

Empfehlungen zur Erstellung einer Bilanzierungsrichtlinie

- Stand 31. März 2006 -

Empfehlungen zur Erstellung einer Bilanzierungsrichtlinie

Gliederung	<u>Seite</u>
1. Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs / der Verwaltung und dessen / deren Erweiterung.....	1
2. Immaterielle Vermögensgegenstände	2
2.1 Datenverarbeitungssoftware.....	2
2.2 Immaterielle Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen	4
2.3 Gezahlte Investitionskostenzuschüsse als Nutzungsberechtigter	5
2.4 Eigentum an Einrichtungen des Brandschutzes	6
2.5 Sonstige Zuwendungen	7
3. Sachanlagen.....	7
3.1 Wald.....	7
3.2 Gebäude	8
3.3 Straßen	8
3.4 Umstufung von Straßen.....	10
3.5 Übertragung von Schulgebäuden	11
4. Finanzanlagen	11
4.1 Stiftungen.....	11
4.2 Eigenbetriebe.....	12
4.3 Zweckverbände	12
5. Vorräte	13
5.1 Unfertige Leistungen.....	13
6. Forderungen	14
6.1 Erfassung der Forderungen.....	14
6.2 Wertberichtigungen auf Forderungen	14
6.3 Verrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten	15
7. Kassen bei Ortsgemeinden und Verbandsgemeinden	15
8. Sonderposten	16
8.1 Ansatz der Sonderposten	16
8.2 Sonderposten für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens	17
8.3 Einstellung von Zuwendungen in die zweckgebundene Rücklage	17
8.4 Grabnutzungsentgelte	18
9. Rückstellungen	18
9.1 Ehrensold.....	18
9.2 Rückstellungen für Altersteilzeit.....	19
9.3 Urlaubsrückstellungen	19

1. Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs / der Verwaltung und dessen / deren Erweiterung

Ingangsetzungsaufwendungen sind alle Aufwendungen, die während der Anlaufphase durch den erstmaligen Aufbau der Innen- und Außenorganisation und durch die Bereitstellung des Betriebs / der Verwaltung für die Aufnahme einer geregelten Leistungserbringung ausgelöst werden und die weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten von aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen darstellen noch als aktive Rechnungsabgrenzungsposten bilanzierungsfähig sind. Bei der Gemeinde können Ingangsetzungsaufwendungen u.a. vorkommen bei der Ausgliederung von einzelnen Leistungsbereichen in Sondervermögen mit gesonderter Rechnungslegung.

Erweiterungsaufwendungen sind alle Aufwendungen, die zu einem beliebigen Zeitpunkt nach dem Ende der Anlaufphase getätigt werden und durch die räumliche oder sonstige Erweiterung des Geschäftsbetriebs / der Verwaltung ausgelöst werden und die weder Anschaffungs- oder Herstellungskosten von aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen darstellen noch als aktive Rechnungsabgrenzungsposten aktivierungsfähig sind. Es handelt sich somit grundsätzlich um Aufwendungen, die Ingangsetzungsaufwendungen wären, wenn es den bisherigen Betrieb / Verwaltungsbereich noch nicht gäbe, und durch eine Betriebserweiterung / Verwaltungserweiterung verursacht sind. Der Begriff der Erweiterung des Geschäftsbetriebs / der Verwaltung ist eng auszulegen. Es können grundsätzlich nur solche Maßnahmen aktiviert werden, die zeitlich abgrenzbar, von außerordentlicher Art sowie von wesentlicher Bedeutung sind, und die nicht nur der Rationalisierung, Umstrukturierung, Verlagerung oder Intensivierung eines Betriebs / einer Verwaltungseinheit dienen.

Typische Erweiterungen der Verwaltung können in der Übernahme neuer Verwaltungsaufgaben bestehen.

Die Aktivierung darf nur im Jahr des Entstehens der Aufwendungen erfolgen. Da es sich lediglich um eine Bilanzierungshilfe und nicht um ein Aktivierungsgebot handelt, können auch nur Teile der Aufwendungen aktiviert werden.

Die aktivierten Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen sind in jedem folgenden Haushaltsjahr mit einem Viertel aufwandswirksam aufzulösen.

2. Immaterielle Vermögensgegenstände

2.1 Datenverarbeitungssoftware

Entgeltlich erworbene Datenverarbeitungssoftware ist als immaterieller Vermögensgegenstand in der Kontenart 011 „Gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ des landeseinheitlichen Kontenrahmenplans auszuweisen.

Hinsichtlich der bilanziellen Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems verweisen wir im Einzelnen auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2005 zu einer Anfrage des Ministeriums der Finanzen Rheinland-Pfalz vom 04. November 2005. Die Einführung eines neuen doppischen Haushalts- und Rechnungswesens kann als vergleichbarer Sachverhalt angesehen werden, sofern die Prämissen, die in dem Schreiben aufgeführt sind, vorliegen.

Exkurs:

Tenor des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2005:

- Software ist bei einem entgeltlichen Erwerb ein aktivierungspflichtiger immaterieller Vermögensgegenstand;
- Grundsätzlich bilden alle Module wegen ihres einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs ein Softwaresystem und sind daher als einheitlicher Vermögensgegenstand zu bilanzieren;
dies gilt auch, wenn die Module zu unterschiedlichen Zeitpunkten oder von unterschiedlichen Herstellern angeschafft wurden;
eine Ausnahme bilden lediglich die Module, die selbstständig nutzungsfähig sind;
- bei dem Erwerb einer Standardsoftware und ihrer Implementierung handelt es sich grundsätzlich immer um einen einheitlichen Anschaffungsvorgang; dies gilt auch dann, wenn die Implementierung mit eigenen Mitarbeitern durchgeführt wird;
eine Ausnahme besteht lediglich dann, wenn Änderungen am Quellcode vorgenommen werden; dann handelt es sich um einen Herstellungsvorgang und die damit verbundenen Aufwendungen sind nicht aktivierungsfähig;
ein Indiz für wesentliche Änderungen am Quellcode ist gegeben, soweit diese Auswirkungen auf die zivilrechtliche Gewährleistung des Software-Herstellers haben.
- Anpassungen an die gemeindlichen Erfordernisse (Customizing) sind nicht als Herstellungsvorgang zu beachten, da dies grundsätzlich ohne eigene Programmierung erfolgt.
- Bei der Zuordnung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung der Software ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

