausgeglichen sind.

Alternativ können die nicht weitergeleiteten Mittel auch als Verbindlichkeiten passiviert werden. Im Folgejahr werden diese dann gegen die liquiden Mittel gebucht. Bei dieser Alternative erfolgt keine Buchung im Folgejahr über die Ergebnisrechnung.

Bei den Mittel handelt es sich nicht um durchlaufende Gelder bzw. fremde Finanzmittel, da es in der Entscheidung des Schienenpersonenzweckverbandes steht, an wen die Mittel weitergeleitet werden.

Verbuchung von Verkaufserlösen aus Grundstücksverkäufen (Sitzung am 14.12.2011):

Einzahlungen aus dem Verkauf von Grundstücken sind unabhängig von der Zuordnung der Grundstücke zum Anlage- oder Umlaufvermögen als investive Einzahlungen zu buchen. Der Investitionsbegriff ist unabhängig von der Unterscheidung in Anlage- und Umlaufvermögen zu sehen. In der Ergebnisrechnung darf als Ertrag oder Aufwand lediglich die Differenz aus Buchwert und Verkaufspreis gebucht werden.

Grundbesitzabgaben für eigene Grundstücke (Sitzung am 14.12.2011):

Auf Nachfrage einer Kommune hat IT.NRW per Email mitgeteilt, dass „die Steuern und Gebühren für die städtischen Liegenschaften auf den regulären Konten der Erträge und Aufwendungen nachzuweisen“ sind. Eine solche Verbuchung würde allerdings gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen, da solche Geschäftsvorfälle interne Leistungsbeziehungen darstellen und nicht in der Ergebnisrechnung ausgewiesen werden dürfen, deren Daten statistisch erfasst werden.

Die Bebuchung der Ergebnis- und Finanzrechnung kann unter Einbeziehung von finanzstatistischen Anforderungen erfolgen. Es müssen aber auch dann die haushaltsrechtlichen Bedingungen erfüllt werden.

In Anschluss an die Arbeitskreissitzung wurde durch das MIK Rücksprache mit IT.NRW gehalten, die zu folgenden Ergebnis geführt hat:

Die Grundsteuerpflicht der Gemeinde bei eigenen Liegenschaften führt haushaltsmäßig nicht zu Erträgen und Aufwendungen, die der Ergebnisrechnung und auch nicht zu Einzahlungen und Auszahlungen, die in der Finanzrechnung zu erfassen wären. In der Finanzstatistik sind daher unter den Erhebungsmerkmalen 5241/7241 auch keine Grundsteuerleistungen der Gemeinde zu erfassen. Soweit die Gemeinde interne Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig in den Teilergebnisrechnungen erfasst, kann darunter auch die eigene (interne) Grundsteuerpflicht fallen, z.B. als Ertrag und Aufwand aus internen Leistungsbeziehungen zwischen den Produktgruppen 521 und 611. Solche Erträge und Aufwendungen sind dann finanzstatistisch unter den Erhebungsmerkmalen 4811 und 5811 zu erfassen.

Korrektur von Eröffnungsbilanz und Jahresabschlüssen

Wesentlichkeit (Sitzung am 14.12.2011):

Seitens der Aufsichten stellt sich die Frage, ab wann eine Korrektur einzelner Bilanzpositionen, für die im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Eröffnungsbilanz eine Feststellung getroffen wurde, zwingend zu fordern ist. Eine pauschale Festlegung von Werten zum Beispiel anhand von Prozentsätzen zur Bilanzsumme ist nicht sachgerecht, da beispielsweise auch die Auswirkungen eines Bilanzierungsfehlers in den Folgejahren berücksichtigt werden müssen. Die Kommunalaufsichten müssen dies daher im Zuge ihres Einschreitermessens im Einzelfall entscheiden.

Korrektur der Eröffnungsbilanz (Sitzung am 03.02.2010):

Gemäß § 57 muss die Korrektur erst im Jahresabschluss erfolgen. Von den Kommunen kann daher nicht verlangt werden, bereits zu Beginn des Haushaltsjahres die Korrektur durchzuführen. Gleichwohl kann die Korrektur freiwillig bereits zu Jahresbeginn erfolgen, damit z.B. bereits für das betreffende Haushaltsjahr die Abschreibungen korrekt (auf Grundlage der korrigierten Werte) ermittelt werden.

