SACHSEN-ANHALT
Ministerium für
Inneres und Sport

Ministerium für Inneres und Sport des Landes Sachsen-Anhalt • Postfach 3563 • 39010 Magdeburg

An die
Landkreise, kreisfreien Städte,
Gemeinden, Verbandsgemeinden und
Zweckverbände
im Land Sachsen-Anhalt

über Landesverwaltungsamt

Nachrichtlich per E-Mail:
Städte- und Gemeindebund
Landkreistag
Landesrechnungshof
Ministerium der Finanzen
Statistisches Landesamt
SIKOSA
Hochschule Harz
Wasserverbandstag
AFI-LSA

23. Juni 2017

Berichtigung der Eröffnungsbilanz

Sehr geehrte Damen und Herren,

gemäß § 114 Abs. 7 KVG LSA i. V. m. § 54 KomHVO ist die Eröffnungsbilanz zu berichtigen, wenn sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse herausstellt, dass bei der erstmaligen Bewertung Vermögensgegenstände, Sonderposten, Rückstellungen oder Verbindlichkeiten nicht, zu Unrecht oder mit einem unzutreffenden Wert angesetzt worden sind und der Betrag wesentlich ist. Diese Berichtigungspflicht besteht auch, wenn eine Bilanzposition am späteren Bilanzstichtag nicht mehr vorhanden ist.

Eine Berichtigung ist nach der derzeitigen Rechtslage spätestens im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorzunehmen. Aufgrund der allgemeinen Verzögerungen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanzen und ersten Jahresabschlüsse wurde im Runderlass „Verordnung zur Änderung der Kommunalhaushaltsverordnung und Runderlass Verbindliche Muster zur Haushaltsführung sowie Haushaltssystematik der Kommunen“ vom 17. Januar 2017 bereits mitgeteilt, dass eine Verlängerung der gesetzlichen Frist zur letztmaligen Berichtigung der Eröffnungsbilanz mit der nächsten Änderung des KVG LSA für alle Kommunen des Landes vorgese-

Zeichen:
32.2-10405/340

Bearbeitet von:
Claudia Meinecke

Durchwahl:
(0391) 567-5315

E-Mail:
Claudia.Meinecke
@mi.sachsen-anhalt.de

Ihre Nachricht:

vom

Halberstädter Str. 2/
am „Platz des 17. Juni“
39112 Magdeburg

Telefon (0391) 567-01
Telefax (0391) 567-5290
poststelle@mi.sachsen-anhalt.de
www.mi.sachsen-anhalt.de

Deutsche Bundesbank
Filiale Magdeburg
IBAN:
DE21810000000081001500
BIC:
MARKDEF1810

AM ANFANG WAR DAS WORT
LUTHER 2017 500 JAHRE REFORMATION
SACHSEN-ANHALT.
URSPRUNGSLAND
DER REFORMATION
www.luther-erleben.de

hen ist. Danach soll der Zeitraum für erforderliche Berichtigungen der Eröffnungsbilanz bis zum Haushaltsjahr 2018 unabhängig vom individuellen Einführungsstichtag verlängert werden. Da diese Änderung jedoch voraussichtlich erst am 1. Juli 2018 in Kraft tritt, wird hiermit im Vorgriff darauf folgende Ausnahme entsprechend § 157 KVG LSA zugelassen: Eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz wird befristet bis zum 31. Dezember 2018 für alle Kommunen zugelassen.

Kein Fall der Berichtigung nach § 114 Abs. 7 KVG LSA liegt vor, wenn eine noch ungeprüfte Eröffnungsbilanz genauso wie die Bilanz beim Jahresabschluss korrigiert wird bzw. eine Korrektur aufgrund eines ggf. vorläufigen Prüfvermerks der Prüfbehörde erfolgt, also bevor die Vertretung die Eröffnungsbilanz erhält. Eine Berichtigung kommt deshalb erst in Betracht, wenn die Eröffnungsbilanz bereits der Vertretung vorgelegt worden ist.

Die Notwendigkeit, fehlende oder fehlerhafte Ansätze in der Eröffnungsbilanz zu berichtigen, ergibt sich aus der Zielsetzung, ein den objektiven Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Kommune zu vermitteln. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorliegenden objektiven Verhältnisse. Eine Bilanzposition ist daher in ihrem Wert zu korrigieren, wenn sie zu hoch oder zu niedrig angesetzt worden ist. Ist eine Bilanzposition zu Unrecht aufgenommen worden oder ist ein Ansatz gänzlich unterlassen worden, ist dieser Ansatz zu streichen oder nachzuholen. Stellt sich zu einem späteren Zeitpunkt heraus, dass auch eine bereits erfolgte Berichtigung einer Bilanzposition fehlerhaft war, so ist diese erneut im folgenden Jahresabschluss zu korrigieren, der Ansatz nachzuholen oder vollständig zu streichen.

Berichtigungen sind nur vorzunehmen, wenn der Wesentlichkeitsgrundsatz erfüllt ist. Ob es sich bei dem Korrekturwert um eine wesentliche Position handelt, ist im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung zu entscheiden. Die Wesentlichkeit der vorzunehmenden Änderung ist immer am Einzelfall zu prüfen, wobei ein Spannungsverhältnis zum Vollständigkeitsprinzip besteht. Betroffen davon ist weder die Höhe des gesamten Wertansatzes einer Bilanzposition noch die Summe aller zu ändernden Bilanzpositionen. Ausschlaggebend für die Darstellung der objektiven Verhältnisse und die Wesentlichkeit einer jeweiligen Bilanzposition ist daher neben der Höhe des Differenzbetrages der Korrektur insbesondere auch die Bedeutung dieser Position für die kommunale Aufgabenerfüllung (z.B. Straße mit einem Euro, Feuerwehrauto mit einem Restbuchwert von 30 Euro). Stellt eine Kommune die Wesentlichkeit fest, so ist sie auch verpflichtet, eine Korrektur vorzunehmen. Durch diese Verpflichtung wird einer subjektiven, willkürlichen Entscheidung zum Bilanzansatz jede Basis entzogen.

