



Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie

des Programms EPOS.NRW

Stand: 15.07.2013

Inhaltsverzeichnis


1	Präambel	1
2	Zielsetzungen und Rechtsgrundlagen des Rechnungswesen	3
2.1	Grundlegender Rechtsrahmen	3
2.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	4
3	Jahresabschluss	6
3.1	Aufstellung der Einzelabschlüsse	6
3.2	Konsolidierung der Jahresabschlüsse	7
3.3	Prüfung und Feststellung der Jahresabschlüsse	7
3.4	Vorlage der Jahresabschlüsse	7
4	Allgemeine Bilanzierungsgrundsätze	8
4.1	Grundsatz der Periodenabgrenzung	8
4.2	Grundsatz der Bilanzwahrheit / Vollständigkeitsgrundsatz	8
4.2.1	Bilanzielles Eigentum	9
4.2.2	Bilanzierungsverbote und Bilanzierungswahlrechte	9
4.2.3	Inventarisierungsgrundsätze, Inventurvereinfachungen	10
4.2.3.1	Inventurzeitpunkt	11
4.2.3.2	Inventurmethoden	11
5	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	13
5.1	Einzelbewertung	13
5.2	Vorsichtsprinzip / Anschaffungskostenprinzip	13
5.2.1	Grundprinzipien des Vorsichtsprinzips	14
5.2.2	Bewertung des Zugangs von Vermögen	15
5.2.3	Wertänderung im Vermögen	16
5.2.3.1	Abschreibungen	16
5.2.3.2	Zuschreibungen	18
5.2.4	Bewertung des Abgangs von Vermögen	18
5.2.5	Erstmalige Aufnahme und Bewertung des Vermögens und der Schulden (Eröffnungsbilanz)	18
5.3	Bewertungsvereinfachungsverfahren	20
5.3.1	Verbrauchsfolgeverfahren	20
5.3.2	Festwertverfahren	20
5.3.3	Gruppenbewertung	21
6	Allgemeine Gliederungsgrundsätze	22
6.1	Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit	22

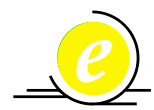
6.2	Verwaltungskontenrahmen	22
6.3	Einteilung der Kontenklassen	23
6.3.1	Gliederung des Anlage- und Umlaufvermögens	23
6.3.2	Gliederung der Schuldspositionen	23
6.3.3	Gliederung der Erfolgskonten	23
6.3.4	Kontenklassen für Sonderrechnungen sowie die KLR	24

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 Funktionen des öffentlichen Rechnungswesens.....	3
Abbildung 2 Übersicht GoB.....	5
Abbildung 3 Beispiel zum Realisationsprinzip	14
Abbildung 4 Ermittlung der Anschaffungskosten	15
Abbildung 5 Ermittlung der Herstellungskosten	15
Abbildung 6 Ermittlung des Bilanzstichtagwertes	18
Abbildung 7 Ermittlungsschema bei fehlenden Informationen zu den AHK.....	20
Abbildung 8 Bundeseinheitlicher Verwaltungskontenrahmen (VKR)	22

Symbolverzeichnis

 Hinweise, Informationen, Beispiele

 Empfehlungen

1 Präambel

- (1) Das Land Nordrhein-Westfalen führt die Integrierte Verbundrechnung (IVR) ein.
- (2) Die IVR basiert auf der doppelten Buchführung und damit der Grundüberlegung, in einem Rechensystem eine laufende Kassenbuchführung mit einer Vermögens- sowie einer Erfolgsrechnung zu verbinden.
- (3) Auch wenn eine Eröffnungsbilanz nach den fachlichen Rahmenbedingungen für EPOS.NRW erst ab 2017 vorgesehen ist, werden die Geschäftsvorfälle des Landes bereits mit dem Einsatz des IVR-Systems doppisch erfasst, bewertet und bilanziert (Vorbilanz). Insofern wird eine Doppelarbeit ab 2017 vermieden.
- (4) Für jede auf die Doppik umgestellte Budgeteinheit kommen die nachfolgend aufgeführten Regelungen zum Einsatz.
- (5) Bis zum flächendeckenden Rollout von EPOS.NRW – also wenn alle Verwaltungen in ihrem Produktivbetrieb auf das neue Rechnungswesen umgestellt worden sind – wird es einen parallelen Betrieb des alten und neuen Rechnungswesens geben.
- (6) Die kameralen Daten werden für die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung (VGR), die Finanzstatistik und für Zeitreihenvergleiche benötigt. Dies gilt so lange, bis auf Bund-/Länderebene eine Umstellung auf ein Datensystem mit periodengerechter Abgrenzung erfolgt ist.
- (7) Um die vielfältigen Anforderungen zu bedienen wird ein Dualismus angewendet. Aus den angesprochenen Sachkonten werden die relevanten Finanzpositionen abgeleitet. Dieses Verfahren stellt die Anforderungen aus der Statistik und dem Haushalt sicher. Einzelheiten sind der Budgetierungsrichtlinie zu entnehmen.
- (8) Jede Budgeteinheit stellt einen eigenen Rechnungskreis (d.h. technisch jeweils einen „Buchungskreis“) dar und ist verpflichtet, einen eigenen Jahresabschluss auf der Grundlage ihrer Buchhaltung zu erstellen.
- (8) Der Einzelabschluss auf staatlicher Ebene besteht aus allen Jahresabschlüssen der Budgeteinheiten (Konsolidierung).
- (9) Budgeteinheiten werden, auch wenn sie Teil der unmittelbaren Landesverwaltung sind und teilweise keine in sich geschlossene Organisationseinheiten im Sinne des Landesorganisationsgesetzes NRW darstellen, als kleinste bilanzierende Einheit betrachtet. Daraus folgt, dass finanzielle Beziehungen mit Auswirkung auf Bilanzierung und Bewertung zwischen Budgetuntereinheiten rechtlich als Binnengeschäft betrachtet werden, während Beziehungen zwischen Budgeteinheiten wie Geschäfte zwischen rechtlich selbstständigen Einheiten behandelt werden.
- (10) Neben dem Jahresabschluss werden entsprechend Absatz 3 für alle Budgeteinheiten Produkthaushalte erstellt.
- (11) Die Verantwortlichkeit für die ordnungsgemäße und regelkonforme Erstellung der Jahresabschlüsse und Produkthaushalte obliegt grundsätzlich der Leitung der Budgeteinheit.

(12) Ausnahmen oder Abweichungen von dieser Richtlinie bedürfen der Zustimmung des Finanzministeriums.

(13) Adressaten der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sind zumindest der/die Beauftragte(r) für den Haushalt, die Finanzbuchhaltung, die Anlagenbuchhaltung, die BKS, die Prüfung (Innenrevision, Geschäftsprüfung) und der 1st-Level-Support.

2 Zielsetzungen und Rechtsgrundlagen des Rechnungswesen

(1) Öffentliche Haushalte haben eine Reihe von Funktionen zu erfüllen, aus denen sich wiederum ihre Zielsetzungen ableiten. Diesen Funktionen muss das dem Haushalt zugrunde liegende Rechnungswesen entsprechen.



