

Richtlinie für die Bilanzierung und Bewertung des kirchlichen Vermögens und der Schulden in der Ev.-Luth. Kirche in Oldenburg

Inhaltsverzeichnis:

1. Vorbemerkungen.....	1
2. Bilanzgliederung.....	2
3. Grundlagen der Inventur.....	3
4. Grundsätze für die Bewertung.....	5
5. Bewertung von Grund und Boden sowie Gebäude.....	7
6. Erläuterungen und Hinweise zu weiteren Aktivposten der Bilanz.....	10
7. Erläuterungen und Hinweise zu den Passivposten der Bilanz.....	12
8. Sonderregelungen für die erstmalige Eröffnungsbilanz.....	14
9. Revisionsklausel.....	18

Anlagen:

1. Gliederung der Bilanz
2. Inventurrichtlinie
3. Abschreibungstabelle

1. Vorbemerkungen

1.1 Zweck dieser Richtlinie

Diese Richtlinie regelt die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden in der Ev.-Luth. Kirche in Oldenburg. Die gesetzliche Grundlage bildet die Rechtsverordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen im Rechnungsstil der doppelten Buchführung (Haushaltsordnung-Doppik - HO-Doppik). Diese Bewertungsrichtlinie regelt die nach § 92 Abs. 1 HO-Doppik zu erlassenden Durchführungsbestimmungen.

1.2 Ziele des Rechnungswesens

Das Gebot der Sicherung stetiger Aufgabenerfüllung verlangt, dass die Belastungen der laufenden kirchlichen Arbeit nicht deren Zukunftsfähigkeit beeinträchtigen. Die zentralen Anliegen des kirchlichen Rechnungswesens sind daher:

- Realistische Dokumentation des gesamten kirchlichen Vermögens und der Schulden sowie der jährlichen Veränderung des Eigenkapitals
- Vollständige und periodengerechte Darstellung des mit der kirchlichen Arbeit verbundenen Ressourceneinsatzes und -verbrauchs
- Verbesserung der Transparenz für die ehrenamtlich und hauptamtlichen Mitarbeitenden
- Nachhaltige Sicherung der Aufgabenerfüllung
- Verlässlichkeit und Handhabung ohne hohen Verwaltungsaufwand.

1.3 Ressourcenverbrauch

Das klassische kameralistische Rechnungswesen orientierte sich ausschließlich an der Darstellung des Finanzvermögens. Ein zentrales Anliegen der Novellierung des kirchlichen Finanzwesens ist die realistische, vollständige und periodengerechte Abbildung des mit der kirchlichen Arbeit verbundenen Ressourceneinsatzes und -verbrauchs. Damit diese gelingen kann, kommt der Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens und der Schulden eine zentrale Bedeutung zu. Bei der Bewertung des kirchlichen Vermögens soll nicht die Verwertbarkeit der Anlagegüter, sondern die Sicherung der Nutzbarkeit für die Erfüllung des kirchlichen Auftrags im Vordergrund stehen.

1.4 Eröffnungsbilanz, Einheitlichkeit der Rechnungslegung

Die Eröffnungsbilanz bildet den Ausgangspunkt und den Bezugsrahmen der künftigen kirchlichen Rechnungslegung. Sie hat für die einzelne kirchliche Organisation und ihre künftige Entwicklung ebenso wie für externe Adressaten erhebliche Bedeutung.

Die in der Eröffnungsbilanz dargestellte Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden wird den Ressourcenverbrauch (Aufwand) und das Ressourcenaufkommen (Ertrag) für die zukünftigen Jahre beeinflussen und sich auf die jeweilige Steuerung auswirken. Wegen dieser zentralen Bedeutung muss eine einheitliche praktische Vorgehensweise bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanzen, aber auch in der laufenden Rechnungslegung erfolgen.

2. Bilanzgliederung

2.1 Bilanz

Die Bilanz wird in Kontenform aufgestellt. Dies gilt für die Eröffnungsbilanz ebenso wie für alle späteren Bilanzen. Der Bilanz ist die aus der Anlage 1 ersichtliche Gliederung der Aktiva und Passiva zugrunde zu legen. Diese folgt weitgehend dem handelsrechtlichen Referenzmodell (vgl. § 266 HGB), wurde jedoch für den Bedarf von kirchlichen Körperschaften angepasst. Im Bedarfsfall kann diese Bilanzgliederung ggf. entsprechend dem Kontenrahmen für die Ev.-Luth. Kirche in Oldenburg und dem handelsrechtlichen Referenzmodell (HGB) ergänzt werden. Posten, die fortlaufend keinen Betrag ausweisen, müssen nicht aufgeführt werden.

2.2 Trennung des realisierbaren und nicht realisierbaren Anlagevermögens

Für innerkirchliche Steuerungsentscheidungen sinnvoll und zur Außendarstellung notwendig ist die Unterteilung des Anlagevermögens in

- grundsätzlich nicht realisierbares Vermögen, d. h. unmittelbar für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages genutztes und nach kirchlichem Selbstverständnis unverzichtbares Vermögen, also insbesondere die Kirchen, Kapellen und das Pfarrvermögen, sowie in
- grundsätzliches realisierbares Vermögen, d.h. für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages genutztes Vermögen, welches jedoch nach allgemeinen Vorstellungen grundsätzlich veräußert werden könnte. Hierzu gehören im Bereich des immobilien Vermögens alle weiteren Gebäude wie Pfarrhäuser, Gemeindehäuser, Tagungsstätten, Kindergärten, Verwaltungs- und Wohngebäude.

Einen Sonderpunkt bilden die Gemeindezentren, die sowohl einen für den Gottesdienst genutzten Raum als auch Räume für die allgemeine Gemeindegemeinschaft, besondere kirchlichen Dienste und Angebote, die Pfarrwohnung usw. vorhalten. Soweit die bauliche Struktur hier keine separate Bewertung und Zuordnung ermöglicht, werden diese einheitlich dem realisierbaren Vermögen zugeordnet.

2.3 Kontenrahmen

Zur Gewährleistung einer einheitlichen Rechnungswesen-Systematik gilt ein einheitlicher Kontenrahmen. Der verwendete Kontenrahmen orientiert sich an den Grundlagen der EKD zur Haushaltssystematik für kirchliche Körperschaften und Einrichtungen in der jeweils gültigen Fassung, ergänzt um die regionalen Besonderheiten der Ev.-Luth. Kirche in Oldenburg. Dokumentiert werden diese Grundlagen zur HH-Systematik unter dem Link: <http://www.kirchenfinanzen/finanzen/haushalt/downloads.html>.