- o Planungskosten sind aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten, sofern sie nach der Kaufentscheidung anfallen und im direkten Zusammenhang mit der anzuschaffenden Software stehen.
- o Implementierungskosten
Aufwendungen für das Customizing sind grundsätzlich aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten.
Eigenleistungen, die mit der Anschaffung im direkten Zusammenhang stehen und einzeln zugeordnet werden können, sind aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten;
Aufwendungen für die Anpassung der Software, die über das Customizing hinausgehen und eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung der Software darstellen, sind Herstellungskosten und bei der Eigenherstellung wegen des Aktivierungsverbots als laufende Aufwendungen des Haushaltsjahres zu betrachten.
- o Bei den Aufwendungen für nachträglich angeschaffte Module handelt es sich um nachträgliche Anschaffungskosten des Vermögensgegenstands „Softwaresystem“, da die Module nach ihrer Integration unselbstständige Teile des Softwaresystems sind. Ein neuer Vermögensgegenstand ist nur dann anzunehmen, wenn eine völlige Neukonzeption der Software und der dafür erforderlichen Hardwareumgebung stattfindet.
- o Wartungskosten für eine tief greifende Überarbeitung der bisherigen Programmversion im Sinne eines Generationenwechsels können im Einzelfall aktivierungsfähig sein. Ein Hinweis auf die Aktivierungsfähigkeit ist insbesondere gegeben, wenn eine neue Lizenz vergeben wird, eine wesentliche Funktionserweiterung der Software vorliegt und die Datenmigration auf die neue Programmversion notwendigerweise erfolgen muss.
- o Nicht aktivierungsfähige Herstellungskosten liegen insbesondere dann vor, wenn eine neue Individualsoftware durch das Personal der Gemeinde oder durch Subunternehmer im Rahmen von Dienstverträgen erstellt wird und die Gemeinde das Herstellerrisiko selbst trägt.
- o Aufwendungen, die vor der Anschaffung anfallen, sind Aufwand des betreffenden Haushaltsjahrs.
- o Schulungskosten sind laufender Aufwand des Haushaltsjahrs, in dem die Aufwendungen anfallen.
- o Wartungskosten sind grundsätzlich als laufende Aufwendungen zu behandeln. Zur Ausnahme siehe oben. Eine Ausnahme ist dann gegeben, wenn in den Wartungskosten ein verdeckter Kaufpreis enthalten ist. In diesem Fall ist der Kaufpreis zu schätzen und zu aktivieren. Ein verdeckter Kaufpreis ist insbe-

sondere dann zu vermuten, wenn die Wartungskosten branchenunüblich hoch und einmalige Lizenzkosten nicht zu zahlen sind.

- o Aufwendungen, die im Rahmen von Pilotanwendungen anfallen, sind laufender Aufwand des jeweiligen Haushaltsjahrs.
- o Aufwendungen der Datenmigration sind laufender Aufwand des Haushaltsjahrs.

2.2 Immaterielle Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen

Als „Immaterielle Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen“ sind geleistete Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Zuwendungsempfängers, an denen der Zuwendungsgeber kein Nutzungsrecht erwirbt, zu erfassen, wenn der Zuwendungsempfänger dem Zuwendungsgeber eine mehrjährige zweckgebundene Verwendung des geförderten Vermögensgegenstands zusichert (§ 38 Abs. 1 GemHVO 1. Variante).

Die „Immateriellen Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen“ sind in der Kontenart 012 unter den immateriellen Vermögensgegenständen des landeseinheitlichen Kontenrahmenplans auszuweisen.

Die Abschreibung der „Immateriellen Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen“ erfolgt ausschließlich über den Zeitraum der vereinbarten Zweckbindung. Die Zweckbindung kann sich sowohl aus einer Vereinbarung zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger als auch aus allgemeinen Bedingungen für die Zuwendungsgewährung sowie aus sonstigen Rechtsgrundlagen ergeben. Erfolgt keine mehrjährige Zweckbindung der geleisteten Zuwendung, dann ist die Bilanzierung eines immateriellen Vermögensgegenstands ausgeschlossen; bei der geleisteten Zuwendung handelt es sich dann um laufenden Aufwand des Haushaltsjahres.

Erfolgt die Zuwendung nicht für die Anschaffung eines Vermögensgegenstands, sondern für eine mehrjährige Förderung von laufenden Aufwendungen, dann ist diese Zuwendung unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

Besteht die Zuwendung nicht in einer Geldleistung sondern in einer Sachleistung (z.B. Hingabe eines im Anlagevermögen ausgewiesenen Vermögensgegenstands: Grundstück oder Gebäude zur Förderung des Sports oder zur kulturellen Förderung), und ist keine mehrjährige Zweckbindung zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger vereinbart, dann ist der Vermögensgegenstand im laufenden Haushaltsjahr in Abgang zu stellen. In Höhe des Restbuchwerts ist ein Verlust aus einem Anlagenabgang ggf. ein laufender Aufwand aus der Förderung eines bestimmten Zwecks zu zeigen.

Sofern eine mehrjährige Zweckbindungsfrist zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger vereinbart wurde, ist in Höhe des Restbuchwerts des hingegebenen Vermögensgegenstands ein „Immaterieller Vermögensgegenstand aus geleisteten Zuwendungen“ zu bilden. Die Um-

buchung des Vermögensgegenstands von den Sachanlagen zu den immateriellen Vermögensgegenständen erfolgt dann im laufenden Haushaltsjahr ergebnisneutral.

2.3 Gezahlte Investitionskostenzuschüsse als Nutzungsberechtigter

Als „gezahlte Investitionskostenzuschüsse“ sind geleistete Zuwendungen an Dritte für die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstands zu erfassen, wenn zwischen Zuwendungsgeber und Zuwendungsempfänger eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung in Form einer Nutzungsberechtigung an dem bezuschussten Vermögensgegenstand vereinbart wurde.

Die gezahlten Investitionskostenzuschüsse sind in der Kontenart 013 „Gezahlte Investitionszuschüsse Nutzungsberechtigter“ unter den immateriellen Vermögensgegenständen des landeseinheitlichen Kontenrahmenplans auszuweisen.

Die Abschreibung der Investitionskostenzuschüsse erfolgt grundsätzlich über die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands. Wurde die Gegenleistung des Zuwendungsempfängers an den Zuwendungsgeber befristet vereinbart, erfolgt die Abschreibung über die Laufzeit der Gegenleistungsverpflichtung, sofern diese kürzer als die Restnutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands bemessen ist.