- **Bedarfsdeckungsfunktion**
Ausgangspunkt jeder staatlichen Haushaltswirtschaft ist der öffentliche Bedarf. Die Deckung dieses öffentlichen Bedarfs kann als die wichtigste und ursprünglichste Funktion jeglicher staatlicher Haushaltswirtschaft bezeichnet werden.
- **Politische Programmfunktion**
Es ist die Aufgabe des staatlichen Haushaltsplans, im Einzelnen festzulegen, wie viele Mittel auf die unterschiedlichsten öffentlichen Aufgaben entfallen sollen. Insofern ist der öffentliche Haushaltsplan das zahlenmäßig fixierte des politisch Gewollten; er ist ein in Zahlen gekleidetes Regierungsprogramm.
- **Volkswirtschaftliche Funktion**
Aufgrund seines erheblichen Anteils an den in einer Wirtschaftsperiode erzeugten Gütern und Dienstleistungen greift der Staat durch seine Haushaltswirtschaft in hohem Maße in den Wirtschaftsprozess ein. Der öffentliche Haushalt stellt daher auch ein wichtiges wirtschaftliches Aggregat dar.
- **Ordnungsfunktion**
Bedeutung und Umfang der staatlichen Haushaltswirtschaft machen es in föderalen Staaten zwingend erforderlich, dass ihr ein verbindliches Ordnungsprinzip zugrunde liegt. Ein geordneter Haushalt dient einer gemeinsamen Ordnung aller öffentlichen Haushalte und ermöglicht damit ihre Koordinierung. Die Haushaltspläne müssen deshalb nach einheitlichen, vergleichbaren und die Verantwortlichkeiten festlegenden Gliederungsprinzipien aufgebaut werden.
- **Kontrollfunktion**
Die Kontrolle des Regierungshandelns durch das Parlament erfolgt ganz maßgeblich durch das Budgetrecht des Parlaments. Kern des öffentlichen Haushaltsrechts ist daher die Sicherung des parlamentarischen Budgetrechts. Das Prinzip der parlamentarischen Demokratie verlangt eine parlamentarische Legitimation des monetären Regierungs- und Verwaltungshandelns im Haushalt (auch: Legitimationsfunktion / Budgetfunktion). Der Haushalt ist daher Grundlage der Ermächtigung und Kontrolle des Regierungs- und Verwaltungshandelns durch Parlamente und Rechnungshöfe.
- **Transparenz- und Informationsfunktion**
Die Transparenz- und Informationsfunktion verlangt neben der Öffentlichkeit des Haushaltsverfahrens vor allem nach einer übersichtlichen und vollständigen Darstellung von Regierungs- und Verwaltungshandelns im Haushalt.
- **Schutzfunktion**
Diese weitere Funktion des öffentlichen Haushaltswesens ist in jüngerer Vergangenheit immer stärker in den Vordergrund getreten. Es geht um den Schutz der haushaltspolitischen und ökonomischen Handlungsfähigkeit künftiger Generationen (intergenerative Gerechtigkeit).

Abbildung 1 Funktionen des öffentlichen Rechnungswesens

(2) Die Ressourcenverbrauchssicht und die Vermögenssicht stützen eine nachhaltige Finanzpolitik und fördern die intergenerative Gerechtigkeit.

2.1 Grundlegender Rechtsrahmen

(1) Durch das Gesetz zur Modernisierung der Grundsätze des Haushaltsrechts (HGrG MoG) wird erstmals zugelassen, dass Bund und Länder ihr Rechnungswesen - alternativ zum bisherigen kameralen Rechnungswesen - nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung (staatliche Doppik) gestalten.

(2) Nach § 49a HGrG richten Bund und Länder ein gemeinsames Gremium ein, das zur Gewährleistung einheitlicher Verfahrens- und Datengrundlagen jeweils für Kameralistik, Doppik und Produkthaushalte Standards erarbeitet und anschließend einmal jährlich

überprüft. Die Standards werden jeweils durch Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umgesetzt.

(3) Die staatliche Doppik folgt gemäß § 7a HGrG den Vorschriften des Ersten und des Zweiten Abschnitts, Erster und Zweiter Unterabschnitt, des Dritten Buches Handelsgesetzbuch (HGB) und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung.

(4) Die Vorschriften des HGB werden dabei an verschiedenen Stellen konkretisiert, um den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte gerecht zu werden (siehe Einzelvorschriften des Kontierungsleitfadens). Einerseits weisen die öffentlichen Haushalte Unterschiede zu den Wirtschaftsunternehmen auf, für die das HGB keine oder keine passenden Regelungen bietet. Andererseits ist die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte untereinander aus haushaltsrechtlicher und aus finanzstatistischer Sicht unabdingbar. Darüber hinaus ist eine Vergleichbarkeit auch für eine konsolidierte Darstellung der Gebietskörperschaften, die im Hinblick auf die vorgenommenen Ausgliederungen, Auslagerungen und Teilprivatisierungen von staatlichen Aufgaben notwendig sein kann, von besonderer Bedeutung.

(5) Der Bilanzierungs- und Bewertungsleitfaden, der Kontierungsleitfaden und der Geschäftsvorfälleleitfaden des Programms EPOS.NRW sind zu beachten.

2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

(1) Die Rechnungslegung erfolgt nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).

(2) Grundlage für die Buchführung und Bilanzierung nach den GoB ist der § 25 Abs. 3 Haushaltsgesetz. Dieser gestattet die sinngemäße Anwendung des Handelsrechts auf das Haushalts- und Rechnungswesen.

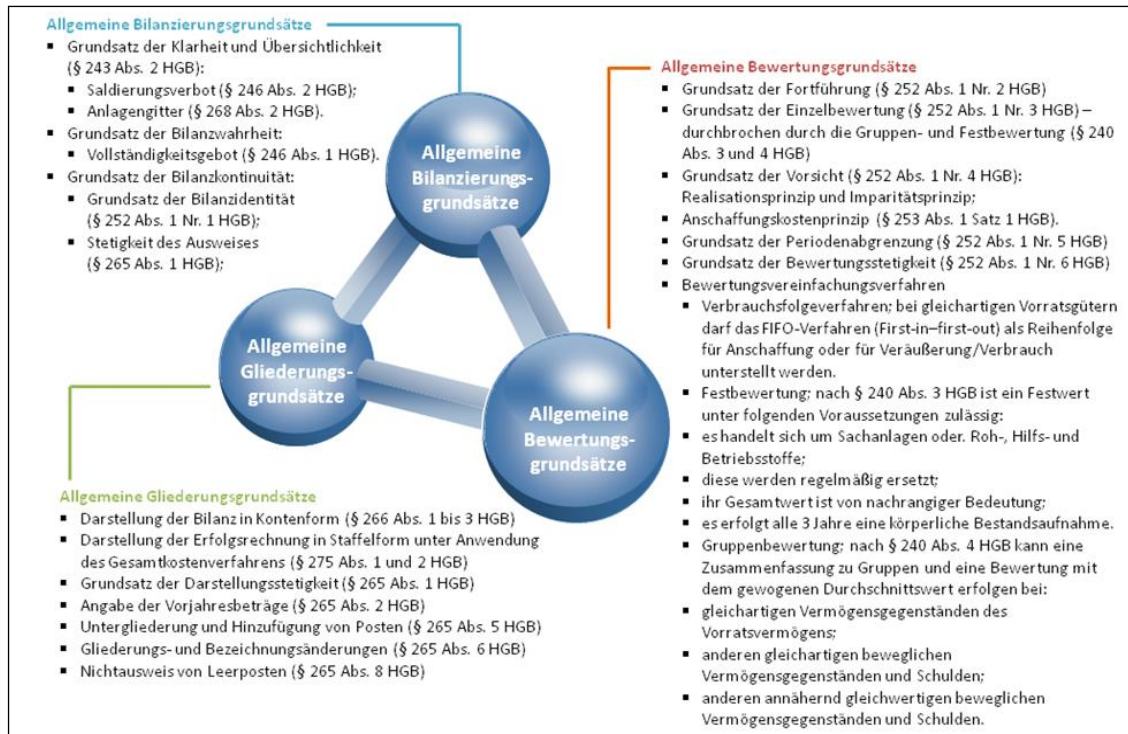


Abbildung 2 Übersicht GoB

(3) Die GoB ergeben sich zum Teil direkt aus dem Gesetz, teilweise umfassen sie auch aus Wissenschaft, Praxis und Rechtsprechung abgeleitete Regeln zur Buchführung und Bilanzierung. Ziel ist es, alle Bilanzleser vor unkorrekten Daten und Fehlinformationen weitestgehend zu schützen.