Korrektur der Eröffnungsbilanz (Sitzung am 17.11.2010)

Das MIK weist darauf hin, dass nach § 57 Abs. 1 GemHVO NRW der korrigierte Wert im jeweiligen Jahresabschluss ausgewiesen werden muss. Nach § 95 Abs. 1 GO NRW ergibt sich, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild insbesondere auch der Vermögenslage vermitteln muss. Es ist daher der aktuelle Zeitwert anzusetzen (eine Zeitwertermittlung zum Eröffnungsbilanzstichtag ist zudem faktisch unmöglich (Inventur, etc.). Hierzu ist ein entsprechendes Wertermittlungsverfahren durchzuführen. In Fällen, in denen eine sachgerechte Wertermittlung zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorliegt, kann die Korrektur zum fortgeschriebenen Zeitwert des Eröffnungsbilanzstichtages erfolgen, soweit der fortgeschriebene Zeitwert den Anforderungen nach § 95 Abs. 1 GO NRW offensichtlich entspricht.

Nach den vorliegenden Erkenntnissen weicht die Praxis in den Kommunen hiervon häufig ab. Die Problematik jedoch, ob bisher aufgelaufene Abschreibungen nach einer Korrektur noch berücksichtigt werden müssen, ist nach dieser Vorgehensweise erledigt.

Soweit Fehler erst nach bereits abgelaufener Frist (§ 92 Abs.7 GO NRW) festgestellt werden, müssen diese ergebniswirksam korrigiert werden. Eine Korrektur gegen die allgemeine Rücklage würde gegen die GoB verstoßen und ist daher nicht zulässig.

Korrektur von Jahresabschlüssen (Sitzung am 10.12.2012):

Im Rahmen der Aufstellungen und / oder Prüfung von Jahresabschlüssen kommt es dazu, dass Fehler entdeckt werden, die ihren Ursprung in einem Vorjahresabschluss oder in der Eröffnungsbilanz haben.

In der GemHVO ist lediglich eine Regelung für die Korrektur von Fehlern in der Eröffnungsbilanz in den ersten vier Jahresabschlüssen getroffen. Mangels eigenständiger Regelungen im NKF für alle übrigen Fallgestaltungen erfolgt die Vorgehensweise entsprechend den handels-/steuerrechtlichen Grundsätzen:

1. Korrektur von fehlerhaften Jahresabschlüssen
 - a. Fehler, die sich nicht auf das Ergebnis ausgewirkt haben, sind erfolgsneutral (über die allgemeine Rücklage) zu korrigieren.
 - b. Fehler, die sich auf das Ergebnis ausgewirkt haben, sind erfolgswirksam zu korrigieren.

- c. Fehler, die sich durch falsche Abschreibungsbeträge auf das Ergebnis ausgewirkt haben, sind nicht im Einmalbetrag erfolgswirksam zu korrigieren. Anders ausgedrückt: Abschreibungen dürfen lediglich für die Zukunft korrigiert werden, nicht für die Vergangenheit.

Grundsätzlich wird ein Fehler in laufender Rechnung korrigiert. Die Rückwärtsrechnung ist nur in Ausnahmefällen erforderlich (z. B. bei einem nichtigen Jahresabschluss), sie kann aber freiwillig durchgeführt werden.

- 2. Berichtigungen von korrigierten Eröffnungsbilanzen nach dem vierten Jahresabschluss

Eine erforderliche Berichtigung einer nach § 57 GemHVO fehlerhaft durchgeführten Eröffnungsbilanzkorrektur wird entsprechend den oben aufgestellten Grundsätzen für die Korrektur in Jahresabschlüssen erfolgsneutral „zurückgedreht“, da die zunächst durchgeführte Korrektur ebenfalls erfolgsneutral durchgeführt wurde. Die Berichtigung der zuvor gebuchten Korrektur erfolgt mit demselben Betrag.