3. Grundlagen der Inventur

3.1 Begriffsbestimmung

Die Inventur ist die Bestandsaufnahme aller vorhandenen Vermögenswerte und Schulden zu einem bestimmten Stichtag. Das Ergebnis ist das Inventar. Dieses Bestandsverzeichnis führt alle Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert auf. Zur Sicherstellung der Vollständigkeit steht vor jeder Bewertung eine Bestandsaufnahme.

3.2 Inventurgrundsätze

Die Inventurunterlagen und das Inventar sind Bestandteile der Rechnungslegung. Für die Planung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sind, soweit nicht die nachfolgenden Vereinfachungen gelten, die folgenden Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur zu beachten:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme,
- Richtigkeit und Willkürfreiheit der Bestandsaufnahme,
- Einzelerfassung und -bewertung der Bestände,
- Nachprüfbarkeit und Klarheit der Bestandsaufnahme,
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

3.3 Körperliche Inventur

Für das Sachanlagevermögen, evtl. Vorräte, erfolgt eine körperliche Bestandsaufnahme durch Zählen, Messen, Wiegen etc.

Alle weiteren Vermögensgegenstände und Schulden (Forderungen, Verbindlichkeiten, liquide Mittel, Darlehen) werden durch Buchinventur anhand von Belegen und buchhalterischen Aufzeichnungen (Konten, Saldenlisten, Anlagekartei, Offene-Posten-Listen) festgestellt.

Sollte der Bestand nach Art, Menge und Wert nicht ausreichend sicher aus vorhandenen Verzeichnissen hervorgehen, ist eine Buchinventur nicht zulässig.

(Zur Inventur bei der erstmaligen Eröffnungsbilanz siehe unter Ziffer 8.1 (Erstinventur))

3.4 Ausnahme von der Inventarisierung

Geringwertige Vermögensgegenstände bis zu einem Wert von 1.000,- € netto werden nicht inventarisiert.

3.5 Zeitpunkt der Inventur

Eine Erstinventur findet vor Beginn des Geschäftsbetriebs bzw. bei Umstellung auf die doppelte Buchführung statt. Danach ist jeweils zum Bilanzstichtag zeitnah eine Inventur als Buchinventur durchzuführen, die durch geeignete Stichproben zu überprüfen ist. Eine körperliche Inventur sollte anschließend alle drei Jahre, spätestens alle 5 Jahre durchgeführt werden.

3.6 Vereinfachung durch Gruppenbewertung

Gleichartige bewegliche Vermögensgegenstände (z. B. Bestuhlung im Gemeindehaus) oder Vorräte oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände oder Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert ausgewiesen werden. Die Gruppen sind so zu gestalten, dass eine laufende Pflege der Anlagenbuchhaltung gewährleistet werden kann.

3.7 Vereinfachung durch Festwerte

Mit gleich bleibender Menge und gleich bleibendem Wert (vgl. § 240 Abs. 3 HGB) können Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Vorräte angesetzt werden, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die kirchliche Körperschaft von nachrangiger Bedeutung ist und die Vermögensgegenstände oder Vorräte nur geringen Veränderungen unterliegen. Dies trifft z.B. zu auf Spielzeug in einer Kindertagesstätte, auf Büromaterial sowie Bücher oder Noten. Der Festwert ist alle drei Jahre im Rahmen der Inventur zu überprüfen.

3.8 Dokumentation

Es besteht die Pflicht zur sachgerechten Dokumentation.

3.9 Inventurrichtlinie

Nähere Bestimmungen zur Inventur einschließlich der Bestimmungen über die Dokumentation, werden in einer separaten Inventurrichtlinie geregelt. Die Inventurrichtlinie ist eine Anlage dieser Bewertungsrichtlinien.

4. Grundsätze für die Bewertung

4.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Die allgemeinen Grundsätze für die Bewertung sind in § 70 HO - Doppik fixiert.

4.1.1 Bilanzidentität

Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.

4.1.2 Einzelbewertung

Die Vermögensgegenstände und Schulden sind stichtagsbezogen einzeln zu bewerten.

4.1.3 Vorsicht

Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. (Wert-) Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.

4.1.4 Periodenabgrenzung

Aufwendungen und Erträge sind unabhängig vom Zeitpunkt eines zugehörigen Zahlungsvorganges in dem Haushaltsjahr zu berücksichtigen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind, es sei denn, das betreffende Haushaltsjahr ist bereits abgeschlossen. Bei unwesentlichen sowie bei jährlich wiederkehrenden Beträgen besteht keine Pflicht zur Abgrenzung.

4.1.5 Bewertungsstetigkeit

Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden. Ein Wechsel der Bewertungsmethoden ist nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig.

4.2 Bewertung der Vermögensgegenstände

Für die Erfassung und Bewertung für neu zugehende Vermögensgegenstände sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen.

Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sei dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Zu den Begriffsbestimmungen siehe auch § 91 Nr. 6 u. Nr. 43 HO-Doppik.

4.3 Abschreibungen

- a) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern.
- b) Der Abschreibungszeitraum beginnt mit dem Monat, in dem der Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt wurde. Bei der Abschreibung werden nur volle Monate berücksichtigt.
- c) Im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen.
- d) Für Zuschreibungen des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens gelten die jeweiligen Bewertungsrichtlinien s. Ziffer 4.5.

Für die Abschreibung wird je nach Gebäudetyp eine einheitliche Gesamtnutzungsdauer zugrunde gelegt und entsprechend dem Zeitpunkt der Herstellung bzw. des letzten Modernisierungszeitpunkts die Restnutzungsdauer ermittelt. Die Nutzungsdauern des Anlagevermögens sind in der Abschreibungstabelle festgelegt. Die Abschreibungstabelle ist als Anlage 3 Bestandteil dieser Richtlinie.

4.4 Aktivierungsgrenze von Anlagegütern

- a) Geringwertige Vermögensgegenstände
Bewegliche Vermögensgegenstände, deren Anschaffungs- oder Herstellungswerte den Einzelwert von 1.000,- € netto nicht übersteigen und die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, werden als geringwertige Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand gebucht.
- b) Regelung: Sachgesamtheit
Abweichend von a können geringwertige Vermögensgegenstände als ein Vermögensgegenstand aktiviert werden, wenn es sich um technisch oder wirtschaftlich zusammengehörige Gegenstände handelt, die in ihrer Gesamtheit zusammen genutzt werden, und wenn der Gesamtbetrag der Anschaffungs- oder Herstellungswerte 1.000,- € netto übersteigt. Dabei ist nicht nach Erst-, Ersatz- oder Ergänzungsbeschaffung zu unterscheiden. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht bei der Anwendung des Festwertverfahrens.
- c) Für Betriebe gewerblicher Art oder andere steuerrechtlichen Bedingungen unterliegenden Einrichtungen gelten die jeweiligen steuerrechtlichen Bestimmungen.