(4) Die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB richtet sich nach der folgenden Rechtsquellenhierarchie:

- Verfassung und Haushaltsgrundsätzegesetz
- Landeshaushaltsordnung, Verwaltungsvorschriften und Erlasse
- einschlägige Vorschriften des Handels- und Steuerrechts sowie die EU-Richtlinien,
- Regelungen, die im Rahmen des Standardisierungsgremiums nach § 49a HGrG auf der Grundlage des Haushaltsgrundsätzegesetzes getroffen werden.

(5) Daneben heranzuziehen sind:

- Stellungnahmen des IDW zur Rechnungslegung,
- Deutsche Rechnungslegungsstandards (DRS)
- Gutachtliche Stellungnahmen des DIHK und der IHKs,

(6) In den folgenden Kapiteln werden wesentliche Grundsätze mit ihrer Auswirkung auf den Landesmaster EPOS.NRW vorgestellt.

3 Jahresabschluss

3.1 Aufstellung der Einzelabschlüsse

(1) Die Empfehlungen und Festlegungen in diesem Abschnitt stehen unter dem Vorbehalt der Entscheidung der Landesregierung zu Phase III, die auf der Grundlage der im Rahmen einer Evaluation gesammelten Erfahrungen gegen Ende von Phase II getroffen werden soll.

(2) Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist von jeder Budgeteinheit ein Jahresabschluss über das von ihr bewirtschaftete Budget aufzustellen (Einzelabschluss). Die Leitung der Budgeteinheit stellt den Jahresabschluss auf und ist für die Inhalte des Jahresabschlusses und die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung verantwortlich.

(3) Der Jahresabschluss umfasst die folgenden Elemente:

- Haushaltsrechnung, bestehend aus
 - Vermögensrechnung
 - Ergebnisrechnung
 - Finanzrechnung
- Anhang

(4) Der Jahresabschluss ist zu ergänzen um einen Lagebericht.

(5) Zu ergänzen ist der Jahresabschluss der Budgeteinheit um den Produkthaushalt im Rahmen der Haushaltsrechnung.

(6) Die Gliederungsvorgaben für die Elemente des Jahresabschlusses ergeben sich aus der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie. Der Einzelabschluss wird ohne vorweggenommene Ergebnisverwendung dargestellt. Zusätzlich zum Einzelabschluss ist ein Vorschlag oder die Umsetzung einer haushaltsgesetzlichen Regelung über die Verwendung des Ergebnisses vorzubereiten, der durch die Budgeteinheit zu begründen ist.

(7) Die Jahresabschlüsse der Budgeteinheiten sind grundsätzlich spätestens drei Monate nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres an das zuständige Fachressort und das Finanzministerium weiterzuleiten.

(8) Regelungen für Phase II: Neben dem kameralen Jahresabschluss haben EPOS-Behörden i.S.d. § 25 Abs. 1 HHG bereits in Phase II einen doppelten Jahresabschluss zu erstellen. Dieser umfasst die folgenden Elemente:

- Vermögensrechnung
- Ergebnisrechnung

(9) In Ausnahme vom oben geregelten Grundsatz hat jede Budgeteinheit für die Erstellung des ersten doppelten Jahresabschlusses sechs Monate Zeit.

(9) Am Jahresende wird es immer wieder Fälle geben, in denen ein Aufwand und gleichsam Verbindlichkeit im alten Haushaltsjahr entsteht, die Zahlung jedoch erst im neuen

Haushaltsjahr erfolgt. Auf der Grundlage des § 72 Abs. 6 LHO ist in diesen Fällen bereits während der Phase II eine rein doppische Abgrenzung maßgeblich. Nach den doppischen Grundsätzen werden somit der Aufwand sowie der Budgetverbrauch im alten Jahr dargestellt. Die Zahlung erfolgt im neuen Haushaltsjahr und wird hier ergebnis- bzw. budgetneutral erfasst. Gleiches gilt für Erträge und Einnahmen.

3.2 Konsolidierung der Jahresabschlüsse

- (1) Die Konsolidierung der Einzelabschlüsse der Budgeteinheiten eines Ressorts zu einem Teilkonzernabschluss (konsolidierten Jahresabschluss) ist die erste Konsolidierungsebene. Ein konsolidierter Jahresabschluss ist erst dann zu erstellen, wenn für sämtliche Bereiche eines Ressorts Einzelabschlüsse vorliegen.
- (2) Der konsolidierte Jahresabschluss ist spätestens sechs Monate nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres an das Finanzministerium weiterzuleiten.
- (3) Die politische Verantwortung für diesen konsolidierten Jahresabschluss (Teilkonzernabschluss) trägt die Fachministerin oder der Fachminister.
- (4) Die Konsolidierung der Teilkonzernabschlüsse zu einem Konzernabschluss ist die zweite Konsolidierungsebene für den Konzern Land Nordrhein-Westfalen.
- (5) Einzelheiten ergeben sich aus der Konsolidierungsrichtlinie.¹
- (6) Für Produkthaushalte ergibt sich keine Konsolidierung. Hier bleibt es bei der Darstellung der Budgeteinheit.

3.3 Prüfung und Feststellung der Jahresabschlüsse

- (1) Die Jahresabschlüsse der Budgeteinheiten werden vom zuständigen Fachressort festgestellt. Der Teilkonzernabschluss wird durch das Ressort festgestellt und an das Finanzministerium weitergeleitet.
- (2) Die festgestellten Jahresabschlüsse werden an den Landesrechnungshof weitergeleitet.
- (3) Die Feststellung der Einzel- und Teilkonzernabschlüsse findet im Regelfall im 2. bzw. 3. Quartal des folgenden Haushaltsjahres statt. Die festgestellten Jahresabschlüsse sind Grundlage und Bestandteil der Haushaltsrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres.

3.4 Vorlage der Jahresabschlüsse

- (1) Die Einzelabschlüsse der Budgeteinheiten und die Teilkonzernabschlüsse der Fachressorts sind auf Grundlage der Haushaltsrechnung dem Landtag vorzulegen.

¹ Die Erstellung ist für Phase III vorgesehen.

4 Allgemeine Bilanzierungsgrundsätze

Für die Rechnungslegung in der öffentlichen Verwaltung gelten die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sinngemäß, soweit sie den Landesspezifika nicht entgegenstehen.

4.1 Grundsatz der Periodenabgrenzung

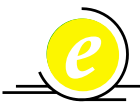
(1) Unter Periodenabgrenzung ist nach HGB insbesondere der Grundsatz zu verstehen, nach dem Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind. Maßgeblich ist die wirtschaftliche Entstehung der Aufwendungen und Erträge.²

(2) Dies bedeutet auch, dass wiederkehrende Leistungen in der Periode zu buchen bzw. abzugrenzen sind, in der sie anfallen.³

(3) Technisch steuert das Buchungsdatum die Zuordnung des Aufwands bzw. des Ertrags zu einer bestimmten Periode (Monat oder Geschäftsjahr). Ist unterjährig die gewünschte Periode bereits geschlossen, ist die erste offene Periode zu nutzen. In Fällen des Jahreswechsels ist für Jahresabschlussbuchungen ggf. auf die Perioden 13 bis 16 (Buchungsdatum im Dezember mit separater Angabe der Periode 13 bis 16) auszuweichen, um die Zuordnung zum richtigen Geschäftsjahr sicherzustellen.

(4) Das Rechnungs- bzw. Belegdatum ist in dem dafür vorgesehenen Feld Belegdatum aufzunehmen, und hat nur informativen Charakter. Das Erfassungsdatum ist ein systemintern gesetztes Datum, das nicht geändert werden kann.

(5) Durch die führende Kameralistik ist der Periodenabgrenzungsgrundsatz derzeit noch nicht konsequent umzusetzen. So ist doppisch nicht verbrauchtes Vorratsvermögen⁴ grundsätzlich aufwandsneutral in der Bilanz auszuweisen. Erst bei Verbrauch fällt der Aufwand an. Ob der Aufwand durch die Buchung der Vorräte (nach erfolgter Inventur) neutralisiert wird, obliegt bei einer nachrangigen Bedeutung bis zur Erreichung des Zielzustandes 2017 den jeweiligen Budgeteinheiten.