- 3. Korrektur von Fehlern aus der Eröffnungsbilanz nach dem vierten Jahresabschluss

Entsprechend der Ausführungen zur Korrektur von fehlerhaften Jahresabschlüssen sind Fehler, die sich nicht auf das Ergebnis ausgewirkt haben, erfolgsneutral zu korrigieren. Fehler in der Eröffnungsbilanz sind nie mit einer fehlerhaften Aufwands- oder Ertragsbuchung verbunden. Sie haben sich auch nicht auf den Überschuss in der Ergebnisrechnung ausgewirkt, da vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz keine Ergebnisrechnung existierte. Daher sind auch nach dem Vierjahreszeitraum des § 57 GemHVO entdeckte Fehler der Eröffnungsbilanz nach den handels- und steuerrechtlichen Korrekturvorschriften erfolgsneutral durch Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage zu berichtigen.

Es erfolgt eine Korrektur in laufender Rechnung, die Eröffnungsbilanz wird nicht mehr korrigiert.

Einzelthemen

Kreise

Umgang mit kameralen Pensionsrücklagen im Rahmen des NKF (Sitzung am 28.04.2009 und 03.09.2009):

Von einem Kreis kam die Anfrage, ob die vor der NKF-Umstellung in den Versorgungsfonds eingezahlten Mittel, die derzeit nicht benötigt werden, über eine Minderung der Umlage an die Kommunen zurückgegeben werden können, ohne damit die Ausgleichsrücklage zu berühren.

Da keine Verpflichtung des Kreises besteht, die Mittel an die Kommunen zurückzuzahlen, ist eine Berücksichtigung in der Bilanz als Verbindlichkeit oder Rückstellung nicht möglich. Insofern wird seitens des Arbeitskreises keine Möglichkeit gesehen, die Rückzahlung ohne Belastung des Haushalts vorzunehmen.

Spitzabrechnung der Jugendamtsumlage im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten (Sitzung am 03.09.2009):

Eine Spitzabrechnung der Jugendamtsumlage ist im Umlageverfahren nicht vorgesehen. Dementsprechend kommt auch keine Bilanzierung von Forderungen, Rückstellungen oder Verbindlichkeiten für den Überschuss/Fehlbetrag der Kreisumlage in Betracht.

Zweckverbände

Eröffnungsbilanzen Zweckverbände (Sitzung am 23.06.2010):

a) Befreiung von der Eröffnungsbilanzerstellung

Bei Sparkassenzweckverbänden als Träger von Sparkassen muss im Einzelfall geprüft werden, ob Vermögen oder Schulden außerhalb der Sparkasse (die nicht zu bilanzieren ist) vorliegen, um daraus eine Pflicht zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz für den Sparkassenzweckverband abzuleiten. Der jeweilige Status, z.B. kein Vermögen, ist durch die für die Sparkasse zuständige Prüfinstanz schriftlich zu bestätigen und der Aufsichtsbehörde vorzulegen. Dieses stellt die gesetzlich erforderliche Anzeige im Sinne der Gemeindeordnung dar. Entsprechend ist auch

jährlich hinsichtlich der Haushaltsplanung und des Jahresabschlusses zu verfahren. Inwieweit auch andere Zweckverbände ohne eigenes Vermögen oder Schulden bestehen, die von der Pflicht zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz befreit werden könnten, konnte nicht abschließend geklärt werden. Maßgeblich für die Handhabung wie bei den Sparkassenzweckverbänden ist, dass die Zweckverbände tatsächlich keinen eigenen Haushalt bewirtschaften, d.h. kein Vermögen oder Schulden bestehen und ihnen jährlich keine Erträge und Aufwendungen zugerechnet werden können sowie keine Zahlungsleistungen von diesen durchgeführt werden.

b) Eröffnungsbilanzstichtag

In Anlehnung an die haushaltsrechtlichen Regelungen und an die handelsrechtlichen Bestimmungen (§ 242 HGB) ist die Eröffnungsbilanz auf den Zeitpunkt der Gründung zu erstellen.

Sinngemäße Anwendung der GO/GemHVO nach dem GkG (Sitzung am 04.05.2011):

Eine Eigenkapitalentnahme ist bei Zweckverbänden nicht möglich und nicht zulässig. Auch die Schwellenwerte gemäß § 76 GO gelten bei Zweckverbänden, eine andere Handhabung ist nicht zulässig.