4.5 Zuschreibungen

Eine Zuschreibung ist die Erhöhung des Werteansatzes eines Vermögensgegenstandes im Vergleich zum Wert in der vorhergehenden Bilanz. Aufgrund von Wertaufholungen nur bis zur Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten möglich (vergl. § 91 Nr. 83 HO Doppik).

4.6 Wirtschaftliches Eigentum

Übt ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Vermögensgegenstand in der Weise aus, dass er den rechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand ausschließen kann, so ist ihm der Vermögensgegenstand zuzurechnen.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten eines Vermögensgegenstandes innehat und den zivilrechtlichen Eigentümer insoweit vollständig verdrängt.

Durch einen Vertrag in dem Regelungen enthalten sind, wie z.B. Vertragslaufzeit, Vergütung, Kündigungsrecht etc. kann kein wirtschaftliches Eigentum begründet werden.

Bei Leasingverträgen gelten die steuerlichen Regelungen im Hinblick auf die Zuordnung des Vermögensgegenstandes.

5. Bewertung von Grund und Boden sowie Gebäude

5.1 Wert für Grund und Boden

Der Wert für bereits vorhandenen Grund und Boden wird einmalig - in der Regel im Rahmen der erstmaligen Eröffnungsbilanz - ermittelt. Er wird nur in Ausnahmefällen, wenn ein (erheblicher) Wertverlust zu verzeichnen ist, außerplanmäßig abgeschrieben. Planmäßig findet keine Abschreibung oder Wertneuermittlung statt.

Für später neu hinzukommenden Grund und Boden sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgeblich. Für die Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz gelten Sonderregelungen (s. 8.2.1 ff.).

5.2 Gebäudewerte

Die Gebäude sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um planmäßige Abschreibungen anzusetzen.

Zu den Kosten, die anfallen, um ein Gebäude zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu setzen, zählen hierbei auch Anschaffungsnebenkosten wie Maklercourtage, Grunderwerbsteuer, Gerichts- und Notarkosten sowie Straßenausbaubeiträge bei erstmaligen Beiträgen für die Erschließung, nicht jedoch Beiträge für den Ersatz oder die Modernisierung bereits vorhandener Straßen, es sei denn, das Grundstück wurde durch die Straßenbaumaßnahme wesentlich verändert.

Wird ein bebautes Grundstück erworben, so ist der Zeitwert von Gebäude und Grundstück zu ermitteln und dann entsprechend aufgeteilt zu bewerten.

5.3 Unselbständige und selbständige Gebäudebestandteile

5.3.1 Unselbständige Gebäudebestandteile

Unselbständige Gebäudebestandteile sind Gebäudebestandteile, die mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (z.B. Heizungs- und Klimaanlage, Personenaufzüge, sanitäre Anlagen, Rolltreppen). Sie sind grundsätzlich als unselbständige Gebäudebestandteile im Gebäudewert enthalten. Obwohl die einzelnen Gebäudeteile unterschiedliche Lebensdauer haben, gilt hier die Fiktion der gleichmäßigen Abnutzung, d.h. das Gebäude ist als Ganzes entsprechend der Nutzungsdauer abzuschreiben. Werden zu einem späteren Zeitpunkt unselbständige Gebäudeteile erneuert, so gilt dies in der Regel als Instandhaltungsaufwand, also z.B. eine übliche Modernisierung der Heizungsanlage auf einen neueren technischen Stand. Erst bei einer wesentlichen Verbesserung (z.B. Einbau eines Fahrstuhls, den es vorher nicht im Gebäude gab) entstehen neue separate nachträgliche Anschaffungskosten.

5.3.2 Selbstständige Gebäudeteile

Selbstständige Gebäudeteile stehen in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Sie werden anders und in der Regel auch in einer kürzeren Zeit als die Gebäude abgeschrieben. Die beim Erwerb eines bebauten Grundstücks oder bei der Herstellung eines Gebäudes auf die selbstständigen Gebäudeteile entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden daher vom Gebäude getrennt auf die unterschiedlichen Anlagekonten für die verschiedenen Gebäudeteile gebucht.

Selbstständige Gebäudeteile sind

- Betriebsvorrichtungen
- Scheinbestandteile
- schnelllebigem modischen Geschmack unterliegende Einbauten
- sonstige Mietereinbauten
- sonstige selbstständige Gebäudeteile

Orgeln und Glocken werden bei Neubau / Grundinstandsetzung / Modernisierung in Höhe der anfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet und über die jeweilige Nutzungsdauer abgeschrieben.

5.4 Außenanlagen und Grünflächen

Aufwändige Außenanlagen, insbesondere

- angelegte Landschaftsparks
- besondere Friedhofsinstallationen
- Spielplätze

sind grundsätzlich separat zu bewerten.

Außenanlagen und Grünflächen von bebautem Grund und Boden können mit einem pauschalen Zuschlag von 2,5 % des Gebäudewertes bewertet werden. Für die erstmalige Eröffnungsbilanz gelten Sonderregelungen.

5.5 Baumängel, Instandhaltungsstaus

Bei Feststellung akuter Baumängel bzw. eines erheblichen Instandhaltungsstaus sind in Ausnahmefällen entsprechende Rückstellungen zu bilden oder außerplanmäßig abzuschreiben. Die Rückstellung ist im darauffolgenden Haushaltsjahr mit Maßnahmendurchführung aufzulösen. (Bei den Kategorien 3ff. analog der Baubegehungsberichte der Ämter für Bau- und Kunstpflege sind Rückstellungen nur dann zu bilden, wenn ein Beschluss vorliegt, dass der Instandhaltungsstau spätestens im nächsten Haushaltszeitraum beseitigt wird, andernfalls ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen).

5.6 Modernisierung, Erweiterung, laufende Bauunterhaltung

Für die Abgrenzung von Modernisierungs- und Erweiterungsmaßnahmen einerseits und der laufenden Bauunterhaltung andererseits wird zwischen zu aktivierenden Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand unterschieden.

Erhaltungsaufwand sind die regelmäßigen Ausbesserungsarbeiten an einem Gebäude, die weder den Wert, noch die Nutzbarkeit erhöhen oder die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängern.

Dieser Erhaltungsaufwand ist im Jahr des Entstehens als Aufwand zu buchen.

Aktivierungspflicht besteht

- Herstellung eines Vermögensgegenstandes
- bei Erweiterungen durch Vergrößerung der nutzbaren Fläche (z. B. Balkon, Dachgeschoss-Ausbau, Anbauten)
- bei wesentlicher Verbesserung der Bausubstanz, d. h. über gewöhnliche Modernisierungsmaßnahmen hinausgehenden Maßnahmen.