4.2 Grundsatz der Bilanzwahrheit / Vollständigkeitsgrundsatz

(1) Um die Bilanzwahrheit gewährleisten zu können ist jede Buchung durch einen Beleg zur Grundlage des Sachverhaltes (z.B. Rechnung oder Bescheid) zu dokumentieren.

(2) Der Vollständigkeitsgrundsatz besagt, dass sichergestellt werden muss, dass ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage der bilanzierenden Einheit verschaffen können muss. Dabei verlangt der Vollständigkeitsgrundsatz die Vollständigkeit der laufenden Buchführung, aber

² Wenn eine Behörde Holz kauft und verbraucht, aber erst im nächsten Jahr bezahlt, sind die Aufwendungen schon im Jahr des Verbrauchs zu buchen.

³ z.B. Mietaufwand im Voraus oder Einnahmen aus Jahrestheaterkarten

⁴ z.B. nicht verbrauchtes Heizöl

auch die des Jahresabschlusses, so dass sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge enthalten sein müssen.

(3) Nach dem Vollständigkeitsgrundsatz sind alle buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle in der Jahresrechnung zu dokumentieren. Die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle sind definiert als alle eingetretenen positiven und negativen Vermögensänderungen sowie Vermögens- und Schuldumschichtungen.

(4) So werden Ausgaben für Investitionen nach den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften in einer Anlagenbuchhaltung erfasst und in der Vermögensrechnung aktiviert sowie über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Dabei sind nur die entgeltlichen Zu- und Abgänge dualismusrelevant zu verbuchen. Alle übrigen Vorgänge sind nicht zahlungs- und damit nicht dualismusrelevant (z.B. Umbuchungen oder Abschreibungen).

(5) Der Begriff der Vermögensänderung umfasst grundsätzlich auch die in der jeweiligen Periode verursachten Verpflichtungen für die Zukunft, die bis zum Bilanzstichtag noch keinen Niederschlag in der Buchführung gefunden haben. Für diese Sachverhalte, z.B. Pensionszusagen für Landesbeamtinnen und -beamte, sind Rückstellungen zu bilden. Rückstellungen werden im Landesmaster EPOS.NRW erst im Zielsystem gebildet. Ausnahmen sind die Pensionsaufwendungen und Beihilfeanwartschaften, die durch pauschale (Versorgungs-) Zuschläge als Personalaufwand gezeigt werden. Die Erfassung dieser Aufwendungen erfolgt nicht dualismusrelevant.

4.2.1 Bilanzielles Eigentum

(1) Vermögensgegenstände sind in der Vermögensrechnung des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Vermögensrechnung auszuweisen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB).

(2) Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand in einer Weise ausübt, dass dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen ist.

(3) Die tatsächliche Sachherrschaft hat i. d. R. derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache liegen.

(4) Beteiligungen werden bei derjenigen obersten Landesbehörde ausgewiesen, deren Geschäftsbereich diese gem. Beteiligungsbericht der Landesregierung zugewiesen ist.

4.2.2 Bilanzierungsverbote und Bilanzierungswahlrechte

(1) In Anlehnung an das Handelsrecht bestehen folgende Bilanzierungsverbote (§ 248 HGB):

- Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens
- Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals
- Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen

- Aufwendungen für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.
- (2) Die Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte ist in den Ausführungen zu den einzelnen Posten der Vermögensrechnung des Bilanzierungs- und Bewertungsleitfadens geregelt.

4.2.3 Inventarisierungsgrundsätze, Inventurvereinfachungen

(1) In entsprechender Anwendung des § 240 Abs. 1 HGB sind die Grundstücke, Forderungen und Schulden, der Betrag des baren Geldes sowie die sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zum Stichtag der Einführung der Integrierten Verbundrechnung sowie zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres in einem Inventar darzustellen.

(2) Das Inventar ist ein ausführliches Bestandsverzeichnis, in dem alle Vermögensgegenstände und Schulden des Buchungskreises zu einem bestimmten Zeitpunkt nach Art, Menge und Wert ausgewiesen werden.

(3) Da das Inventar aus der Inventur hergeleitet wird, sind die folgenden Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur zu beachten:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
- Richtigkeit der Bestandsaufnahme
- Einzelerfassung der Bestände
- Klarheit und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

(4) Die Erfassung von Vermögensgegenständen und Schulden ist vollständig und zweifelsfrei festzustellen.

(5) Danach sind alle Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich einzeln zu erfassen und zu bewerten.

(6) Die Vorgehensweise bei der Inventur und die Ergebnisse der Inventur müssen dokumentiert werden. Alle Tatbestände, Sachverhalte, Überlegungen und Schätzungen, die zu dem im Inventar ausgewiesenen Ergebnis führen, müssen dargelegt werden (Grundsatz der Nachprüfbarkeit). Klare Aufzeichnungen sind Voraussetzung für die Nachprüfbarkeit der Inventur. Die einzelnen Inventurposten sind eindeutig zu bezeichnen, von anderen Positionen abzugrenzen sowie verständlich und übersichtlich anzuordnen.

(7) Grundsätzlich wird zwischen körperlicher Inventur und Buchinventur unterschieden:

- körperliche Inventur erfolgt durch Zählen, Messen oder Wiegen der Vermögensgegenstände
- bei einer Buchinventur werden Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände und Schulden für nicht körperliche Gegenstände mit Hilfe der Buchführung festgestellt (z.B. Forderungen)

(8) Der Aufwand der durchzuführenden Inventur muss gleichzeitig in einem angemessenen Verhältnis zu den erwarteten Ergebnissen stehen, d.h. die durch die Inventur bereitgestellten Informationen müssen höherwertiger sein als die durch die Inventur verursachten Aufwendungen (Wirtschaftlichkeitsgrundsatz). Mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit wird im Allgemeinen eine Abweichung vom Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung begründet.

(9) Eine körperliche Inventur der beweglichen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sollte einmal jährlich vorgenommen werden. Sie ist nicht zwingend erforderlich, wenn in der Anlagenkartei oder im Anlagenverzeichnis für jeden beweglichen Vermögensgegenstand ausreichende Angaben (genaue Bezeichnung des Gegenstandes, Wertansatz am Abschlussstichtag, Tag der Anschaffung oder Herstellung, Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Eröffnungsbilanzwert, Nutzungsdauer, ggf. Abschreibungen, Tag des Abgangs) vorhanden sind. Entsprechende organisatorische Regelungen haben sicherzustellen, dass werterhebliche Maßnahmen zeitnah erfasst werden. Die Bestände des beweglichen Anlagevermögens sind aber mindestens in 3-jährigen Zeitabständen durch Inventur zu überprüfen; dieser Turnus ist auch für Teilinventuren (z.B. für eine Dienststelle) zugelassen.

4.2.3.1 Inventurzeitpunkt

- (1) Gemäß § 240 Abs. 2 HGB ist das Inventar für das Ende des Geschäftsjahres (Haushaltsjahres) aufzustellen.
- (2) Das Haushaltsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

4.2.3.2 Inventurmethode



- (1) Analog zum HGB sind verschiedene Inventurmethode erlaubt.
- (2) Stichtagsinventur: Bei der klassischen Stichtagsinventur wird die körperliche Aufnahme der Bestände durch Zählen, Messen, Wiegen und eventuell auch durch geeignete Schätzverfahren am Bilanzstichtag (31. Dezember) selbst vorgenommen.
- (3) Ausgeweitete Stichtagsinventur: Bei der zeitlich ausgeweiteten Stichtagsinventur wird die Bestandsaufnahme zeitlich versetzt zum Bilanzstichtag (31. Dezember) durchgeführt. Darunter versteht man eine Frist von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag. Somit kann die körperliche Bestandsaufnahme insgesamt innerhalb eines Zeitraums von 20 Tagen durchgeführt werden. Da die Bestandsaufnahme jedoch zum Bilanzstichtag zu erfolgen hat, müssen die mengen- und wertmäßigen Veränderungen (z.B. durch Verbrauch) zwischen Aufnahmetag und Bilanzstichtag anhand von Belegen oder Aufzeichnungen angepasst werden.
- (4) Vor- oder nachverlegte Inventur (zeitverschobene Inventur): Die vor- oder nachverlegte Inventur kann auch auf Teile des Vermögens der Budgeteinheit beschränkt werden, während für die verbleibenden Teile die herkömmlichen Inventurmethode angewandt werden. Voraussetzung ist eine eindeutige Abgrenzbarkeit der einzelnen Vermögensgruppen.