Abstimmung Vorgehensweise überörtliche Prüfung von Eröffnungsbilanzen von Zweckverbänden bei anstehender bzw. vollzogener Auflösung des Zweckverbandes (Sitzung am 14.12.2011):

Vermeehrt erreichen Anfragen die GPA NRW, inwiefern aufgrund der anstehenden Auflösung oder bereits vollzogenen Auflösung von Zweckverbänden aus Gründen der Wirtschaftlichkeit und Praktikabilität auf die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanzen verzichtet werden kann. Hierzu wird in der Arbeitsgruppe folgendes festgelegt:

1. In jedem Fall ist zunächst eine Eröffnungsbilanz für den Zweckverband zu erstellen und örtlich zu prüfen.
2. Darüber hinaus besteht auch eine grundsätzliche Pflicht zur überörtlichen Prüfung. Hierauf kann in begründeten Einzelfällen in Abstimmung mit der Kommunalaufsicht verzichtet werden.

Das MIK wies im Anschluss auf die Sitzung darauf hin, dass die Umsetzung der Aufstellungspflicht bei einem Zweckverband immer nur durch die unmittelbar zuständige Aufsichtsbehörde beantwortet werden sollte. Dabei sollte grundsätzlich akzeptiert werden, dass bei einer bereits vollzogenen Auflösung eines Zweckverbandes die „Schlussabrechnung“ als alleiniger Vermögens- und Schuldennachweis im Sinne der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ausreichend ist.

Eigenbetriebe / eigenbetriebsähnliche Einrichtungen

Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren (Sitzung am 04.05.2011):

Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren werden nunmehr vermehrt bei Eigenbetrieben angewandt. Es handelt sich um ein anerkanntes Verfahren, von daher bestehen keine Bedenken es zu akzeptieren.

Kapitalrückzahlungen (Sitzung am 10.12.2012):

Die Kommunen dürfen gemäß § 10 Abs. 4 EigVO das Eigenkapital aus dem Eigenbetrieb zum Zwecke der Rückzahlung vermindern, wenn durch diese Verminderung die Aufgabenerfüllung und die erforderliche Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs nicht gefährdet sind.

Eine (Kapital)Rückzahlung des Stamm/Grundkapitals (= effektive Kapitalherabsetzung) führt zu einer Verminderung des Beteiligungswertes bei der Mutter.

Wird aus den Rücklagen Kapital zurückgezahlt ist entscheidend, ob diese Rücklagen aus Einlagen der Gesellschafter oder aus Gewinnen gefüllt wurden: Wird eingelegtes oder zugezahltes Kapital (unabhängig davon, ob es eine Sacheinlage, Geldeinlage oder Zuzahlung nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB war) von der Tochter an die Kommune zurückgezahlt, liegt ein erfolgsneutraler Vorgang vor, der zu einer Verminderung der Anschaffungskosten der Finanzanlage in der städtischen Bilanz führt (Buchung: Liquide Mittel an Finanzanlage).

Wurde von der Kommune als Gesellschafterin in der Vergangenheit keine Einlage geleistet und wird Kapital aus Rücklagen von der Tochter an die Mutter zurückgeführt, führt dieser Vorgang bei der Mutter zu einem Ertrag.

Ein Problem besteht jedoch hinsichtlich der Bewertung der Finanzanlagen in der Eröffnungsbilanz nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode. Im Rahmen dieser Bewertung wurde das komplette Eigenkapital gespiegelt. Somit sind in dem Wertansatz für die Finanzanlage auch alle Rücklagen enthalten, die aus Gewinnen und nicht aus Einlagen entstanden sind. Wird nun eine Rückzahlung aus Gewinnrücklagen vorgenommen (also keine Kapitalherabsetzung aus Stammkapital), würde nach den oben genannten Grundsätzen der Wert der Finanzanlage nicht gemindert. Im Sonderfall der Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode gilt jedoch der komplette Bestand des Eigenkapitals inkl. der Rücklagen als Anschaffungswert der Beteiligung in der kommunalen Bilanz. Folglich muss eine Rückzahlung des im Rahmen der Bewertung nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode berücksichtigten Eigenkapitals als Minderung der Anschaffungskosten der Finanzanlage der Kommune gewertet werden, da keine Unterteilung in Stammkapital, eingelegtem Kapital und Kapital aus Gewinnen des Betriebes vorgenommen wurde. Umgekehrt wird die Entnahme von Kapital, das den in der kommunalen Bilanz aktivierten Anschaffungswert übersteigt, ertragswirksam verbucht.