Die Gemeinden haben in einigen Fällen mit einem Energieversorger einen Beleuchtungsvertrag abgeschlossen, wonach die Beleuchtungsanlagen mit allem Zubehör im zivilrechtlichen Eigentum des Energieversorgers stehen, jedoch sowohl die Kosten der Unterhaltung als auch die der Herstellung von der Gemeinde zu tragen sind. Sofern die Gemeinde wirtschaftliche Eigentümerin der Beleuchtungsanlagen ist, hat sie diese als Sachanlagevermögen zu bilanzieren. Dies dürfte aufgrund der bisher bekannten Beleuchtungsverträge grundsätzlich jedoch nicht der Fall sein

Exkurs:

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der - ohne das rechtliche Eigentum zu haben - die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand in einer Weise ausübt, dass dadurch der nach dem Bürgerlichen Recht Berechtigte wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand ausgeschlossen ist. Dies ist dann der Fall, wenn der rechtliche Eigentümer keinen oder praktisch nur einen bedeutungslosen Herausgabeanspruch gegenüber dem wirtschaftlichen Eigentümer hat oder wenn er den Vermögensgegenstand an diesen herauszugeben verpflichtet ist. Die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand hat in der Regel derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten des Vermögensgegenstands liegen. Der Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers von der tatsächlichen Sachherrschaft muss dabei für die gewöhnliche Nutzungsdauer des

Vermögensgegenstands gegeben sein. Vorübergehende Verfügungsmöglichkeiten allein begründen noch kein wirtschaftliches Eigentum.

Sind Beleuchtungsanlagen kein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde - was in der Regel der Fall sein wird - sind die anfallenden Beleuchtungskosten wie folgt zu bilanzieren:

- Die von der Gemeinde zu zahlenden Kosten des Betriebs und der Unterhaltung der Beleuchtungsanlagen stellen laufenden Aufwand für Sach- und Dienstleistungen des entsprechenden Haushaltsjahres dar.
- Die von der Gemeinde zu zahlenden Kosten der Herstellung (Erneuerung bzw. Erweiterung) der Beleuchtungsanlagen sind bei der Gemeinde als „gezahlte Investitionskostenzuschüsse Nutzungsberechtigter“ zu erfassen und wie oben beschrieben zu behandeln.

2.4 Eigentum an Einrichtungen des Brandschutzes

Die Ortsgemeinde ist Eigentümerin eines gemischt genutzten bebauten Grundstücks (Grundstück und Gebäude), das zum einen für den Brandschutz - Aufgabe der Verbandsgemeinde - und zum anderen für Zwecke der Ortsgemeinde genutzt wird. Sofern das bebaute Grundstück im Rahmen des Übergangs der Aufgabe Brandschutz von der Ortsgemeinde auf die Verbandsgemeinde nicht auf die Verbandsgemeinde übergegangen ist - keine überwiegenden Nutzung der Immobilie für Brandschutzaufgaben - wurde der Verbandsgemeinde durch die Aufgabenübergangsverordnung eine unentgeltliche Nutzung an der Immobilie eingeräumt.

Das Grundstück und das Gebäude sind als solche als Sachanlagevermögen im Anlagevermögen der Ortsgemeinde zu erfassen. Aufgrund der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes durch die Ortsgemeinde erfolgt die Bildung eines Sonderpostens zum Anlagevermögen in der Bilanz der Ortsgemeinde. Die Bewertung des Sonderpostens erfolgt in der Höhe, in der der Wert der Immobilie durch die unentgeltliche Nutzung der Verbandsgemeinde geschmälert ist.

Die Verbandsgemeinde erfasst das Recht der unentgeltlichen Nutzung an den Einrichtungen des Brandschutzes als immaterieller Vermögensgegenstand (gezahlte Investitionskostenzuschüsse als Nutzungsberechtigter). Die Bewertung erfolgt in der Höhe, in der bei der Ortsgemeinde ein Sonderposten gebildet wurde. Die Abschreibung des immateriellen Vermögensgegenstands erfolgt über die wirtschaftliche Restnutzungsdauer der Immobilie, die bei der Ortsgemeinde bilanziert wurde.

Fallen an der Immobilie der Ortsgemeinde nachträgliche Herstellungskosten an, die ganz oder teilweise von der Verbandsgemeinde zu tragen sind, dann ist in Höhe des Investitionskostenzuschusses der Verbandsgemeinde in der Bilanz der Ortsgemeinde ein Sonderposten zu bilden, der über die Restnutzungsdauer des Gebäudes ertragswirksam aufzulösen ist. Der geleistete Investitionskostenzuschuss (nachträgliche Anschaffungskosten) führt bei der Verbandsgemeinde zu einer Nachaktivierung zu dem

ursprünglich aktivierten immateriellen Vermögensgegenstand. Der Restbuchwert (einschließlich des nachaktivierten Betrags) ist über die Restnutzungsdauer der Immobilie abzuschreiben.

2.5 Sonstige Zuwendungen

Zuwendungen, die weder als „Immaterielle Vermögensgegenstände aus geleisteten Zuwendungen“ noch als „Investitionskostenzuschüsse“ anzusetzen sind, stellen Aufwand des entsprechenden Haushaltsjahres dar.

Gewährt die Gemeinde eine Zuwendung zur Begleichung von Aufwendungen zukünftiger Jahre (z.B. Übernahme von Unterhaltungskosten für kulturelle Einrichtungen für mehrere Jahre), sind diese in einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen. Dieser ist entsprechend den Aufwendungen zukünftiger Haushaltsjahre aufzulösen.

3. Sachanlagen

3.1 Wald

Das stehende Holzvermögen, das einer regelmäßigen Bewirtschaftung unterliegt, kann mit einer gleich bleibenden Menge und einem gleich bleibenden Wert (Festwert) in der kommunalen Bilanz angesetzt werden. Der Festwert ist auf Grundlage des jeweils aktuellen Forsteinrichtungswerks unter Berücksichtigung der Faktoren:

- Altersklasse,
- Bewertungsfläche,
- Ertragsklasse,
- Abtriebswert,
- Kulturkosten,
- Alterswertfaktor,
- Bestockungsgrad,

zu ermitteln. Von dem so ermittelten Wert ist ein pauschaler Abschlag in Höhe von 50 % vorzunehmen, zur Berücksichtigung möglicher künftiger Risiken bis zur Reife des Bestandes.