Die Voraussetzung für eine weitgehende Sanierung gilt auch dann als erfüllt, wenn die Sanierungsmaßnahmen in einem zehnjährigen Sanierungsplan festgelegt werden. Der Sanierungsplan muss mindestens drei wesentliche Maßnahmen an Dach und Fach, d.h. Dachsanierung, Fassadenrenovierung oder am tragenden Innenmauerwerk, bzw. an nutzungswertbestimmenden Anlagen, d.h. Heizungs-, Sanitär-, Elektroinstallation, Fenster, enthalten. Bei den nutzungswertbestimmenden Anlagen muss eine deutliche Steigerung an Funktionalität und Komfort zu verzeichnen sein, die Maßnahmen müssen über eine zeitgemäße Erneuerung hinausgehen.

Die Maßnahmen müssen den Gebrauchswert des Gebäudes deutlich erhöhen und eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen (z.B. Änderungen der betrieblichen Funktion (Wesensänderung), Umnutzungen von Teilen des Gebäudes).

Bei Modernisierungen kann sich die Nutzungsdauer des Gebäudes verlängern, dies ist jeweils anhand der Baumaßnahme zu klären.

5.7 Erhaltung der Substanz

Die Frage der Substanzerhaltung kann erst in den Folgejahren vollständig geregelt werden. Zunächst soll das Rechnungswesen die Problematik des Ressourcenverbrauchs aufzeigen, so dass Gremien hierauf reagieren können. Da eine zwingende Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs in die Finanzverteilung der Ev.-Luth. Kirche in Oldenburg eingreift, wird für die nächsten Jahre eine Übergangsfrist definiert, in der das Auffüllen der Rücklagen anzustreben ist.

5.8 Festsetzung der Substanzerhaltungsrücklage (SERL):

Für die Ermittlung der Substanzerhaltungsrücklage für die erstmalige Eröffnungsbilanz gelten die nachstehenden Ausführungen. Die Differenz zu der tatsächlichen Rücklage wird als "Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage" unter dem Bilanzstrich oder im Anhang ausgewiesen.

a) Die jährliche Abschreibung wird mit der bisherigen Nutzungsdauer multipliziert, jedoch mindestens mit 12,5, da ab diesem Zeitpunkt in der Regel erste größere investive Baumaßnahmen vorgenommen werden.

b) Ist ein Gebäude komplett abgeschrieben, so werden kalkulatorische Abschreibungen auf Basis der historischen Anschaffungs- oder Herstellkosten (Berechnung: historische AK/ HK abzüglich 1,- €.) ermittelt. Die kalkulatorische Abschreibung wird mit einer Nutzungsdauer von 12,5 Jahren multipliziert. Das Ergebnis hieraus bestimmt die Höhe der zu bildenden Substanzerhaltungsrücklage.

Liegt ein Sanierungsplan vor, so wird in Höhe dieser Sanierungskosten die SERL ausgewiesen.

c) Für Kirchen und Kapellen werden 5% der historischen Anschaffungs- oder Herstellkosten als Substanzerhaltungsrücklage ermittelt.

6. Erläuterungen und Hinweise zu weiteren Aktivposten der Bilanz

6.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

Immaterielle Vermögensgegenstände (z.B. Konzessionen, Erfindungen, Rechte, Software, Geschäfts- und Firmenwert etc.) sind im Vergleich zu den Sachanlagen „nicht greifbar“. Sie können aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben oder selbst geschaffen worden sind. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten, oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (vgl. § 72 Abs. 5 HO-Doppik).

6.2 Finanzanlagen und Beteiligungen

Kirchliche Finanzanlagen werden nicht zu Handelszwecken gehalten, sondern dienen zur Deckung von Rücklagen und anderen Passiva. Daher werden sie nicht zum Umlaufvermögen gerechnet und es gilt grundsätzlich das gemilderte Niederstwertprinzip.

Für die Bewertung von Finanzanlagen gibt es Sonderregelungen, die den kirchenspezifischen Belangen Rechnung tragen. Für den Nachweis und die Bewertung von Finanzanlagen sind grundsätzlich die Anschaffungswerte heranzuziehen (Anschaffungskostenprinzip), im weiteren Verlauf kommt die FIFO-Methode zur Anwendung. Wertpapiere mit einem Rückzahlungsanspruch von 100% werden jedoch abweichend mit dem Nominalwert angesetzt, weil davon ausgegangen wird, dass die Papiere bis zum Ende der Laufzeit gehalten werden (Hold-Strategie). Bei einem Kauf Überpari wird der überschießende Betrag in den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und über die Laufzeit ergebnisrelevant abgeschrieben. Bei einem Kauf Unterpari wird der Fehlbetrag in den Passiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und da die Zahlung des vollen Betrages zum Ende der Laufzeit als gesichert gilt, über die Laufzeit ergebnisrelevant zugeschrieben. Kleine Abweichungen können auch im Jahr des Kaufes ergebnisrelevant gebucht werden. Stückzinsen sind nach Fälligkeit abzugrenzen und mit den Zinsen des Folgejahres zu verrechnen.

Für Finanzanlagen ohne festen Rückzahlungsanspruch (Aktien, Fonds, etc.) ist das Wertrisiko in der Bilanz abzubilden, mindestens aber im Anhang zu erläutern.

Kurzfristige Wertschwankungen der Finanzanlagen ohne volle Rückzahlungserwartung müssen aufgrund des gemilderten Niederstwertprinzips nicht in der Bilanz dargestellt werden. Eine nachhaltige Wertminderung wird unterstellt, wenn in den beiden vorangegangenen Jahren zum 31.12. der Kurswert zum aktuellen Bilanzstichtag jeweils um mehr als 10 % unter dem Buchwert liegt. In diesem Fall sind Abschreibungen einheitlich über das Wertpapier vorzunehmen.

Vorübergehende Schwankungen von Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen werden dergestalt geregelt, dass, wenn am Jahresende die Summe der Marktwerte die Summe der Buchwerte vorübergehend unterschreitet, kann der Betrag in Höhe der Differenz gemindert auf der Passivseite in den Korrekturposten für Wertschwankungen eingestellt werden. Übersteigen in den folgenden zwei Jahren die Marktwerte wieder die Buchwerte, ist der Betrag bis zur Höhe der Minderung jährlich wieder zu erhöhen. Erfolgt nach drei Jahren keine Wertaufholung muss die Wertschwankung ergebnisrelevant aufgelöst werden. Die Rücklagen müssen auf den niedrigeren Wert angepasst werden.