Fragestellungen zum NKFVG (Sitzung am 10.12.2012):

§ 75 Abs. 3 / § 76 Abs. 1 GO

Wird durch Buchungen außerhalb der Ergebnisrechnung (z.B. Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage gemäß § 43 Abs. 3 GemHVO) die allgemeine Rücklage verringert, löst dies keine Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus.

Die Begrenzung der Ausgleichsrücklage auf 1/3 des Eigenkapitals beginnt mit dem Zeitpunkt der Verwendung des Jahresergebnisses und gilt ausschließlich für den Fall der Zuführung von Jahresüberschüssen. Durch Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage ohne Berührung der Ergebnisrechnung kann im Einzelfall die Höhe der Ausgleichsrücklage über 1/3 des Eigenkapitals liegen.

§ 1 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO

Die Bestimmung bezieht sich auf alle Unternehmen, Einrichtungen und Betriebe, unabhängig von der Höhe des kommunalen Anteils an der Beteiligung.

§ 2 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO

Das Jahresergebnis ist rechentechnisch entsprechend der Schritte in der Vorschrift zu ermitteln. Die fehlende Änderung in Nummer 5 ist ein redaktionelles Versehen, so dass wie bisher die Beträge von Nummer 3 und 4 das Jahresergebnis nach Nummer 5 bilden.

§ 11 Abs. 2 GemHVO

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, die in einem Leistungsbescheid (= Verwaltungsakt) festgesetzt sind, ist grundsätzlich eine Einzelfallbetrachtung notwendig. Allgemein gilt folgender Rahmen:

Die Regelung findet lediglich bei Erträgen und Aufwendungen ohne Gegenleistung Anwendung.

Der Erfüllungszeitpunkt ist identisch mit dem im Bescheid geregelten Wirksamkeitszeitpunkt, d.h. ist im Leistungsbescheid ein Zeitpunkt definiert, auf den sich die Leistung bezieht, so erfolgt auch die wirtschaftliche Zuordnung zu diesem Zeitpunkt. Lediglich in den Fällen, in denen im Bescheid kein Wirksamkeitszeitraum definiert wurde, ist auf die Fälligkeit abzustellen. Werden beispielsweise Leistungen der Grundsicherung für den Monat Januar im Dezember ausgezahlt, so ist der Aufwand dem Monat Januar als Erfüllungszeitpunkt zuzuordnen.

Das Wertaufhellungsprinzip findet weiterhin Anwendung.

§ 28 Abs. 1, § 34 Abs. 1 GemHVO

Die Frist für die körperliche Inventur ist von drei auf fünf Jahre verlängert worden. Die Regelung über die Inventur von Festwerten wurde jedoch nicht angepasst, die Frist beträgt weiterhin drei Jahre.

Das MIK wird klären, wie hiermit umzugehen ist.

§ 29 Abs. 3, § 33 Abs. 4, § 35 Abs. 2 GemHVO

Mit der Neuregelung der Behandlung von geringwertigen Vermögensgegenständen (GVG) ist keine Einschränkung der bisherigen Bilanzierungswahlrechte verbunden, sondern es erfolgt eine weitere Vereinfachung. Die Wahlrechte wurden um die Möglichkeit des Verzichts auf die Erfassung von GVGs mit einem Wert bis 410 Euro erweitert.

Wird von der Möglichkeit der Aufwandsbuchung/Sofortabschreibung kein Gebrauch gemacht, kann alternativ die Einzelerfassung der GVGs in Inventarlisten und die Bilanzierung auf einem Sammelposten erfolgen. Insofern bestehen auch für den Fall der Aktivierung der GVGs vereinfachte Anforderungen.

Die Anschaffung von GVGs führt zu Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit, unabhängig von der Ausübung der Vereinfachungswahlrechte.