Eine Anpassung des Festwertes ist nach der Erstellung eines neuen Forsteinrichtungswerks durchzuführen (§ 32 Abs. 9 GemHVO). Hinsichtlich der Anpassung des Festwertes bei Vorliegen eines beschlossenen aktuellen Forsteinrichtungswerks wird das für das Haushaltsrecht fachlich zuständige Ministerium eine gesonderte Richtlinie erlassen.

3.2 Gebäude

Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden findet das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF-Schreiben) vom 18. Juli 2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 - Anwendung. Das Schreiben ist dieser Richtlinie als Anlage beigelegt.

3.3 Straßen

Bei der Erfassung und Bewertung der Straßen sind die Bestandteile ist zu beachten:

Grundsätzlich gehören zur Fahrbahn und bilden infolgedessen mit der Fahrbahn einen Vermögensgegenstand, der als solcher im Anlagevermögen der Gemeinde als ein Posten zu erfassen ist:

- a) die einzelnen Schichten des Straßenkörpers (Damm bzw. Geländeeinschnitt, Frostschutzschicht, Tragschicht, Binderschicht, Deckschicht),
- b) Verkehrsinseln,
- c) Geschwindigkeitsbremsen,
- d) Fahrbahnmarkierungen,
- e) Fußgängerüberquerungshilfen,
- f) Pflanzbeete in der Fahrbahn,
- g) Gräben,
- h) Bermen,
- i) Bankette,
- j) Mulden, sofern nicht von Dritten mitgenutzt,
- k) Parkstände (innerhalb des Fahrbahnbereichs),
- l) Poller.

Bei untergeordneter Bedeutung können grundsätzlich mit der Fahrbahn zusammen bewertet werden und bilden dann mit der Fahrbahn einen Vermögensgegenstand, der als solcher im Anlagevermögen der Gemeinde als ein Posten zu erfassen ist:

- a) Straßenabläufe, Straßenentwässerungsanlagen,
- b) Grünstreifen,
- c) mehrjährige Pflanzen und Bäume in Pflanzbeeten und auf Grünstreifen,
- d) Schutzplanken,
- e) Betonschutzwände,
- f) Betongleitwände,
- g) Verkehrszeichen.

Grundsätzlich selbstständig zu erfassende und zu bewertende Vermögensgegenstände sind:

- a) Radwege, Gehwege, kombinierte Rad- und Gehwege,
- b) Verkehrslenkungsanlagen (Kreisel),
- c) Bushaltestellen,
- d) Unterstände Bushaltestellen,
- e) Parkbuchten,
- f) Parktaschen,
- g) Parkstreifen,
- h) Taxisstände,
- i) Parkplätze,
- j) sonstige Plätze,
- k) Verkehrsampeln, Signalanlagen,
- l) Parkleitsysteme,
- m) Straßenbeleuchtung,
- n) Kabel.

Sofern Radwege, Gehwege sowie kombinierte Rad- und Gehwege, Bushaltestellen, Parkbuchten, Parktaschen, Parkstreifen und Taxisstände in einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit der Fahrbahn stehen, können diese mit der Fahrbahn zusammen bewertet werden, wenn die Restnutzungsdauer und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je m² der Fahrbahn, der Radwege, der Gehwege sowie der kombinierten Rad- und Gehwege, Bushaltestellen, Parkbuchten, Parktaschen, Parkstreifen und Taxisstände nicht wesentlich unterschiedlich sind.

Wird bei der Anschaffung oder Herstellung einer Straße ein Damm bzw. Geländeeinschnitt hergestellt, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass diese Bestandteile des Vermögensgegenstands „Fahrbahn“ keiner Abnutzung und damit keinem Werteverzehr unterliegen.

Bei Vermögensgegenständen, die aus einem abnutzbaren und einem nicht abnutzbaren Teil bestehen, sind lediglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des abnutzbaren Teils der Abschreibungsbemessung zugrunde zu legen. Dies bedeutet, dass der Wert des nicht abnutzbaren Teils am Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer noch als Restbuchwert vorhanden sein muss.

Ist eine Erneuerung der Straße nicht mehr geplant und / oder soll der vorhandene Geländeeinschnitt / Damm bei der Erneuerung der Straße nicht mehr genutzt werden, dann sind auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von diesen Anlageteilen mit in die Bemessung der Abschreibungen einzubeziehen.

Die Festsetzung eines nicht abschreibbaren Teils der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führt nicht zu einer Verminderung der Nutzungsdauer sondern lediglich zu einer Reduzierung der jährlichen Ab-

schreibungsraten. Es handelt sich auch nicht um zwei unterschiedliche Vermögensgegenstände, die in der Anlagenbuchhaltung als zwei Vermögensgegenstände erfasst werden könnten.

Unter der Fahrbahn werden regelmäßig Versorgungsleitungen geführt. Bei der Herstellung oder Instandhaltung der Versorgungsleitungen wird der Straßenkörper durch den Versorger bearbeitet. Der Versorger ist grundsätzlich auf der Grundlage von Vereinbarungen mit dem Straßenbulasträger verpflichtet, die Fahrbahn wieder herzustellen. Erfolgen Ausgleichszahlungen des Versorgers an den Straßenbulasträger, weil dieser seiner Verpflichtung zur Wiederherstellung des Straßenkörpers - vereinbarungsgemäß - nicht nachkommt, dann ist zu prüfen, ob aufgrund der Nicht-Wiederherstellung des Straßenkörpers außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund dauerhafter Wertminderungen vorzunehmen sind; diese sind Aufwand des entsprechenden Haushaltsjahrs. Die Ausgleichszahlungen des Versorgers stellen Ertrag des gleichen Haushaltsjahres dar und sollten zumindest die außerordentlichen Abschreibungen kompensieren.

Im Falle von wesentlichen Verbesserungen des Zustands des Straßenkörpers bei der Wiederherstellung desselben durch den Versorger sehen die zwischen dem Versorger und dem Straßenbulasträger abgeschlossenen Vereinbarungen häufig Ausgleichszahlungen des Straßenbulasträgers vor. Diese stellen grundsätzlich nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar, wenn die allgemeinen Voraussetzung für eine Nachaktivierung erfüllt sind.

3.4 Umstufung von Straßen

Werden Straßen umgestuft, bedeutet dies einen Wechsel des Trägers der Straßenbulastrast. Die Umstufung (Aufstufung, Abstufung) ist in § 38 Landesstraßengesetz (LStrG) geregelt. Sie erfolgt grundsätzlich dann, wenn sich die Verkehrsbedeutung einer Straße geändert hat. Ausgleichszahlungen fallen nicht an.