Grundsätzlich gelten bei der Bewertung von Beteiligungen die Anschaffungswerte (AW). Dabei sind alle vom Gesellschafter direkt geleisteten Geld- und Sachleistungen zu berücksichtigen. Neben dem Stammkapital muss daher grundsätzlich auch die Kapitalrücklage angesetzt werden (zur Definition siehe § 272 Abs. 2 Nr. 1-4 HGB), wenn es sich um Beträge handelt, die der Gesellschafter zusätzlich zum Stammkapital im Rahmen der Errichtung der Gesellschaft oder zu

einem späteren Zeitpunkt von außen eingebracht hat. Nicht zu berücksichtigen ist die Gewinnrücklage. Ein Gewinnüberschuss, der in die Kapitalrücklage abgeführt wurde, kann als Sonderfall in die Erstbewertung einbezogen werden, wenn dieser vor dem Zeitpunkt der Erstbewertung in die Kapitalrücklage zugeführt und damit wie eine zusätzliche Kapitalzuführung behandelt wurde.

Da für die Bewertung in der Eröffnungsbilanz einiger Beteiligungen die AW nicht mehr zu ermitteln sind, kann ausnahmsweise in der Eröffnungsbilanz die Bewertung anhand der „Eigenkapitalspiegelmethode“ vorgenommen werden. Dabei ist das Eigenkapital mit Kapitalrücklage aber ohne Gewinnrücklage zu berechnen. Beteiligungen an kirchlichen Genossenschaftsbanken sind ebenfalls hier auszuweisen.

6.3 Vorräte

Vorräte sind Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren und Erzeugnisse, die zum Verbrauch oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind. Geleistete Anzahlungen auf die Lieferung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens werden ebenfalls unter den Vorräten erfasst. Die Vorratsbestände sind grundsätzlich durch Bestandsaufnahmen zu ermitteln, die Bestandsveränderungen beeinflussen die Ergebnisrechnung. Vorräte sollen nur aufgenommen werden, wenn deren Wert im Laufe eines Jahres mindestens zu einem Zeitpunkt 5.000,- € netto übersteigt. Es ist nach Möglichkeit vom Verfahren der Festwertbewertung Gebrauch zu machen. Mögliche Bereiche der Vorratsfestwertbewertung sind:

- Kita Lebensmittel
- Jugendwerkstätten
- Tagungsstätten

6.4 Geldanlagen zur Deckung von Rücklagen

Anlagevermögen sind die Gegenstände, die bestimmt sind, dauerhaft der Aufgabenerfüllung der kirchlichen Körperschaft zu dienen. Hierzu gehören auch die Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen und Rückstellungen. Diese Mittel müssen zum Zeitpunkt der Verwendung verfügbar sein (siehe auch Pkt. 7.2).

6.5 Forderungen

Forderungen sind stets dann zu aktivieren, wenn die Leistung erbracht ist. Sie sind grundsätzlich mit dem Nominalbetrag anzusetzen.

Bestehen Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, so wird eine Einzelwertberichtigung vorgenommen. Diese zweifelhaften Forderungen werden damit zunächst ganz oder teilweise separat ausgewiesen, die Höhe des Ausfallgrades wird im Wege einer Schätzung vorgenommen. Wird eine Forderung uneinbringlich, so ist sie abzuschreiben. Die besonderen Regelungen des § 37 Abs. 1 Nr. 3 HO-Doppik sind zu beachten.

Für die nicht einzelwertberechtigten Forderungen kann ohne weitere Begründungen zur Berücksichtigung des allgemeinen Ausfallrisikos und dessen Kosten (Mahn- und Bearbeitungskosten, Zinsen) eine Pauschalwertberichtigung von nicht mehr als 1 % ausgewiesen werden. Eine höhere Pauschalwertberichtigung des Ausfallrisikos muss begründet werden. In der jeweils zuständigen Kasse sollte für das zu betreibende Forderungsmanagement die volle Höhe der Forderung erkennbar bleiben.

6.6 Sonstige liquide Mittel

Zu den liquiden Mitteln zählen insbesondere der Bargeldbestand, Guthaben auf laufenden Konten bei Kreditinstituten sowie Schecks und Geldanlagen aus dem Kassenbestand. Die Bestände sind zum Bilanzstichtag mit ihrem Nennwert zu bewerten. Eine Saldierung von Guthaben und Verbindlichkeiten ist nicht zulässig.

7. Erläuterungen und Hinweise zu den Passivposten der Bilanz

7.1 Eigenkapital, Vermögensgrundbestand

Das Eigenkapital ergibt sich als sogenannte Nettoposition aus der Saldierung der Vermögensseite (Aktiva) der Bilanz und dem auf der Passivseite ausgewiesenen Fremdkapitalposten. Das Eigenkapital entspricht der Summe aus Vermögensgrundbestand inklusive der finanzgedeckten Rücklagen, Ergebnisvortrag sowie ggf. weiteren Positionen der Ergebnisverwendung (Ergebnisreserve).

7.2 Rücklagen

Rücklagen gliedern sich in Pflichtrücklagen, zweckgebundene Rücklagen und freie Rücklagen. Rücklagen müssen zur Sicherung der kirchlichen Aufgabenerfüllung durch ausreichende Finanzanlagen gedeckt sein. Bei nachhaltigen Wertminderungen der Finanzanlagen müssen die Rücklagen ebenfalls auf den niedrigeren Wert reduziert werden. Bei dem Nachweis zur Finanzdeckung ist zu berücksichtigen, dass Verbindlichkeiten gegenüber Dritten vorrangig auszugliedern sind, sofern sie die Finanzanlagen betreffen. Rückstellungen zur Absicherung von Versorgungslasten müssen ebenfalls finanzgedeckt sein und sind entsprechend bei der Prüfung nach § 75 Abs. 9 HO-Doppik im Vorfeld zu berücksichtigen. Für den Nachweis der Finanzdeckung können auch die liquiden Mittel herangezogen werden sowie gewährte Darlehen.

7.3 Sonderposten

Sonderposten sind eingehende Zuwendungen, die an noch zu erfüllende Bedingungen geknüpft sind (z.B. zweckgebundene Spenden, Investitionszuschüsse)

Sonderposten werden u.a. gebildet für:

a) Sonderposten für Gebührenhaushalte bzw. kostenrechnende Einrichtungen werden gebildet, um ein positives Jahresergebnis, das aus einem Gebührenhaushalt stammt, vom Jahresergebnis der Körperschaft zu separieren. Diese Ergebnisse können in den Folgejahren dazu dienen, Defizite zu decken.

b) Sonderposten aus erhaltenen Investitionszuschüssen werden gebildet, wenn aus zweckgebundenen Mittelzuwendungen von Dritten (z.B. kirchliche Körperschaften, Länder, Kommunen, Fördervereine, politische Gemeinden, Stiftungen, Spenden) Gegenstände des Anlagevermögens beschafft wurden. Die erhaltenen Investitionszuschüsse u. ä. sind mithin nicht von dem geförderten Aktivposten abzusetzen, sondern mit ihrem (Rest) Wert unter der Position „Sonderposten, erhaltene Investitionszuschüsse“ zu passivieren. Sonderposten sind über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände linear ertragswirksam und entsprechend der Wertentwicklung des bezuschussten Vermögensgegenstandes aufzulösen. Unterliegen Investitionszuschüsse einer Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Zuschussgeber, die kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände, ist dies im

Anhang zur Bilanz zu dokumentieren.