Bei der vor- oder nachverlegten Inventur wird das Mengengerüst der Bestände nicht in das Inventar zum Bilanzstichtag aufgenommen, sondern in einem besonderen Inventar mit einem auf den Bilanzstichtag abweichenden (vor- oder nachverlegten) Stichtag. In Frage kommt:

- eine Vorverlegung auf einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor dem Bilanzstichtag
- eine Nachverlegung auf einen Tag in den ersten zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag.

Die separaten Inventare sind auf den Bilanzstichtag (31. Dezember, 24 Uhr) fortzuschreiben oder zurückzurechnen.

(5) Stichprobeninventur: Die Stichprobeninventur ist nur möglich bei der Aufnahme großer Lagerbestände. Eine Stichprobeninventur basiert auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren und kann eine vollständige (körperliche) Aufnahme ersetzen. Die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit müssen eingehalten werden und der Aussagewert muss mit dem einer vollständigen Inventur vergleichbar sein. Als mathematisch-statistische Verfahren kommen Schätz- und Testverfahren in Betracht. Die Stichprobeninventur darf nicht angewendet werden bei Vermögensgegenständen, die einem hohen Schwund unterliegen (durch Verderb, Bruch, Diebstahl etc.), schwer kontrollierbaren Beständen oder ungewöhnlichen Artikeln sowie neuen Vermögenspositionen und Positionen mit hoher Umschlagshäufigkeit.

(6) Als Vorbereitung einer Stichprobeninventur ist ein größerer zeitlicher Aufwand notwendig, der dazu führen kann, dass gewünschte (zeitliche) Einspareffekte bei der Aufnahme durch die lange Vorbereitung aufgezehrt werden und ein Einsatz damit als nicht sinnvoll erachtet wird. Auf Grund dessen kann die Stichprobeninventur bei Posten mit mehr als 1.000 einzelnen Vermögensgegenständen sinnvoll sein.

(7) Permanente Inventur: Für Güter des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bzw. Material, halbfertige und fertige, jedoch noch nicht übergebene Leistungen, Waren) sowie für das bewegliche Anlagevermögen ist die permanente Inventur zulässig. Die Bestände werden laufend während des Geschäftsjahres aufgenommen. Es ist sicherzustellen, dass jeder Vermögensgegenstand mindestens einmal aufgenommen wurde. Zu- und Abgänge sind einzeln, lückenlos und per Beleg nach Tag, Art und Menge nachzuweisen.

(8) Die vor- oder nachverlegte Inventur, die Stichproben- und die permanente Inventur dürfen nicht angewendet werden bei Beständen, die einen erheblichen Vermögenswert darstellen sowie bei Beständen, deren Veränderung nicht vollständig nachvollzogen werden kann, beispielsweise bei verderblichen oder leicht zerbrechlichen Gütern. Der Einsatz der vorbezeichneten Verfahren unterliegt der Zustimmung durch das Finanzministerium und bedingt regelmäßig den Einsatz einer DV-gestützten Nebenbuchführung.

5 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Die Bewertung des in der Bilanz auszuweisenden Vermögens, der Sonderposten, der Rückstellungen, der Verbindlichkeiten und der Rechnungsabgrenzungsposten richtet sich nach den GoB.

5.1 Einzelbewertung

(1) Neu zugewogene Vermögensgegenstände und Schulden sind einzeln anzusetzen, soweit dies nicht mit Blick auf die hier ebenfalls zulässigen handelsrechtlich vorgesehenen Verfahren der Inventurvereinfachung (z. B. Gruppenbewertung) oder Bewertungsvereinfachung (z. B. Festbewertung) unterbleibt.

(2) Ein Vermögensgegenstand muss einen Nutzen über das Haushaltsjahr hinaus für die betreffende öffentliche Verwaltung bzw. einen ihrer Bereiche stiften, er muss nach der Verkehrsanschauung selbständig bewertbar und selbständig verwertbar bzw. veräußerbar sein. Sind diese Kriterien erfüllt, ist ein Vermögensgegenstand dann in der Bilanz anzusetzen, wenn er dem Bilanzierenden zugerechnet wird und kein Bilanzierungsverbot dem Ansatz entgegensteht.

(3) Für die Entscheidung, ob Vermögensgegenstände einer selbständigen Nutzung fähig sind, ist maßgeblich auf die betriebliche Zweckbestimmung abzustellen. Hiernach ist ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- a) Der Vermögensgegenstand kann nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens genutzt werden,
- b) der Vermögensgegenstand ist mit den anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens in einen ausschließlichen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt, d. h. es tritt mit den in den Nutzungszusammenhang eingefügten anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nach außen als einheitliches Ganzes in Erscheinung, wobei für die Bestimmung dieses Merkmals im Einzelfall die Festigkeit der Verbindung, ihre technische Gestaltung und ihre Dauer von Bedeutung sein können,
- c) der Vermögensgegenstand ist mit den anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens technisch abgestimmt.

(4) In der Definition und Abgrenzung von Vermögen und Schulden für den öffentlichen Bereich ist geltendem Handelsrecht zu folgen, soweit nachfolgend nichts Abweichendes geregelt wird.

5.2 Vorsichtsprinzip / Anschaffungskostenprinzip

Das Vorsichtsprinzip besagt, dass bei der Bilanzierung und Bewertung alle Risiken und Verluste angemessen zu berücksichtigen sind. Durch die Beachtung des Vorsichtsprinzips soll

verhindert werden, dass die Lage der bilanzierenden Einheit besser dargestellt wird, als sie in Wirklichkeit ist.

5.2.1 Grundprinzipien des Vorsichtsprinzips

(1) Das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) dokumentiert sich in allgemeinen Prinzipien zur Bewertung:

- a) das Realisationsprinzip: Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie durch den Umsatzvorgang realisiert worden sind. Die „stillen Reserven“ in Vermögensgegenständen werden nicht ausgewiesen.



Beispiel: Ein Grundstück wurde 2010 für 60.000 Euro gekauft. Der heutige Wert des Grundstücks beträgt 70.000 Euro.

Da nicht realisierte Gewinne in der handelsrechtlichen Buchführung nicht ausgewiesen werden dürfen, wird das Grundstück in der Bilanz weiterhin mit den Anschaffungskosten i.H.v. 60.000 Euro ausgewiesen.

Abbildung 3 Beispiel zum Realisationsprinzip

- b) das Niederstwertprinzip: Bei den Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens ist nach § 253 HGB von den beiden möglichen Wertansätzen (Marktwert oder Anschaffungs- oder Herstellungskosten) der niedrigere Wertansatz zu wählen. Beim Umlaufvermögen gilt dieser Grundsatz uneingeschränkt. Beim Anlagevermögen gilt er – auch im Bereich des Finanzanlagevermögens – nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung.
 - c) das Höchstwertprinzip: Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen.
 - d) das Imparitätsprinzip: Während Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie realisiert wurden, sind Verluste bereits auszuweisen, wenn deren Eintritt wahrscheinlich ist.
 - e) das Wertaufhellungsprinzip: Verluste (entstanden bis zum Abschlusstichtag) sind auch dann zu berücksichtigen, wenn sie erst zwischen dem Abschlusstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.
- (2) Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernimmt diese Grundprinzipien als Ausprägung des Nachhaltigkeitsprinzips zum finanziellen Schutz künftiger Generationen insoweit, als es den Funktionen des staatlichen Rechnungswesens und den Besonderheiten der öffentlichen Hand entspricht.