Die abgebende Gemeinde hat als bisheriger Träger der Straßenbulastrast den Straßenkörper und den entsprechenden Grund und Boden in ihrer Bilanz erfasst.

Als Folge der Umstufung verliert die abgebende Gemeinde das Eigentum am Straßenkörper und am Grund und Boden. Daher sind die entsprechenden Vermögensgegenstände in dem Haushaltsjahr, in dem die Abstufung vorgenommen wurde, in Abgang zu stellen. Der Vermögensabgang ist in Höhe des Restbuchwertes der abgegebenen Vermögensgegenstände aufwandswirksam in der Ergebnisrechnung unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ zu erfassen. Der Verlust wirkt sich voll auf die Bemessungsgrundlage für den Haushaltsausgleich aus.

Die annehmende Gemeinde hat als neuer Träger der Straßenbulastrast den Straßenkörper und den Grund und Boden im Anlagevermögen zu erfassen. Die Bewertung erfolgt in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der kumulierten Abschreibungen und Wertberichtigungen der abgeben-

den Gemeinde. Durch die unentgeltliche Übertragung realisiert die annehmende Gemeinde einen Ertrag, der in der Ergebnisrechnung unter dem Posten „außerordentliche Erträge“ zu erfassen ist. Obwohl die annehmende Gemeinde die Vermögensgegenstände ohne Gegenleistung erworben hat, erfasst sie keinen Sonderposten.

3.5 Übertragung von Schulgebäuden

Schulsitzgemeinden haben für schulische Zwecke erforderliche Grundstücke dem Schulträger unentgeltlich zu Eigentum zu übertragen und die damit zusammenhängenden Kosten sowie die Kosten der Erschließung nach dem Baugesetzbuch und dem Kommunalabgabengesetz zu übernehmen. Auf Verlangen des Schulträgers sind die Grundstücke frei von Gebäuden zu übertragen (§ 82 SchulG).

Wurde eine Gemeinde zur Übertragung eines Grundstückes durch das Schulgesetz verpflichtet, ist sie nicht mehr als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Das entsprechende Grundstück ist in Abgang zu stellen; der Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens belastet in Höhe des Restbuchwertes des Grundstücks uneingeschränkt die Ergebnisrechnung und ist dort unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ zu erfassen. Die Bildung eines „Immateriellen Vermögensgegenstands aus geleisteten Zuwendungen“ oder eines sonstigen Aktivpostens ist nicht zulässig.

Die berechtigte Gemeinde hat das Grundstück zu erfassen und zu bewerten. Die Bewertung erfolgt durch Übernahme der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der kumulierten Abschreibungen / Wertberichtigungen der abgebenden Gemeinde. Durch die unentgeltliche Übertragung realisiert die annehmende Gemeinde einen Ertrag, der in der Ergebnisrechnung unter dem Posten „außerordentliche Erträge“ zu erfassen ist. Obwohl diese das Grundstück ohne Gegenleistung erworben hat, erfasst die annehmende Gemeinde keinen Sonderposten.

4. Finanzanlagen

4.1 Stiftungen

Eine Gemeinde hat die Einlagen in rechtsfähige Stiftungen im Finanzanlagevermögen in der Kontenart 125 als „Stiftungsbeteiligungen“ auszuweisen, soweit sie als Stifter bei der Gründung aufgetreten ist.

Die Bewertung der Stiftungsbeteiligung erfolgt mit dem Buchwert des eingelegten Vermögens zum Zeitpunkt der Einlage.

Ist die Gemeinde bei der Gründung nicht als Stifter aufgetreten, sind die geleisteten Zuwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen als immaterieller Vermögensgegenstand in der kommunalen Bilanz zu erfassen. Gemäß § 7 Landesstiftungsgesetz (LStiftG) ist grundsätzlich von

einer vereinbarten mehrjährigen Zweckbindung für die hingegebenen Vermögensgegenstände auszu-
gehen. Diese sind über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands aufzulösen.

4.2 Eigenbetriebe

Zum Bilanzstichtag ist das Eigenkapital des Eigenbetriebs zum gleichlautenden Bilanzstichtag unter der
Kontenart 121 „Sondervermögen“ auszuweisen. Der Wertansatz ist mit dem Eigenkapital an den fol-
genden Bilanzstichtagen fortzuschreiben. Dieser auch als Spiegelbildmethode bezeichnete Vorgang
wird

- im Fall einer Minderung des Beteiligungsbuchwertes gegen die Kontenart 573 unter den Zins- und
sonstigen Finanzaufwendungen
- im Fall einer Erhöhung des Beteiligungsbuchwertes gegen die Kontenart 476 unter den Zins- und
sonstigen Finanzerträgen

ergebniswirksam gebucht.

Weist der Eigenbetrieb einen „Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“ aus, ist die Beteiligung
am Eigenbetrieb mit dem Erinnerungswert von 1,00 Euro auszuweisen. In Höhe des erwarteten Ver-
lustausgleichs ist eine Rückstellung zu bilden.

Ist das anteilige Eigenkapital zum entsprechenden Bilanzstichtag zum Zeitpunkt der Erstellung des Jah-
resabschlusses nicht bekannt, ist der Vorjahreswert fortzuführen. Im Anhang ist dann eine entspre-
chende Angabe mit Begründung erforderlich.

4.3 Zweckverbände

Die Mitgliedschaft im Zweckverband ist in der Kontenart 123 „Zweckverbände und Ausleihungen an
Zweckverbände“ zu erfassen. Die Bewertung erfolgt im Rahmen der Erfassung und -bewertung
grundsätzlich mit dem anteiligen Eigenkapital. Bei der Begründung einer Mitgliedschaft in einem Zweck-
verband erfolgt die Bewertung mit der von der Gemeinde geleisteten Einlage. Erfolgt diese nicht in Geld
sondern in der Einlage von Sachanlagen, dann erfolgt die Bewertung der Mitgliedschaft in Höhe des
Restbuchwertes der eingelegten Vermögensgegenstände. Eventuell darin enthaltene stille Reserven
werden im Zuge der Einlage nicht aufgedeckt. Spätere Einlagen erhöhen den Ansatz der Mitgliedschaft
in der Bilanz. Eventuelle Gewinne oder Verluste des Zweckverbandes verändern den Bilanzansatz der
Mitgliedschaft im Zweckverband grundsätzlich nicht. Die Spiegelbildmethode findet bei der Bewertung
der Mitgliedschaft in Zweckverbänden keine Anwendung. Ggf. erforderliche außerplanmäßige Wertbe-
richtigungen auf die Mitgliedschaft in einem Zweckverband gem. § 35 Abs. 4 GemHVO können bei
nachhaltigen Verlusten des Zweckverbandes geboten sein.