Wurden Vermögensgegenstände finanziert, die keiner Abnutzung unterliegen (z.B. Grund und Boden, Kunstgegenstände), dann wird ein Sonderposten nur gebildet, wenn die erworbenen Vermögensgegenstände einer (zeitlich befristeten) Zweckbindung durch den Zuschussgeber unterliegen. Dieser Sonderposten ist entsprechend der Entpflichtung gegenüber dem Zuschussgeber aufzulösen. Bei vorzeitigem sog. Untergang des bezuschussten Vermögensgegenstandes ist der gebildete Sonderposten außerplanmäßig aufzulösen. Die bestehende Zweckbindung ist dann entsprechend als Verbindlichkeit auszuweisen. Ist bei einem Vermögensgegenstand, der keiner Abnutzung unterliegt, keine Zweckbindung durch den Zuschussgeber gegeben, dann ist kein Sonderposten zu bilden.

c) Noch nicht verbrauchte zweckgebundene Spenden werden ausgewiesen, wenn im Jahresergebnis für bestimmte Zwecke gesammelte Spenden noch nicht verbraucht wurden. Diese unterliegen in der Regel einer Rückzahlungsverpflichtung, wenn sie nicht zweckentsprechend verwendet werden, daher zählen sie nicht zum Eigenkapital einer kirchlichen Körperschaft.

7.4 Rückstellungen

In Übereinstimmung mit § 77 Abs. 1 HO-Doppik sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.

Im kirchlichen Bereich gilt dies insbesondere im langfristigen Bereich für Pensionsverpflichtungen, für die Beihilfeverpflichtungen sowie für Verpflichtungen aus den Regelungen zur Altersteilzeit.

Eine Rückstellung darf erst dann aufgelöst werden, wenn der Grund hierfür entfallen ist. Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen und Beihilfeverpflichtungen sind grundsätzlich im landeskirchlichen Haushalt zu bilden. Die Pensions- und Beihilfeverpflichtungen sollen über entsprechende Sicherungssysteme ausfinanziert sein. Nach § 71 Absatz 4 HO-Doppik sind diese nach finanzmathematischen Grundsätzen zu ermitteln und als Rückstellung auszuweisen, soweit diese nicht durch eine Versorgungskasse gedeckt sind (Deckungslücke). Bei der Berechnung des Barwertes der Pensionsverpflichtungen sind nachfolgend aufgeführte Parameter zu berücksichtigen:

- Grunddaten der jeweils aktuellen Satzung
- Dynamisierungsfaktor
- Rechnungszins
- Besoldungserhöhung
- Statistiken zur Mitarbeiterzahlen (aktiv / inaktiv, etc.)

Die Forderung gegen die kirchliche Versorgungskasse hat zum Bilanzstichtag nur den Wert der Kapitaldeckung, der durch die kirchliche Versorgungskasse abgesichert ist, in dieser Höhe ist eine Aktivierung der kapitalgedeckten Versorgungslasten zulässig.

Die Beihilfeverpflichtungen sind anhand des Versorgungsaufwandes und des Beihilfeaufwandes durch die NVK exemplarisch für die Beihilferückstellung mit einem Anteil von 12,2 % der Pensionsverpflichtungen ermittelt worden. Dieser ermittelte Prozentsatz kommt auch in der Ev.-Luth. Kirche in Oldenburg zur Anwendung. Sowie eine bessere Informationsgrundlage vorhanden ist, kann von dem o.g. Prozentsatz abgewichen werden.

Die Ermittlung der Clearingrückstellung orientiert sich an den Vorauszahlungen in den noch nicht abgerechneten „Clearinggeschäftsjahren“ und soll mindestens 5% und maximal 10% der jeweiligen Clearingvorauszahlungen betragen.

Für sonstige Personalkosten (Urlaub, Mehrstunden) sollten Rückstellungen gebildet werden. Ausgangspunkt für die Ermittlung ist ein Zeiterfassungssystem, es wird eine abteilungsbezogene Auswertung von Mehrstunden und Resturlaubstagen erstellt. Auf der Ebene der Abteilung erfolgt eine Ermittlung von Bewertungssätzen anhand der Ist-Personalkosten und der Vollkräftestatistik. Abschließend erfolgt die Bewertung der Urlaubstage und der Mehrstunden anhand der ermittelten Bewertungssätze.

In der Ev.-luth. Kirche in Oldenburg wurde eine Dienstvereinbarung zur Altersteilzeit/Vorruhestand abgeschlossen. Neue Verträge können noch bis zum 31.12.2015 abgeschlossen werden. Die bestehenden Verträge sind einzeln zu erfassen und individuell nach dem handelsrechtlichen Verfahren (HFA IDW) zu bewerten. Eine Abzinsung und eine Berücksichtigung von möglichen Eintrittswahrscheinlichkeiten von zusätzlichen „Neuverträgen“ erfolgt nicht.

8. Sonderregelungen für die erstmalige Eröffnungsbilanz

8.1 Erstinventur

Bei der Umstellung auf die doppelte Buchführung findet eine Erstinventur nach Maßgabe der Tz. 3 statt, bei der bei Umstellung sämtliche Vermögensgegenstände sowie sämtliche Forderungen und Verbindlichkeiten erfasst werden. Nicht erfasst werden immaterielle Vermögensgegenstände und bewegliche Vermögensgegenstände jeweils bei einem Anschaffungswert von bis zu 5.000,- € netto. Zusätzlich kann die Aufnahme des beweglichen und immateriellen Anlagevermögens auf den Anschaffungszeitraum der letzten zwei Kalenderjahre vor Eröffnungsbilanzstichtag begrenzt werden. Diese Vereinfachungen erfolgen, da unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit zwischen den Kosten der Rechnungslegung und dem Informationszuwachs ein angemessenes Verhältnis bestehen muss.