§ 42 Abs. 1 Satz 2 GemHVO

In § 42 wurde die Ergänzung aufgenommen dass auch bei Sachleistungen mit Gegenleistungsverpflichtung, z.B. aus dem Wechsel des Straßenbulasträgers aufgrund einer Umstufung einer Straße, die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens zulässig ist. Nach örtlicher Fallgestaltung und nach der Zwecksetzung kann der v. g. Sachverhalt auch als Vermögensabgang gemäß § 43 Abs. 3 direkt mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden.

§ 43 Abs. 3 GemHVO

Mit der Regelung soll erreicht werden, dass Geschäftsvorfälle, die nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen sind, keine Auswirkung auf das Jahresergebnis entfalten.

Zu diesen Geschäftsvorfällen zählen außerplanmäßige Abschreibungen auf Finanzanlagen sowie Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen.

Die Pflicht zur erfolgsneutralen Verbuchung der Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang von Vermögensgegenständen bezieht sich insbesondere auf Einzelverkäufe von Vermögensgegenständen, die bisher von der Kommune genutzt wurden, z.B. den Verkauf eines Schulgebäudes. Nicht erfasst werden Geschäfte der laufenden Verwaltungstätigkeit, wie z.B. der Verkauf von unbebauten Wohn- und Gewerbegrundstücken. Verluste oder Gewinne aus diesen Verkäufen sind weiterhin über die Ergebnisrechnung zu buchen.

Die erfolgsneutrale Verbuchung ist unabhängig von der Zuordnung der Vermögensgegenstände zum Anlage- oder Umlaufvermögen. Erfolgt aufgrund der Veräußerungsabsicht die Umbuchung eines bisher genutzten Vermögensgegenstandes in das Umlaufvermögen und ist infolge des hier geltenden Niederstwertprinzips eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, so ist dieser Aufwand ebenfalls erfolgsneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen.

Die Regelung findet auch beim Abgang nicht mehr benötigter Gebäude durch Abriss Anwendung.

Übergangsregelungen

Betreffend Artikel 8, § 4 NKFVG wird auf den Erlass des MIK vom 14.12.2012 sowie auf des Schreiben des Städte- und Gemeindebundes vom 24.10.2012 (Schnellbrief 155-2102) verwiesen.

Wird von der nach Artikel 11 NKFVG bestehenden Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Vorschriften bereits auf den Jahresabschluss 2012 anzuwenden, so sind alle und nicht nur einzelne Paragraphen anzuwenden.

Gesamtabschluss

Konsolidierungszeitpunkt (Sitzung am 10.12.2012)

Nach den Erfahrungen der GPA besteht bei einzelnen Kommunen Unsicherheit in Bezug auf die Festlegung des Konsolidierungszeitpunktes. Die Konsolidierung kann wahlweise auf den Zeitpunkt des Erwerbs oder den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung erfolgen.

Unter dem Zeitpunkt des Erwerbs ist im kommunalen Gesamtabschluss der fiktive Erwerbszeitpunkt, also der Stichtag der Eröffnungsbilanz zu verstehen. Hat die Kommune beispielsweise zum 01.01.2007 auf das NKF umgestellt, so erfolgt die Konsolidierung im Gesamtabschluss auf den 01.01.2007. Der Vorteil der Konsolidierung auf den Erwerbszeitpunkt besteht darin, dass eine Neubewertung grundsätzlich nicht erforderlich ist, da die Bewertungen aus der gutachterlichen Ermittlung zum Zwecke der Eröffnungsbilanzerstellung übernommen werden können. Aus diesem Grund wird die Konsolidierung auf den Zeitpunkt des Erwerbs vom Modellprojekt empfohlen. Bezüglich der Fortschreibung der Konsolidierung auf den Gesamtabschlussstichtag wird auf die Praxisbeispiele im Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses, 4. Aufl., S 144 f., verwiesen.

Wird der Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung als Konsolidierungszeitpunkt gewählt, erfolgt die Konsolidierung auf den 01.01.2010. Die Konsolidierung auf den Beginn des ersten Jahres der Gesamtabschlusserstellung ist zwingend notwendig, da ansonsten keine Gesamtergebnisrechnung für das erste Jahr erstellt werden könnte. Bei der Konsolidierung auf den Zeitpunkt des Erwerbs ist grundsätzlich eine Neubewertung des Vermögens notwendig.