5. Vorräte

5.1 Unfertige Leistungen

Abwicklung von Ausgleichsmaßnahmen

Gemäß § 5 Landespflegegesetz sind Beeinträchtigungen des Naturhaushalts und des Landschaftsbildes zu unterlassen und unvermeidbare Beeinträchtigungen in den Naturhaushalt auszugleichen. Eine Beeinträchtigung des Naturhaushalts tritt insbesondere dann ein, wenn Flächen erschlossen und bebaut werden. Grundsätzlich sind die Vorhabenträger verpflichtet, die Ausgleichsmaßnahmen auf den erschlossenen Grundstücken durchzuführen (§ 135 a Abs. 1 BauGB). In der Regel sind es aber die Gemeinden, die diese Leistungen an anderer Stelle für die Grundstückseigentümer erbringen, weil die Maßnahmen nicht oder nicht vollständig auf den erschlossenen Grundstücken durchgeführt werden können. Die Gemeinden sind dann verpflichtet, von den Vorhabenträgern Kostenerstattungsbeiträge zu erheben (§§ 135 a bis 135 c BauGB). Die Erstattungsansprüche sind grundsätzlich in der vollen Höhe der Kosten der Ausgleichsmaßnahmen zu erheben. Der Betrag ruht als öffentliche Last auf den betroffenen Grundstücken (§ 135 a Abs. 3).

Sofern die Ausgleichsmaßnahmen zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen der Gemeinde (z.B. Aufforstungsmaßnahmen, Anlage von Biotopen) geführt haben, dann hat die Gemeinde die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Vermögensgegenstände in voller Höhe zu aktivieren. Die Erstattungen der Grundstückseigentümer sind in einen entsprechenden Sonderposten (Konto 2391) zu erfassen und auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen

Sofern die Ausgleichsmaßnahmen für die Gemeinde keine bilanzierungspflichtigen Vermögensgegenstände darstellen, sind die Aufwendungen für die Durchführung dieser Maßnahmen in der Ergebnisrechnung als laufende Aufwendungen und die Erstattungen der Maßnahmeträger als laufende Erträge zu erfassen.

Ist die Abrechnung der noch nicht fertiggestellten nicht aktivierungspflichtigen Ausgleichsmaßnahmen bis zum Bilanzstichtag nicht erfolgt, dann ist eine Bestandsveränderung der unfertigen Leistungen in Höhe der bis zum Bilanzstichtag angefallenen Aufwendungen zu buchen. Die Berücksichtigung der Bestandsveränderungen führt zu einem Ausweis von unfertigen Leistungen unter der entsprechenden Position im Umlaufvermögen bei einem gleichzeitigen Ausweis der Erhöhung des Bestands an unfertigen Leistungen in der Erfolgsrechnung. In der Buchhaltung sind die entsprechenden Buchungen in der Kontenart 142 „Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“ und in der Kontenart 451 „Bestandsveränderungen“ vorzunehmen.

Sinngemäß ist zu verfahren bei nicht aktivierungsfähigen fertigen aber zum Bilanzstichtag noch nicht abgerechneten Ausgleichsmaßnahmen.

6. Forderungen

6.1 Erfassung der Forderungen

In der Buchführung sind Forderungen grundsätzlich zum Zeitpunkt ihrer Entstehung zu bilanzieren. Forderungen der Gemeinde aus Abgaben entstehen mit der Bescheiderstellung. Dies gilt auch, soweit der Bescheid mehrere unterjährige Zahlungstermine für die Begleichung der Abgaben vorsieht; in diesem Fall sind lediglich die unterschiedlichen Fälligkeitstermine in der Finanzbuchhaltung zu berücksichtigen. Zahlungsaufforderungen, die sich auf Abgaben mehrerer Haushaltsjahre beziehen, sind insoweit in der Finanzbuchhaltung zu berücksichtigen, wie sie sich auf das aktuelle Haushaltsjahr und die Haushaltsvorjahre beziehen. Abgabe der Haushaltsfolgejahre sind in dem jeweiligen Haushaltsjahr in der Finanzbuchhaltung zu berücksichtigen.

6.2 Wertberichtigungen auf Forderungen

Forderungen sind gem. § 34 Abs. 5 GemHVO grundsätzlich mit dem Nominalwert anzusetzen. Die Ausnahmen zur grundsätzlichen Bewertung der Forderungen regelt die entsprechende Verwaltungsvorschrift. Danach sind niedrig- und unverzinsliche Forderungen mit einer vereinbarten Laufzeit von mehr als drei Jahren mit dem Barwert anzusetzen. Zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfall- und Kreditrisikos ist eine Pauschalwertberichtigung zu bilden. Die Höhe des Pauschalwertberichtigungssatzes sollte sich an den Erfahrungswerten der letzten drei Jahre in der jeweiligen Gemeinde orientieren. Zweifelhafte Forderungen (u.a. niedergeschlagene Forderungen, Forderungen, die mit Rechtsbehelfen belegt sind und Forderungen, die im Insolvenzverfahren angemeldet sind) sind in Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls einzeln wertzuberichtigen (Einzelwertberichtigung). Im Zweifelsfall sind die Forderungen in voller Höhe wertzuberichtigen. Erlassene Forderungen sind nicht anzusetzen.

Die anzusetzenden Wertberichtigungen werden nicht direkt von den Forderungen abgesetzt, sondern in einem Korrekturposten auf der Passivseite der Bilanz erfasst. Der Ausweis der Wertberichtigungen erfolgt über die Kontengruppe „21 Wertberichtigungen auf Forderungen“. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses werden die Forderungen mit den Wertberichtigungen saldiert, so dass die wertberichtigten Forderungen in der Bilanz ausgewiesen werden.

Die gebildeten Wertberichtigungen werden direkt von den entsprechenden Ertragsarten (z.B. Gewerbesteuer, Grundsteuer) abgesetzt, sofern sich die Wertberichtigungen auf Forderungen beziehen, die im Haushaltsjahr eingebucht wurden.

Sind Wertberichtigungen auf Forderungen zu bilden, die bereits in Haushaltsvorjahren realisiert wurden, sind diese über das Aufwandskonto „Wertkorrekturen auf Forderungen“ unter den sonstigen laufenden Aufwendungen zu erfassen.