8.2 Grund und Boden

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich mit den Anschaffungskosten. Die Erfassung von Grund und Boden wird nutzungsspezifisch den Bauten zugeordnet, wegen der unterschiedlichen Abschreibungspraxis werden jedoch Grund und Boden sowie Gebäude getrennt behandelt. Können die Anschaffungskosten für Grund und Boden nicht oder nicht getrennt ermittelt werden, also z.B. bei der Anschaffung von bebautem Grund und Boden oder bei Schenkungen, können für die Ermittlung eines Grundstückswertes die örtlichen Bodenrichtwerte herangezogen werden. Laut der Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grund und Boden (Immobilienwertermittlungsverordnung 10 (2) ImmowertV) sind Bodenrichtwerte geeignet, wenn sie entsprechend den örtlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung von Lage und Entwicklungszustand gliedert und nach Art und Maß der baulichen Nutzung, des Erschließungszustands und der jeweils vorherrschenden Grundstücksgestaltung hinreichend bestimmt sind. Weichen die wertbeeinflussenden Merkmale des Grund und Bodens, für die Bodenrichtwerte abgeleitet worden sind, vom Zustand des zu bewertenden Grund und Bodens ab, so ist dies durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen (9 ImmowertV).

Wenn zeitnahe Anschaffungskosten nicht vorliegen bzw. nicht mehr ermittelt werden können, werden für die Ermittlung eines Grundstückswertes die örtlichen Bodenrichtwerte des Katasteramtes nach Maßgabe des folgenden Verfahrens herangezogen:

Bei der Ermittlung von Abschlägen zum angegebenen Bodenrichtwert ist eine grundsätzliche Berücksichtigung der Höhe des angegebenen Bodenrichtwertes zu beachten, damit eine realistische Bewertung des Grund und Bodens erfolgen kann. Nach Abzug der Abschläge muss ein angemessener Abstand vom ermittelten Grundstückswert zu den Bodenrichtwerten für Ackerland übrig bleiben, ebenso sollen eingeflossene Ressourcen, wie z.B. Erschließungskosten, noch im Wert abgebildet werden.

Der Grundbesitz wird stets nutzungsspezifisch erfasst und den Bauten/Einrichtungen zugeordnet. Grundsätzlich soll das Grundstück „das Schicksal“ des Gebäudes teilen. Erfolgt bei der erstmaligen Bewertung des Gebäudes eine Wertminderung aufgrund der Nutzung (z.B. Gemeindebedarf), gilt dieses grundsätzlich auch für den zugehörigen Grund und Boden. Unter Anwendung der Nr. 8.3 dieser Richtlinie wird der Grundbesitz für Kirchen und Kapellen sowie sonstige Sakralbauten grundsätzlich mit € 1,00 in die Bilanz aufgenommen. Der Grund und Boden kann aufgeteilt werden, sodass der „nicht sakrale“ Bereich des Grund und Bodens zum Bodenrichtwert bewertet werden kann.

Friedhofsgrundstücke werden mit 10% des Bodenrichtwertes bilanziert.

8.2.1 Grundsätze

Es sind Bodenrichtwerte (BRW) zugrunde zu legen, die möglichst nahe am Zeitpunkt des Wertermittlungsstichtages (Bilanzstichtag) liegen.

Bei der Bewertung von Grund und Boden findet der Flächenkoeffizient keine Berücksichtigung.

Mischnutzungen werden - soweit im Kataster die tatsächliche Nutzung angegeben ist - mit den entsprechenden Flächenanteilen bewertet und die Gesamtsumme gebildet.

Ist in den Bodenrichtwertkarten für das betroffene Grundstück kein Bodenrichtwert ausgewiesen, kann alternativ der Mittelwert aus umliegenden Grundstücken genommen werden.

8.2.2 Unbebauter Grund und Boden

Bei baureifem Grund und Boden und Betriebsflächen ist der BRW anzusetzen.

8.2.3 Erbbaurechte

Ein gesonderter Abzug für die Erbbaurechtsbelastung erfolgt nicht. Beim Erbbaurechtsnehmer wird der „Grundstückswert“ des Erbbaurechts selbst nicht bilanziert. Wurde das Erbbaurecht gegen ein vorab gezahltes Entgelt eingeräumt, dann ist dieser Betrag als Anschaffungskostenbetrag aufzunehmen und über die Dauer des Erbbaurechts aufwandswirksam abzuschreiben. Wertkorrekturen (z. B. durch Entschädigungszahlungen) sind zum Zeitpunkt des Bekanntwerdens als Rückstellung zu passivieren.

8.2.4 Andere wertbeeinflussende Faktoren

Alle anderen wertbeeinflussenden Faktoren finden keine Berücksichtigung, z. B.:

- auf dem Grundstück lastende Reallasten (Erbbauszinsen, Rentenreallasten), Vorkaufsrechte und Wohnrechte,
- Verpachtungen und Erbbaurechte,
- die Duldung eines Notwegs,
- Abbaurechte,
- unentgeltlich eingeräumte Geh- und Fahrrechte,
- die Überbauung eines Grundstücks durch Dritte,
- Aussichtsrechte zu Gunsten eines Dritten,
- Windräder oder Mobilfunkmasten,
- entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumte Leitungsrechte,
- bei Altlastenaufgaben bzw. Verdachtsflächen mit Sanierungsbedarf erfolgt kein Abschlag beim Grundstückswert, sondern die Bildung einer Rückstellung in der Bilanz.

8.3 Gebäude

Für Gebäudebewertung gelten unabhängig von der Zuordnung der Gebäude zum realisierbaren Vermögen oder zum nichtrealisierbaren Vermögen folgende Regelungen:

- a) Grundsätzlich sind die Gebäude mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu aktivieren.
- b) Wenn Unterlagen über Anschaffungs-/Herstellungskosten nicht oder nicht mehr vorliegen, so ist der auf den Eröffnungsbilanzstichtag indizierte Gebäudeversicherungswert von 1914 heranzuziehen. Vom indizierten Gebäudeversicherungswert ist eine Pauschalwertberichtigung von 30% abzuziehen. Soweit das Baujahr nicht mehr ermittelt werden kann, ist das fiktive Baujahr zu ermitteln. Kommt die Ermittlung des fiktiven Baujahrs zu dem Ergebnis, dass das Objekt noch eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren hat, so ist die Wertermittlung noch einmal systembedingt zu prüfen.
- c) Kirchen und andere Sakralgebäude werden mit 1,- € bilanziert.
- d) Gemischt genutzte Gebäude können entweder nach Ihrer Hauptnutzung oder als „gemischt genutzte Objekte“ bewertet werden. Die Entscheidung hierfür liegt vor Ort und sollte an Vorgaben aus dem Gebäudetypen NHK 2000 orientiert sein. (z.B. durchschnittliche Raumhöhe, Angaben zu den Ausstattungsstandards, etc.).