5.2.2 Bewertung des Zugangs von Vermögen

(1) Für nach dem Eröffnungsbilanzstichtag angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstände erfolgt die Bewertung grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 255 HGB).

(2) Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die für den Erwerb eines Vermögensgegenstandes und dessen Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand geleistet werden.

(3) Zu den Anschaffungskosten gehört auch die Umsatzsteuer, soweit diese nicht als Vorsteuer abziehbar ist. Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes berichtigt, so sind die Mehrbeträge als laufende Erträge, die Minderbeträge als laufender Aufwand zu behandeln; die Anschaffungskosten bleiben unberührt.

(4) Zu den „Kosten der Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand“ zählen z. B. Aufwendungen für die Aufstellung und Montage oder Kosten für die Lieferung. Diese Aufwendungen sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren, wenn sie dem angeschafften Vermögensgegenstand einzeln (direkt) zugeordnet werden können.



Anschaffungspreis	(Kaufpreis, i. d. R. brutto)
+ Anschaffungsnebenkosten	(Bezugskosten, Montage, Notar, Makler etc.)
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	(Um-, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen)
./.Anschaffungskostenminderungen	(Rabatte, Boni, Skonti, Preisminderungen)
= Anschaffungskosten	

Abbildung 4 Ermittlung der Anschaffungskosten

(5) Werden Vermögensgegenstände selbst erstellt – insbesondere im Sachanlagevermögen (z. B.: Gebäude, Geräte, Werkzeuge) – sind diese mit den Herstellungskosten zu bewerten.

(6) Herstellungskosten sind die 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. Dazu gehören die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.



Materialeinzelkosten
+ Fertigungseinzelkosten
+ Sondereinzelkosten der Fertigung
+ angemessene Teile der Materialgemeinkosten
+ angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten
+ (durch Fertigung verursachter) Werteverzehr des Anlagevermögens
= Herstellungskosten

Abbildung 5 Ermittlung der Herstellungskosten

(7) Nicht zu den Herstellungskosten zählen die anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen sowie für die betriebliche Altersversorgung.

(8) Die Herstellungskosten sind durch ein geeignetes Verfahren zu ermitteln und nachzuweisen.

(9) Abnutzbare, bewegliche, einer selbständigen Nutzung fähige Vermögensgegenstände, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) 150 Euro (zzgl. Umsatzsteuer) nicht übersteigen, werden nicht in der Anlagenbuchhaltung aktiviert, sondern direkt als betrieblicher Aufwand erfasst.

(10) Für abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro (zzgl. Umsatzsteuer), aber nicht 410 Euro (zzgl. Umsatzsteuer) übersteigen, werden im Zeitpunkt der Aktivierung in der Anlagenklasse „Geringwertige Wirtschaftsgüter“ erfasst. Geringwertige Wirtschaftsgüter werden im Haushaltsjahr des Zugangs sofort vollständig abgeschrieben.

(11) Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 410 Euro (zzgl. Umsatzsteuer) übersteigen, werden einzeln in dem Anlagenverzeichnis der Anlagenbuchhaltung ausgewiesen.

5.2.3 Wertänderung im Vermögen

5.2.3.1 Abschreibungen

(1) Wertminderungen der Vermögensgegenstände durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt etc. führen zu Wertkorrekturen, die mithilfe der Abschreibungen abgebildet werden. Dabei unterscheidet man planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen.

(2) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs-/Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

(3) Die Anschaffungs-/Herstellungskosten des abzuschreibenden Vermögensgegenstandes werden linear auf die Jahre der Nutzungsdauer aufgeteilt. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes vermindert sich für dieses Jahr die Abschreibung um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der der Anschaffung oder Herstellung vorangeht.

(4) Die Nutzungsdauer hat sich dabei an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu orientieren. Zur Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von einzelnen Anlagegütern sind die amtlichen Abschreibungstabellen des Bundesministeriums für Finanzen (kurz „AfA-Tabelle AV“) anzuwenden, soweit einschlägig. Die Nutzungsdauer von Gebäuden richtet sich nach § 7 Abs. 4 EStG. Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen, die nicht in den vorgenannten Vorschriften enthalten, für das Land NRW jedoch wesentlich oder von

budgeteinheitenübergreifendem Interesse sind, sind mit dem Finanzministerium abzustimmen.

(5) Ausschlaggebend für die Berechnung der Abschreibungen ist allgemein der Zeitpunkt der Lieferung (Gefahrenübergang) bzw. der Zeitpunkt der Nutzungs-/Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes. Der Zeitpunkt des Rechnungseingangs bzw. der Zahlung ist für den Beginn der Abschreibung unerheblich.

(6) Bei den Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens erfolgt keine Verminderung der Anschaffungs-/Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen.

(7) Eine außerplanmäßige Abschreibung kommt bei abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen in Betracht. Sie folgt aus dem Niederstwertprinzip und soll einen zu hohen Bilanzansatz bei einer Wertminderung des Vermögensgegenstandes korrigieren. Die Höhe der Abschreibung ergibt sich rechnerisch aus der Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Wert am Bilanzstichtag.

(8) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens wird nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (BMF-Schreiben vom 25.02.2000 - BStBl. I S. 372 - und vom 26.03.2009 - BStBl. I S. 514) auf den beizulegenden Wert am Bilanzstichtag außerplanmäßig abgeschrieben, wenn dieser Wert niedriger als der Buchwert ist.

(9) Als beizulegender Wert am Bilanzstichtag kommen im Falle des Anlagevermögens in Betracht:

- der Wiederbeschaffungswert, wenn der gleiche oder ein ähnlicher Gegenstand zu niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschafft werden kann
- der Ertragswert, der bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, für die kein Wiederbeschaffungswert ermittelt werden kann, als beizulegender Wert abzuleiten ist
- der Veräußerungswert, der nur in Ausnahmefällen als beizulegender Wert anzusetzen ist. Der beizulegende Wert wird aus dem Veräußerungswert abgeleitet, wenn eine zeitnahe Veräußerung des Vermögensgegenstandes geplant ist

(10) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens muss unabhängig von der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung immer auf den Bilanzstichtagswert (Marktpreis bzw. beizulegender Wert) außerplanmäßig abgeschrieben werden, wenn dieser Wert niedriger als der Buchwert ist (strenges Niederstwertprinzip).



Der Wert am Abschlusstag lässt sich ermitteln mit Rückgriff auf den:

- **vom Börsen- oder Marktpreis abzuleitenden Wert**
dies ist der an einer amtlich anerkannten Börse oder an einem Handelsplatz für Waren einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte festgestellte Preis. Der Ansatz des vom Börsen- oder Marktpreis abzuleitenden Wertes setzt voraus, dass tatsächlich Umsätze zu diesem Preis stattgefunden haben. Ein reiner Geld- oder Briefkurs genügt nicht.
- **beizulegenden Wert**
dieser wird bei Vorhandensein von Marktwerten für Produkte vergleichbarer Art bzw. Güte herangezogen. Abhängig davon, ob es sich um den Beschaffungs- oder Absatzmarkt handelt, wird der Wiederbeschaffungswert oder der Verkaufswert (abzüglich der angefallenen Aufwendungen) angesetzt.

Abbildung 6 Ermittlung des Bilanzstichtagwertes

5.2.3.2 Zuschreibungen

(1) Bei Zuschreibungen handelt es sich um Werterhöhungen von Zugängen vorhergehender Haushaltsjahre, die in aller Regel die Rücknahme früherer außerplanmäßiger Abschreibungen aufgrund des Wertaufholungsgebotes gemäß § 253 Abs. 5 HGB darstellen.

5.2.4 Bewertung des Abgangs von Vermögen

(1) Unter Abgängen werden mengenmäßige Verminderungen der Vermögensgegenstände durch Verkauf, Übertragung, Ausgliederung, Vermögensübergang, Diebstahl oder Vernichtung (z. B. Verschrottung, Zerstörung, Brand, Schwund) verstanden.