Umgliederung und Bewertungsanpassungen von Sonderposten im Gesamtabschluss (Sitzung am 10.12.2012):

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit sind gemäß § 50 Abs. 1 GemHVO i.V.m. § 300 und § 308 HGB im Gesamtabschluss ein einheitlicher Ausweis und eine einheitliche Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden nach den Vorschriften der Mutter, also der Kommune, vorzunehmen. Dies betrifft auch den Ausweis und die Bewertung der Sonderposten.

1. Ertrags- und Baukostenzuschüsse

In den kommunalen Sondervermögen und Gesellschaften sind häufig erhaltene Ertragszuschüsse und Baukostenzuschüsse bilanziert. Diese Zuschüsse wurden bis zum Jahr 2003 mit einem pauschalen Satz von fünf Prozent jährlich aufgelöst. Dies entspricht einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren, tatsächlich beträgt die Nutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände i.d.R. 30-50 Jahre.

Im Gesamtabschluss gelten für diese Zuschüsse die Bestimmungen des § 43 Abs. 5 GemHVO. Demnach erfolgt die Auflösung der Sonderposten entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes. Hieraus ergeben sich zum einen die Notwendigkeit der Einzelzuordnung der Sonderposten zu Vermögensgegenständen und zum anderen die Bindung der Auflösung des Sonderpostens an die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes. Entsprechend ist daher eine Bewertungsanpassung der Sonderposten im Gesamtabschluss vorzunehmen, soweit die Wertabweichung für das Gesamtbild wesentlich ist.

Die Einzelzuordnung zu Vermögensgegenständen würde beim zu konsolidierenden Betrieb zu einem erheblichen Aufwand führen, da dort eine gesonderte Anlagen- und Sonderpostenbuchhaltung erfolgen müsste. Unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsaspekten erscheint eine pauschale Auflösung der Sonderposten, unter Berücksichtigung der Gesamtnutzungsdauer der Vermögensgegenstände, ohne Einzelzuordnung, für die Gesamtabschlusserstellung vertretbar. Grundsätzlich sollte bei der Auflösung der

Sonderposten die Gesamtnutzungsdauer je Vermögensart zugrunde gelegt werden. Sofern hierzu keine ausreichenden Daten vorliegen, kann hilfsweise die Ermittlung anhand der durchschnittlichen Nutzungsdauer (gewogener Durchschnitt) erfolgen. Die Anwendung der Vereinfachung ist im Anhang anzugeben und zu begründen.

2. Zweckgebundene Rücklagen

In den Jahresabschlüssen der Eigenbetriebe werden regelmäßig zweckgebundene Rücklagen im Eigenkapital ausgewiesen. Hierbei handelt es sich um Zuschüsse, die nach der EigVO (alte Fassung) i. V. m. HGB als zweckgebundene Rücklagen ausgewiesen werden konnten und nicht aufgelöst wurden. Erst mit Änderung der EigVO sind die Zuwendungen als Sonderposten in den Jahresabschlüssen der Eigenbetriebe auszuweisen. Die vor Änderung der EigVO erhaltenen Zuwendungen werden i.d.R. weiterhin als zweckgebundene, nicht aufzulösende Rücklagen ausgewiesen.

Aus Konzernsicht sind diese Zuwendungen gemäß § 43 Abs. 5 GemHVO als Sonderposten für Zuwendungen auszuweisen. Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Insofern ist eine Umgliederung der zweckgebundenen Rücklage im Gesamtabschluss notwendig. Dabei ist eine Aufteilung auf die Positionen Sonderposten und allgemeine Rücklage vorzunehmen, da die Zuwendungen nicht in voller Höhe den Sonderposten nach der GemHVO entsprechen. Der Teil der zweckgebundenen Rücklage, der nach der Regelung des § 43 GemHVO zum Gesamtabschlussstichtag bereits aufgelöst wäre, ist dem Eigenkapital zuzuordnen. Der restliche Betrag ist als Sonderposten auszuweisen und über die Restnutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände aufzulösen. Die Ermittlung der Höhe des Sonderpostens kann vereinfachend entsprechend der Vorgehensweise bei den Ertrags- und Baukostenzuschüssen anhand der durchschnittlichen Nutzungsdauer ohne Einzelzuordnung erfolgen.