Maßgeblicher Hintergrund für diese Vereinfachungsregelungen ist die Realisierung des Ressourcen- verbrauchskonzeptes. Deshalb kommt es bei der Wertermittlung nach diesen Methoden nicht darauf an, möglichst präzise einen - bei Gebäuden des nicht veräußerbaren Vermögens ohnehin nicht vorhandenen - Marktwert zu ermitteln. Im Vordergrund steht die Erlangung einer realistischen Bemessungsgrundlage für die Erwirtschaftung des mit der Gebäudenutzung verbundenen Ressourcenverbrauchs nach einheitlichen Grundsätzen. Diese sind in den weiteren Ziffern dieser Richtlinie ausdifferenziert (siehe Ziffer 5.8 "Festsetzung Substanzerhaltungsrücklage").

8.4 Außenanlagen und Grünflächen

Aufwändige Außenanlagen sind grundsätzlich separat zu bewerten.

Außenanlagen und Grünflächen von bebautem Grund und Boden können mit einem pauschalen Zuschlag von 2,5 % des Gebäudewertes bewertet werden. Bei bebautem Grund und Boden, bei denen die Größe des Gebäudes nicht als Maßstab für die Außenanlagen herangezogen werden kann, können diese mit einem nach den örtlichen Maßstäben ermittelten Pauschalwert bewertet werden. Bei der pauschalen Berechnung der Außenanlagen für Friedhofsflächen kann von einem Wert von 0,75 €/m² ausgegangen werden.

Auch für Außenanlagen können Sonderposten in entsprechender Höhe passiviert werden.

8.5 Sonderposten

Erhaltene Investitionszuschüsse u. ä. sind nicht von dem geförderten Aktivposten abzusetzen, sondern mit ihrem (Rest-)Wert unter der Position „Sonderposten, erhaltene Investitionszuschüsse“ zu passivieren.

Für Gebäude, die auch zukünftig anteilig von Dritten (z. B. kirchliche Körperschaften, Länder, Kommunen, Fördervereine, politische Gemeinden, Stiftungen, Spenden) finanziert werden, ist in der Eröffnungsbilanz jeweils ein Sonderposten zu bilden, um die Belastung durch die Abschreibungsbeträge bei den Rechtsträgern realistisch abzubilden. Die Sonderpostenbildung erfolgt damit nicht nach dem Umfang der Zweckbindung gegenüber den Zuschussgebern.

Grundlage für die Ermittlung des Sonderpostens für die Gebäude von Kindertagesstätten für die erstmalige Eröffnungsbilanz ist grundsätzlich die im Trägerschaftsvertrag oder in vergleichbaren Vereinbarungen ausgewiesene Förderquote.

Sollte dieser Nachweis nicht möglich sein, ist es zulässig, einen Sonderposten für Investitionszuschüsse in Höhe von 100% des Gebäudewertes zu bilden.

Für die Investitionszuschüsse nach dem erstmaligen Eröffnungsbilanzstichtag ist die tatsächliche Förderquote entscheidend.

Die Auflösung des Sonderpostens ergibt sich aus dem Restnutzungszeitraum des Gebäudes.

Für eine pauschale Sonderpostenbildung für die Eröffnungsbilanz können die bisherigen kameralen Investitionskosten, mindestens der letzten 3 Jahre, ausgewertet werden, um für bestimmte Gebäudetypen einen Durchschnittssatz zu bilden. Für diese Pauschalregelung wurden nachfolgend aufgeführte Werte je Gebäudeart ermittelt:

Sonderposten - Pauschalregelung:

Finanzierungsart →	Baumittel der Ev.- Luth.	Drittmittel/ Spenden	Eigenmittel
a) Kirchen, Sakralgebäude	57%	17%	26%
b) Gemeindehäuser	40%	4%	56%
c) Pfarrhäuser	32%	3%	65%

Bei Kirchen sowie Kapellen erfolgt kein Ansatz, da die Bewertung mit 1,- € erfolgt.

8.6 Orgeln und Glocken als selbständige Gebäudebestandteile

Orgeln und Glocken werden bei der erstmaligen Erstellung der Eröffnungsbilanz als Betriebsvorrichtungen mit 1,- € bilanziert.

8.7 Sakral- und Kunstgegenstände

Sakral- und Kunstgegenstände können bei der erstmaligen Erstellung der Eröffnungsbilanz als selbständige Gebäudebestandteile mit 1,-€ bilanziert werden und unterliegen grundsätzlich keiner Abschreibung. Gebrauchskunst (z.B. verzierte Stühle) kann nach den regulären Abschreibungssätzen über die Laufzeit des Gegenstandes abgeschrieben werden.

8.8 Rechnungsabgrenzung im Friedhofsbereich

Die Berechnung der passiven Rechnungsabgrenzung erfolgt auf Grundlage der durchschnittlichen Grabberechtigungsgebühr (Grabnutzungsrecht) und Bestattungszahlen der letzten 10 Jahre. Der hieraus ermittelte Betrag wird über eine Laufzeit von 25 Jahren aufgelöst.

Die Werte der allgemeinen Friedhofsrücklage aus der Kameralistik werden in die erstmalige Eröffnungsbilanz zum 1.1.2018 übergeleitet. Dieses erfolgt (soweit möglich) getrennt nach der Grabnutzung und der Grabpflege.

Von dem Betrag der kameralen Rücklage (für die Grabnutzung) ist der ermittelte passive Rechnungsabgrenzungsposten abzuziehen. Ein verbleibender positiver Betrag ist als „Sonderposten für Überschüsse verpflichtend kostendeckender Bereiche“ für den Friedhof zu passivieren. Ein verbleibender negativer Betrag ist als „Verlustvortrag Friedhof“ in der erstmaligen Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen.

Der passive Rechnungsabgrenzungsposten für die Grabverlängerungsgebühr wird mit einem Pauschalbetrag von 60 % der Grabberechtigungsgebühr angesetzt. Dieser Betrag wird pauschal über einen Zeitraum von 15 Jahren aufgelöst

8.9 Berichtigung der Eröffnungsbilanz

Werden nach Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz wertaufhellende Faktoren deutlich, die eine Änderung der Bilanz zur Folge haben müssen, können in den fünf auf die Eröffnungsbilanz folgenden Jahren Berichtigungen der Bilanz vorgenommen werden. Über Änderungen ist die Rechnungsprüfung entsprechend zu informieren.

9. Revisionsklausel

Werden in einem Zeitraum von bis zu fünf Jahren nach der Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz wesentliche unberücksichtigte oder unzutreffend berücksichtigte Faktoren deutlich, so ist die Richtlinie entsprechend anzupassen.