(2) Diese Abgänge werden immer mit dem Buchwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens angefallenen Abschreibungen) erfasst. Wird ein Verkaufspreis erzielt, wird dieser dem Buchwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens gegenübergestellt und der rechnerische Mehrerlös als Ertrag, der rechnerische Mindererlös als Aufwand aus Anlageabgängen in der Ergebnisrechnung erfasst.

5.2.5 Erstmalige Aufnahme und Bewertung des Vermögens und der Schulden (Eröffnungsbilanz)

(1) Die buchmäßige Grundlage der Rechnungslegung nach den Grundsätzen der doppelten, an kaufmännischen Regeln ausgerichteten Buchführung (Doppik) auf staatlicher Ebene bildet die Eröffnungsbilanz.

(2) Unerlässlich ist hierzu die erstmalige Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden. Grundlage dieser Erfassung aller Vermögensgegenstände und Schulden wie auch der nachfolgenden Jahresabschlüsse ist ihre grundsätzlich vollständige körperliche und buchmäßige Bestandsaufnahme (Inventur) und die Erstellung eines Bestandsverzeichnisses (Inventar), das die Vermögensgegenstände und die Schulden für den Bilanzstichtag aufzeichnet.

(3) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind einzeln im Anlagenverzeichnis der Anlagenbuchhaltung, Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens in einem

entsprechenden Verzeichnis auszuweisen. Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist die körperliche Bestandsaufnahme der beweglichen Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens durchzuführen.

(4) Die handelsrechtlich vorgesehenen Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren sind zulässig, vgl. Tz 4.2.3 bzw. 5.3.

(5) Mit Blick auf die in der Regel geringe Werthaltigkeit beweglicher Vermögensgegenstände werden für die Ersterfassung und für den Ansatz in der ersten Vermögensrechnung im Übergangssystem Aufgriffsgrenzen definiert. Diese dürfen bei beweglichen Vermögensgegenständen 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) pro Gegenstand nicht unterschreiten. Das heißt, ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Betrag von 410 Euro nicht übersteigt, soll nicht in die Eröffnungsbilanz aufgenommen werden. Gleiches gilt für Anlagen, die zum Übernahmestichtag bereits vollumfänglich abgeschrieben sind. Für diese Vermögensgegenstände unterbleibt auch in den Folgebilanzen die Inventarisierung und Bilanzierung.

(6) Grundlage für den Wertansatz bei der erstmaligen Bewertung stellen in der Regel die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar. Bei der Berechnung sind bisher aufgelaufene planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen zu berücksichtigen. Der gewählte Ansatz ist jeweils im Anhang zu erläutern.

(7) Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei den technischen Anlagen, Maschinen und der Betriebs- und Geschäftsausstattung nicht mehr oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelbar, sind die rückindizierten (inflationbereinigten) und fortgeschriebenen Wiederbeschaffungskosten⁵ eines neu- und gleichwertigen Anlageguts anzusetzen.

⁵ Beispiel:

Aufgefunden wird Ende 2011 eine landwirtschaftliche Zugmaschine, Leistung 125 kW, durchschnittliche Grundausstattung, Nutzungsdauer laut amtlicher AfA-Tabelle des BMF: 12 Jahre

Bekanntes Anschaffungsdatum: Januar 2005. Der Preis ist nicht mehr bekannt.

Wiederbeschaffungskosten Ein technisch neu- und gleichwertiges Modell dieses Herstellers kostet (Ende 2011) 105.000 EUR

Rückindizierung 01/2005 bis 12/2011 = 7 Jahre
Abziehen = $7 * 2 \text{ v.H.} = 14 \text{ v.H.}$

$105.000 * (1,00 - 0,14) = 90.300 \text{ EUR}$

Fortschreibung Jährliche Abschreibung = $90.300 / 12 = 7.525 \text{ EUR}$

Buchwert = $90.300 - (7.525 * 7) = 37.625 \text{ EUR}$

fiktive AK als neuer 37.625 EUR

Wertansatz



Das Berechnungsschema (ohne Berücksichtigung außerplanmäßiger Abschreibungen oder nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten) ist wie folgt aufgebaut:

Wiederbeschaffungskosten	= Wert bei Neukauf zum Bewertungszeitpunkt eines bereits vorhandenen, in Art und Güte völlig identischen Anlageguts, d.h. ohne technische oder wirtschaftliche Verbesserungen/Verschlechterungen
rückindizierte Wiederbeschaffungskosten	= Inflationsbereinigung der Wiederbeschaffungskosten in Höhe von zwei v.H. pauschal und jährlich auf den Anschaffungs-/ Herstellungszeitpunkt
fortgeschriebene rückindizierte Wiederbeschaffungskosten	= Planmäßige Abschreibung der rückindizierten Wiederbeschaffungskosten bis zum Bewertungsstichtag

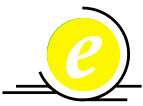
Abbildung 7 Ermittlungsschema bei fehlenden Informationen zu den AHK

(8) Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten sowie außerplanmäßige Abschreibungen sind ebenfalls auf den Zeitpunkt der Anschaffung rückzuindizieren.

(9) Die Erfassung und Berechnung der Daten, insbesondere für die Fälle, in denen die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht ermittelt werden, hat grundsätzlich IT-unterstützt zu erfolgen.

(10) Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte gelten als Anschaffungs-/Herstellungskosten für die nachfolgenden Vermögensrechnungen.

5.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren



In geeigneten Fällen können Vereinfachungsverfahren herangezogen werden (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB). Diese sind im Bedarfsfall nach Einwilligung durch das Finanzministerium zu wählen.

5.3.1 Verbrauchsfolgeverfahren

(1) Die handelsrechtlichen Bewertungsvereinfachungsverfahren des § 256 HGB können mit der Einschränkung in Anspruch genommen werden, dass als Verbrauchsfolgeverfahren lediglich die FIFO-Methode (first in first out) angewandt werden darf.

(2) Bei dieser Methode wird unterstellt, dass die zuerst angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert wurden.

5.3.2 Festwertverfahren

(1) Das Festwertverfahren kann bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und bei den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen angewendet werden und somit eine jährliche Inventur ersetzen, wenn

- die Vermögensgegenstände bei Abgang oder Verbrauch regelmäßig ersetzt werden
- ihr Gesamtwert insgesamt von nachrangiger Bedeutung ist
- die Menge, der Wert und die Zusammensetzung des Bestands nur geringen Veränderungen unterliegen
- in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt wird

Der Einsatz des Festwertverfahrens bedingt die Einwilligung durch das FM.

(2) Von „nachrangiger Bedeutung“ ist ein Posten der Vermögensrechnung, wenn er 5% der durchschnittlichen Bilanzsumme der vorangegangenen fünf Vermögensrechnungen nicht übersteigt. Dabei ist bilanziell nicht auf den Abschluss der Budgeteinheit, sondern auf den Landeseinzelabschluss abzustellen.

(3) Sofern der bei der körperlichen Bestandsaufnahme der beweglichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (i.d.R. alle drei Jahre) ermittelte Wert den bisherigen Festwert um mehr als 10 % überschreitet, ist der ermittelte Betrag als neuer Festwert in der Vermögensrechnung anzusetzen.

(4) Das Festwertverfahren ist nicht anwendbar bei Vermögensgegenständen, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer weniger als ein Jahr beträgt.

5.3.3 Gruppenbewertung

(1) Die Gruppenbewertung ist anwendbar bei gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens sowie anderen gleichartigen oder annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenstände und Schulden.

(2) Gleichartig sind Vermögensgegenstände, wenn sie zur gleichen Warengattung gehören oder in ihrer Verwendbarkeit / Funktion ähnlich sind und es keine wesentlichen Qualitätsunterschiede gibt. Hingegen sind identische Preise bei der Berücksichtigung der „Gleichartigkeit“ nicht zwingend notwendig.

(3) Bei der Gruppenbewertung werden die zu einer Gruppe zusammengefassten Vermögensgegenstände mit dem gewogenen Durchschnittswert bewertet.