6.3 Verrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten

Grundsätzlich besteht gem. § 47 Abs. 1 der GemHVO ein Saldierungsverbot, so dass Posten der Aktivseite grundsätzlich nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen.

Forderungen und Verbindlichkeiten derselben Person dürfen in Ausnahmefällen gegeneinander aufgerechnet werden, sofern die rechtlichen Voraussetzung für eine Aufrechnung vorliegen. Schulden zwei Personen einander Leistungen, die ihrem Gegenstand nach gleichartig sind, so kann jeder Teil seine Forderung gegen die Forderung des anderen Teils aufrechnen, sobald er die ihm gebührende Leistung fordern und die ihm obliegende Leistung bewirken kann.

Erfolgt zulässigerweise eine Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten, dann erlischt die Forderung und die entsprechende Verbindlichkeit. In der Finanzrechnung ist die Aufrechnung abzubilden, indem ein fiktiver Zahlungseingang und gleichzeitig ein fiktiver Zahlungsausgang erfasst werden.

7. Kassen bei Ortsgemeinden und Verbandsgemeinden

Die Verbandsgemeinde führt die Kassengeschäfte ihrer Ortsgemeinden in der Einheitskasse. Ortsgemeinden haben grundsätzlich keine eigenen Gemeindekassen und somit keine eigenen Bankkonten. Der Ausweis der Ansprüche der Ortsgemeinde gegen die Verbandsgemeinde erfolgt auf einem Verrechnungskonto in der Kontengruppe 174 bzw. 374. Der Ausweis als liquide Mittel im Rechnungswesen der Ortsgemeinde ist nicht korrekt.

Die Verbandsgemeinde sollte für jede ihrer Ortsgemeinden gesonderte Verrechnungskonten führen. Die Salden auf den Verrechnungskonten sind entsprechend der Verwaltungsrechtsprechung in Rheinland-Pfalz angemessen zu verzinsen. Die Verrechnungskonten zu den Ortsgemeinden sollten in den Tagesabschluss der Verbandsgemeindekasse einbezogen werden.

Sofern die Ortsgemeinde eigene Sparbücher oder Festgelder hat, sind diese unter den liquiden Mitteln auszuweisen.

Die Ortsgemeinde hat grundsätzlich keine eigenen Finanzmittelkonten, da der Zahlungsverkehr grundsätzlich über die Finanzmittelkonten der Verbandsgemeinde abgewickelt wird. Die Be- / Entlastung der Ortsgemeinden erfolgt über das laufende Verrechnungskonto zwischen der Verbandsgemeinde und der jeweiligen Ortsgemeinde. In der Ortsgemeinde hat das Verrechnungskonto hinsichtlich der Bedienung der laufenden Finanzrechnung die gleiche Stellung wie ein Finanzmittelkonto.

8. Sonderposten

8.1 Ansatz der Sonderposten

Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind als Sonderposten auf der Passivseite auszuweisen (Kontenart 231).

Erhaltene Zuwendungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die noch nicht angeschafft oder hergestellt sind, sind in der Kontenart 233 „Anzahlungen auf Sonderposten zum Anlagevermögen“ unter den Sonderposten auszuweisen. Mit dem Datum der Anschaffung oder Fertigstellung des Vermögensgegenstands ist der Sonderposten in die Kontenart 231 „Sonderposten aus Zuwendungen“ umzugliedern (§ 38 Abs. 5 GemHVO).

Erhaltene Ertragszuschüsse aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten Nutzungsberechtigter für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die noch nicht angeschafft oder hergestellt sind, sind in der Kontenart 233 „Anzahlungen auf Sonderposten zum Anlagevermögen“ unter den Sonderposten auszuweisen. Mit dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Fertigstellung des Vermögensgegenstands ist der Sonderposten in die Kontenart 232 „Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten“ umzugliedern (§ 38 Abs. 5 GemHVO).

Mit dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung beginnt die planmäßige Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstands. Da der Sonderposten entsprechend der Abschreibung aufzulösen ist, beginnt zu diesem Zeitpunkt auch dessen Auflösung. Unterliegt der Vermögensgegenstand keiner planmäßigen Abschreibung - z.B. bei Grund und Boden -, unterliegt der Sonderposten folglich auch keiner Auflösung. Insoweit außerplanmäßige Abschreibungen anfallen, unterliegt der Sonderposten einer entsprechenden außerplanmäßigen Auflösung. Anlagenabgänge bedingen gleichzeitig auch einen Abgang des korrespondierenden Sonderpostens.

Sind nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für einen bezuschussten Vermögensgegenstand entstanden, bleibt die Höhe des Sonderpostens unverändert, sofern durch die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Restnutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands nicht verändert wird. Ändert sich die Restnutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands, dann ist die Restauflösungsdauer des Sonderpostens an die Restnutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands anzupassen.

Wurden die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ganz oder teilweise über zusätzliche Zuwendungen finanziert, erfolgt in Höhe der nachträglich erhaltenen Zuwendung ein Zugang beim Sonderposten. Der Restbuchwert des Sonderpostens wird über die Restnutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands aufgelöst.

Ist der Grund für eine außerplanmäßige Abschreibung auf einen bezuschussten Vermögensgegenstand des Anlagevermögens entfallen, erfolgt bei dem Vermögensgegenstand eine Zuschreibung (§ 35 Abs. 4 GemHVO). Sofern die Gemeinde für diesen Vermögensgegenstand Zuwendungen erhalten hat, die in einen Sonderposten eingestellt wurden, war gleichzeitig mit der außerplanmäßigen Abschreibung des Vermögensgegenstands eine außerplanmäßige Auflösung des Sonderpostens vorzunehmen. Ist der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung entfallen und infolge dessen eine Zuschreibung bei dem Vermögensgegenstand vorzunehmen, ist auch die außerplanmäßige Auflösung des Sonderpostens zu korrigieren und eine zu der Zuschreibung des Vermögensgegenstands korrespondierende Zuschreibung vorzunehmen.

Sachleistungen und unentgeltliche Leistungen der Bürger zur Herstellung von Vermögensgegenständen sind entsprechend der Verwaltungsvorschrift zu § 34 GemHVO grundsätzlich mit dem Zeitwert zu bewerten. In Höhe der aktivierten unentgeltlichen Leistungen der Bürger ist ein Sonderposten aus gewährten Zuwendungen zu erfassen.