Ändert sich der Umfang des Vermögens, der Sonderposten, der Rückstellungen und der Verbindlichkeiten durch eine kommunale Gebietsänderung (z.B. Gemeindegebietsreform), wäre eine neue Eröffnungsbilanz zu erstellen. Aufgrund des damit verbundenen hohen Aufwands dürfte dies jedoch nur z.B. beim Zusammenschluss einzelner größerer Städte angezeigt sein. Werden lediglich Gemeinden in größere Körperschaften eingegliedert, ist eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz ausreichend. In diesem besonderen Fall gilt die oben genannte Berichtigungsfrist nicht.

Für die Berichtigung wird zunächst der Wert der zu ändernden Bilanzpositionen auf der Aktiv- bzw. der Passivseite korrigiert bzw. eine Position aufgenommen oder gestrichen. Anschließend wird die sich daraus ergebende Wertänderung (Differenzbetrag) mit der Rücklage aus der Eröffnungsbilanz ergebnisneutral verrechnet, d.h. hierbei entsteht weder ein Ertrag noch ein Aufwand, noch werden die Rücklagen aus den Ergebnisüberschüssen in Anspruch genommen. Bei der Ermittlung des Wertes der Vermögensgegenstände ist daher auch die Abschreibung des Zeitraumes zwischen dem Eröffnungsbilanzstichtag und dem Stichtag des Jahresabschlusses, in dem die Korrektur vorgenommen wird, einzubeziehen. Diese sind mit den Ergebnisrücklagen – soweit vorhanden – ansonsten mit der Rücklage aus der Eröffnungsbilanz zu verrechnen. Ggf. muss eine Verrechnung mit der Position „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" auf der Aktivseite der Bilanz erfolgen. Neben der Bilanzkorrektur von Vermögensgegenständen ist auch deren Abschreibungshöhe für die Zukunft neu zu berechnen.

Eine besondere Konstellation entsteht, wenn in der Eröffnungsbilanz ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag auf der Aktivseite ausgewiesen wurde und dieser zum Zeitpunkt der Berichtigung bereits durch Überschüsse des ordentlichen oder außerordentlichen Ergebnisses nachfolgender Jahre teilweise oder vollständig ausgeglichen worden ist. Ergibt sich durch die Berichtigung ein geringerer Fehlbetrag oder eine positive Rücklage aus der Eröffnungsbilanz, muss der zwischenzeitlich erfolgte Ausgleich durch Ergebnisüberschüsse ergebnisneutral zurück gebucht werden, um den Ansatz einer fehlerhaften Höhe der Rücklage aus der Eröffnungsbilanz zu verhindern.

Ist eine Bilanzposition am Stichtag des Jahresabschlusses, in dem die Berichtigung vorgenommen werden soll, bereits nicht mehr vorhanden bzw. bilanziell aufgrund einer zwischenzeitlichen vollständigen Abschreibung nicht mehr zu erfassen, ist diese dennoch zu berichtigen. Hierbei werden nur die zugehörigen, noch werthaltigen Bilanzpositionen abgeändert.

Der Gesamtzusammenhang der Korrektur der Einzelpositionen ist in diesem Fall besonders ausführlich zu dokumentieren.

Eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten und Ermessensspielräumen, z.B. in den Fällen, in denen die Festsetzungen zu unerwünschten Ergebnissen in den nachfolgenden Jahresabschlüssen führen oder führen könnten, ist unzulässig. Von diesem Verbot ausgenommen ist eine erneute Bewertung dann, soweit diese aufgrund von zwischenzeitlichen Rechtsänderungen ausdrücklich vom Ministerium für Inneres und Sport zugelassen wurde.

Mit der Aufstellung des Jahresabschlusses, in dem die Bilanz geändert wird, gilt die Eröffnungsbilanz als berichtigt. Die nachträgliche Änderung der Eröffnungsbilanz ist in geeigneter Weise zu dokumentieren und im Anhang des Jahresabschlusses, in dem die Korrektur vorgenommen wird, zu erläutern. Der ursprünglich fehlerhafte Ansatz im Originaldokument der Eröffnungsbilanz bleibt jedoch erhalten. Ebenso sind alle vorherigen Jahresabschlüsse nicht zu berichtigen. Zur Dokumentation kann z. B. eine handschriftlich geänderte Fassung der Eröffnungsbilanz dem Anhang beigefügt werden. Die für die Änderung maßgeblichen Dokumente sind jedoch der Eröffnungsbilanz beizufügen und mit dieser dauerhaft aufzubewahren.

Werden nach dem Ablauf der Berichtigungsfrist dennoch Sachverhalte bekannt, die zu wesentlichen Bilanzierungsfehlern führen, besteht dann die Pflicht, diese im folgenden Jahresabschluss entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu berichtigen. Dies hat jedoch keinen Einfluss mehr auf die Eröffnungsbilanz selbst, auch wenn die Berichtigung ggf. eine Korrektur der Position „Rücklage aus der Eröffnungsbilanz" zur Folge hätte. Der korrigierte Jahresabschluss vermittelt erst dann ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Kommune für das abgeschlossene Haushaltsjahr.

Mit freundlichen Grüßen
im Auftrag

Mietzner