6 Allgemeine Gliederungsgrundsätze

6.1 Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 238 Abs. 1 S. 2 HGB, § 243 Abs. 2 HGB) bezieht sich auf die äußere Gestaltung der Buchführung sowie des Jahresabschlusses. Umgesetzt wird dies in verbindlichen Gliederungsvorschriften für Bilanz und GuV.

6.2 Verwaltungskontenrahmen

- (1) Die Nutzung des Verwaltungskontenrahmens (VKR) für das Land Nordrhein-Westfalen ist im Projekt EPOS.NRW für alle Beteiligten verbindlich.
- (2) Der VKR NRW orientiert sich an den Erfordernissen des Handelsgesetzbuches (HGB).

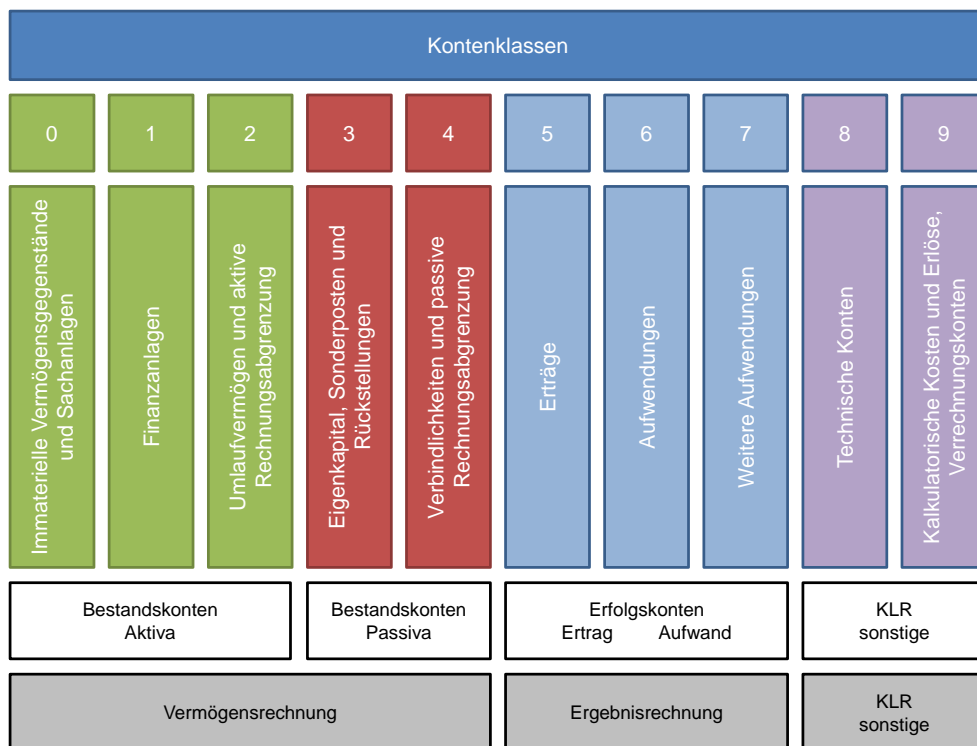


Abbildung 8 Bundeseinheitlicher Verwaltungskontenrahmen (VKR)

- (3) Der Verwaltungskontenrahmen ist im laufenden Buchungsbetrieb von allen Budgeteinheiten in EPOS.NRW zu nutzen. Noch nicht auf den Landesmaster EPOS.NRW umgestellte Budgeteinheiten können aufgrund anderer Rahmenbedingungen andere Kontenpläne nutzen. Anforderungen der Konsolidierung (Tz. 3.2) bleiben hiervon unberührt.

6.3 Einteilung der Kontenklassen

Die Gliederung des Verwaltungskontenplans orientiert sich grundsätzlich am Verwaltungskontenrahmen nach § 10 Abs. 2 S. 4 i.V.m. § 49a HGrG und ist für EPOS.NRW im Kontierungsleitfaden erläutert.

6.3.1 Gliederung des Anlage- und Umlaufvermögens

(1) Die Gliederung der Vermögenskonten (Kontenklassen 0 – 2) folgt im Verwaltungskontenrahmen grundsätzlich einer Unterteilung in Vermögensarten. Die Vermögensgegenstände sind entweder dem Anlagevermögen (Kontenklassen 0 und 1) oder dem Umlaufvermögen (Kontenklasse 2) zuzuordnen.

(2) In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind die Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen auszuweisen.

(3) Im Anlagevermögen (Kontenklasse 0 – 1) werden alle Vermögensgegenstände erfasst, die einer wiederholten Nutzung fähig sind und dem Geschäftsbetrieb der Organisationseinheit „dauernd“ zur Verfügung stehen.⁶

(4) Unterliegen die Vermögensgegenstände einer gebrauchsbedingten Abnutzung, so geht dieser Werteverzehr in Form planmäßiger Abschreibungen periodisch in die Kosten- und Leistungsrechnung ein.

(5) Da der Begriff des Umlaufvermögens nicht definiert ist, ergibt sich die Zuordnung aus der Negativabgrenzung zum Anlagevermögen. Folglich gehören alle Vermögensgegenstände zum Umlaufvermögen (Kontenklasse 2), sofern sie nicht zum Anlagevermögen gehören. Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens werden in der Regel im Leistungserstellungsprozess verarbeitet oder verbraucht. Der Begriff Leistungserstellungsprozess beschreibt bei einem produzierenden Betrieb den chronologischen Ablauf der Wertschöpfungskette (Beschaffung – Produktion – Logistik). In der öffentlichen Verwaltung umfasst ein Leistungserstellungsprozess alle Tätigkeiten, die die Einrichtung zur Erfüllung ihrer Aufgaben ausführt.

6.3.2 Gliederung der Schuldspositionen

Schuldspositionen sind den Kontenklassen 3 und 4 zugeordnet.

6.3.3 Gliederung der Erfolgskonten

(1) Die Gliederung der Erfolgskonten (Kontenklassen 5 – 7) zielt auf eine sogenannte Ergebnisspaltung, also den Nachweis unterschiedlicher Ergebnisbeiträge unterschiedlicher betrieblicher Tätigkeitssphären. In der Landesverwaltung hat dabei vor allem die Verwaltungstätigkeit und damit das Betriebsergebnis eine besondere Bedeutung: Diese Erfolgskonten sind die (Primärkosten-) Basis für die Kosten- und Leistungsrechnung.

⁶ Typische Beispiele hierfür sind Gebäude, Grundstücke, Pkw, Möbel, Geräte, Maschinen, etc.

(2) Betriebserträge und -aufwendungen sind daher ohne Wertänderung in die Kosten- und Leistungsrechnung als Primärkosten zu übernehmen. Nach dem fachlichen Rahmenkonzept finden kalkulatorische Kosten im Rahmen der Haushaltswirtschaft keine Anwendung. Diese Kosten können allenfalls in Zusatzauswertungen der Kostenrechnung Verwendung finden, die etwa der Gebührenkalkulation oder vergleichbaren internen Zwecken der Budgeteinheit dienen.

(3) Die Erfolgskonten werden in EPOS.NRW insbesondere in der Übergangsphase zum Teil für Zwecke der Budgetierung zusätzlich nach der entsprechenden Kostenartengruppe unterteilt. Diese finden sich jeweils im Annex der jeweiligen Sachkontenbezeichnung wieder. Aktuell sind folgende Unterteilungen relevant, der Annex ist jeweils dem Klammerzusatz zu entnehmen:

- in eigener Verantwortung (ieV)
- neutral (ntr)
- Gruppen 529 und 531 auf Grund § 25 Abs. 2 HHG (529 bzw. 531)

6.3.4 Kontenklassen für Sonderrechnungen sowie die KLR

In den Kontenklassen 8 und 9 enthält der Verwaltungskontenrahmen zusätzlich Konten, die für Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung (z.B. Sekundärkostenarten) sowie sonstige Buchungen, z.B. Verrechnungskonten, zum Einsatz kommen.