Die Sonderposten sind entsprechend der Abschreibung der korrespondierenden Vermögensgegenstände aufzulösen.

8.2 Sonderposten für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens werden in der Ergebnisrechnung der Gemeinde als laufender Ertrag berücksichtigt.

Investitionsschlüsselzuweisungen

Die Investitionsschlüsselzuweisungen sollen zur Finanzierung von Investitionen oder Investitionsfördermaßnahmen verwendet werden. Soweit die Haushaltslage der kommunalen Gebietskörperschaft, die Investitionsschlüsselzuweisungen erhält, oder die Haushaltslage der umlagepflichtigen kommunalen Gebietskörperschaften dies erfordert, hat die Aufsichtsbehörde eine Ausnahme davon zuzulassen.

Investitionsschlüsselzuweisungen, die ganz oder teilweise zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens verwendet werden, sind in einem Sonderposten zu erfassen. Sofern Investitionsschlüsselzuweisungen nicht zur Finanzierung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens verwendet werden, sind diese als laufende Erträge unter der Kontengruppe 41 „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ zu erfassen.

8.3 Einstellung von Zuwendungen in die zweckgebundene Rücklage

Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in einer zweck-

gebundenen Rücklage auf der Passivseite auszuweisen. Der Ausweis erfolgt unter den sonstigen Rücklagen in der Kontenart 202.

8.4 Grabnutzungsentgelte

Die Grabnutzungsentgelte sind als Entgelte Nutzungsberechtigter in einem Sonderposten unter der Kontenart 236 „Grabnutzungsentgelte“ auszuweisen, soweit die Liegefrist begonnen hat. Der Sonderposten wird über die Dauer des eingeräumten Nutzungsrechts aufgelöst. Kommt es zu einer Verlängerung des Nutzungsrechts, ist der Ansatz des Sonderpostens ab diesem Zeitpunkt über die neue Liegefrist aufzulösen. Der Ansatz des Sonderpostens erhöht sich um die nachträglich erhaltenen Entgelte.

Wurden Grabnutzungsentgelte im Voraus geleistet - ohne, dass die Liegefrist beginnt - sind diese unter der Kontenart 237 „Anzahlungen auf Grabnutzentgelte“ auszuweisen. Eine Auflösung erfolgt insoweit nicht.

9. Rückstellungen

9.1 Ehrensold

Der Ehrensold beträgt nach einer Amtszeit von insgesamt zehn Jahren fünfundzwanzig vom Hundert und nach einer Amtszeit von insgesamt fünfzehn Jahren dreiunddreißigeindrittel vom Hundert der zuletzt bezogenen Aufwandsentschädigung.

Verpflichtungen zu Ehrensoldzahlungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, sind wie laufende Ehrensoldzahlungen mit dem Barwert anzusetzen.

In den ersten zehn Jahren der Amtszeit erfolgt die jährliche Zuführung zur Rückstellung in Höhe von 1/10tel des Anspruchs. In den folgenden fünf Jahren der Amtszeit erfolgt die jährliche Zuführung zur Rückstellung in Höhe von 1/5tel des Differenzbetrages zwischen dem Anspruch nach 10 Jahren und dem nach 15 Jahren.

Der Ermittlung der Rückstellungen sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu Grunde zu legen. Als biometrische Rechnungsgrundlagen (Invaliditäts- und Sterbewahrscheinlichkeiten) sind die jeweils aktuellen Richttafeln von K. Heubeck anzuwenden. Als Rechnungszinsfuß ist der im EStG jeweils festgeschriebene Zinssatz für die Berechnung der Pensionsrückstellungen anzuwenden.

Scheidet der Ehrenamtler vor Ablauf der Berechtigung zum Ehrensold aus, ist die Rückstellung mit unverändertem Ansatz in den Haushaltsfolgejahren fortzuführen. Soweit mit einer Inanspruchnahme der Rückstellung nicht mehr gerechnet werden kann, ist diese ertragswirksam aufzulösen. Dem steht die Bildung weiterer Rückstellungen für andere Personen für dasselbe Amt nicht entgegen.

9.2 Rückstellungen für Altersteilzeit

Bei einer Beschäftigungsphase mit unverminderter Arbeitszeit aber vermindertem Lohn und einer sich anschließenden Phase der vollständigen Freistellung von der Arbeitspflicht unter Weiterzahlung von Lohn während der Freistellungsphase (Blockmodell) ist eine Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe des Erfüllungsrückstands zu bilden. Der Erfüllungsrückstand ermittelt sich wie folgt:

Personalaufwand bei unverminderter Beschäftigung

./. Personalaufwand bei verminderter Beschäftigung (ohne anteiligen Aufstockungsbetrag).

Die Rückstellungen sind grundsätzlich ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung während der Beschäftigungsphase in der Höhe ratierlich zu bilden, wie das tatsächlich gezahlte Entgelt unter dem Entgelt eines Vollzeitbeschäftigten liegt. Erst bei Übergang in die Freistellungsphase ist die Rückstellung auf die für die Freistellungsphase notwendigen Beträge aufzufüllen.

Für die Verpflichtung der Gemeinde zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung zu bilden.

Auf eine Abzinsung der Rückstellungen kann aus Gründen der Wesentlichkeit verzichtet werden.

9.3 Urlaubsrückstellungen

Für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gewährung von Urlaub unter Fortzahlung des Arbeitslohns (Urlaubsentgelt) ist eine Rückstellung zu bilden, soweit ein Arbeitnehmer am Bilanzstichtag den ihm bis dahin zustehenden Urlaub noch nicht genommen hat und der Urlaub im folgenden Haushaltsjahr nachgewährt oder abgegolten werden muss.

Mit der Urlaubsrückstellung sind nach dem Stichtag anfallende Personalaufwendungen zu erfassen, denen keine Arbeitsleistung gegenübersteht, weil Arbeitnehmer im Haushaltsvorjahr vorgeleistet hatten. Die Höhe der Rückstellung bemisst sich nach dem Urlaubsentgelt (Bruttoarbeitslohn einschließlich anteiligem Weihnachtsgeld), zuzüglich der auf dieses Urlaubsgeld entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung (gesetzliche und freiwillige Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung, Krankenversicherung, Pflegeversicherung und Arbeitslosenversicherung).

Der Berechnung ist der individuelle Personalaufwand des abgelaufenen Haushaltsjahres zugrunde zu legen. Eine Gruppenbewertung ist nur insoweit zulässig, als die Voraussetzungen für eine Gruppenbewertung gegeben sind.
