Bilanzierungs- und Bewertungsleitfaden

des Programms EPOS.NRW

Stand: 30.09.2014

Dieser Bericht beinhaltet 59 Seiten

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung 1

2 Vermögensrechnung 2

2.1 Anlagevermögen 2

2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 2

2.1.2 Sachanlagen 3

2.1.3 Finanzanlagen 11

2.2 Umlaufvermögen 14

2.2.1 Vorräte 14

2.2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 14

2.2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 17

2.2.4 Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks 17

2.3 Aktive Rechnungsabgrenzung 18

2.4 Aktive latente Steuern 18

2.5 Eigenkapital 18

2.5.1 Nettoposition (Kapitalkonto) 18

2.5.2 Kapitalrücklage 18

2.5.3 Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen) 19

2.5.4 Gewinnvortrag/Verlustvortrag 19

2.5.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 19

2.6 Sonderposten für Investitionen 19

2.7 Rückstellungen 20

2.7.1 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 20

2.7.2 Steuerrückstellungen 21

2.7.3 Sonstige Rückstellungen 21

2.8 Verbindlichkeiten 24

2.8.1 Anleihen und Obligationen 24

2.8.2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 24

2.8.3 Verbindlichkeiten aus Steuern 24
2.8.4 Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen 25
2.8.5 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen 25
2.8.6 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 25
2.8.7 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen und gegenüber Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 25
2.8.8 Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen 25
2.8.9 sonstige Verbindlichkeiten 26
2.9 Passive Rechnungsabgrenzung 26
2.10 Passive latente Steuern 26
3 Erfolgsrechnung 27
4 Anhang 28
5 Lagebericht 29
6 Finanzrechnung 30
7 Zusätzliche Anlagen 31
7.1 Anlagengitter 31
7.2 Verbindlichkeitenspiegel 31
7.3 Forderungsspiegel 31
7.4 Rückstellungsspiegel 31
Anlage 1:Gliederung von Vermögens- und Erfolgsrechnung 34
Anlage 2 :Anlagengitter 40
Anlage 3: Anhang für Einzelabschluss 43
Anlage 4:Lagebericht 47
Anlage 5: Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung 51

1 Einleitung

Der vorliegende „Bilanzierungs- und Bewertungsleitfaden“ legt für den Landesmaster EPOS.NRW einheitliche Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsregeln fest und regelt die Abschlüsse auf Ebene der Budgeteinheiten und auf Ebene des Landesabschlusses in Ausgestaltung der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie.

Er basiert auf den Standards staatlicher Doppik. Für Zweifelsfragen kann, da die Standards Doppik eng am HGB ausgelegt sind, einschlägige Literatur zur Klärung genutzt werden. Ausnahmen oder Abweichungen von diesem Leitfaden bedürfen der Zustimmung des Finanzministeriums. Insbesondere die Erstbewertung von Vermögensgegenständen im Rahmen der Migration bedarf der vorherigen Festlegung der anzuwendenden Wertmaßstäbe im Einzelfall.

Der „Bilanzierungs- und Bewertungsleitfaden“ ist anzuwenden, sobald Budgeteinheiten in Teilen oder vollständig in ihrer Buchführung technisch führend auf die doppelte Buchführung umstellen.

Der „Bilanzierungs- und Bewertungsleitfaden“ ist als laufendes Dokument definiert und wird analog und in Entsprechung zu den Standards staatlicher Doppik kontinuierlich aufgrund der Praxiserfahrungen weiterentwickelt.

Adressaten des Bilanzierungs- und Bewertungsleitfadens 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 Vermögensrechnung

Nachfolgend werden für alle Posten der Vermögensrechnung Festlegungen getroffen. Besonders ausführlich wird die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden behandelt, für die es im Bereich der Privatwirtschaft keine bzw. keine auf die öffentliche Verwaltung anwendbare Bewertungsmethode gibt (z.B. dem Infrastrukturvermögen) bzw. vom HGB abweichende Vorgaben für die staatliche Doppik getroffen werden.

Angaben zu Restlaufzeiten, Erläuterungen bzw. „Davon-Vermerke“ sind, abweichend von § 268 HGB, im Anhang darzustellen.

2.1 Anlagevermögen

Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens wird als Bestandteil des Anhangs im Anlagengitter aufgezeigt.

2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

Unter den immateriellen Vermögensgegenständen werden entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte, Lizenzen an solchen Rechten und Werten (EDV-Programme) und entgeltlich erworbene Software erfasst. So genannte Trivialprogramme sind selbständig nutzbare Vermögensgegenstände, die nach den Grundsätzen für abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände erfasst werden.

Das Handelsrecht sieht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Bilanzierungswahlrecht vor. Das handelsrechtliche Wahlrecht wird nicht ausgeübt, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände werden nicht bilanziert. Bloße Möglichkeiten, Chancen (z. B. künftige Verkaufschancen) oder tatsächliche Vorteile stellen keinen Vermögensgegenstand dar.

Das Steuererhebungsrecht der öffentlichen Hand ist kein aktivierbarer Vermögensgegenstand.

2.1.1.1 *Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten*

Die Bilanzierung von Software beim Anwender erfolgt nach dem BMF-Schreiben „Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software) (Schreiben des BMF vom 18.11.2005; IV B2 – S 2172 – 37/05).

2.1.1.2 *Geschäfts- oder Firmenwert*

Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB) und ist daher zu bilanzieren.

2.1.1.3 *Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände*

Geleistete Anzahlungen sind Vorleistungen, die der Beschaffung von immateriellen Vermögensgegenständen dienen.

In der Eröffnungsbilanz sind die geleisteten Anzahlungen für vor dem Eröffnungsbilanzstichtag noch nicht abgeschlossene Beschaffungen anzusetzen.

In den folgenden Vermögensrechnungen werden die im Haushaltsjahr geleisteten Anzahlungen als Zugang erfasst. Im Haushaltsjahr abgeschlossene Beschaffungsvorgänge führen zu einer Aktivierung des immateriellen Vermögensgegenstandes sowie zur Umbuchung der aufgelaufenen Anzahlungen auf diesen.

2.1.2 Sachanlagen

Sachanlagen sind materielle Vermögensgegenstände, die dem öffentlichen Bereich längerfristig zur Verfügung stehen sollen (z.B. Pkw, Tische, Schränke, etc.).

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind die allgemeinen Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Wertermittlung zu Grunde zu legen; soweit Zustand und Beschaffenheit des Sachanlagevermögens zu berücksichtigen sind, ist als Stichtag der Tag der Inaugenscheinnahme anzusehen.

Von Dritten erhaltene Zuschüsse zu Gegenständen des Sachanlagevermögens werden nach der Bruttomethode in den Sonderposten für Investitionen eingestellt und nicht direkt vom bezuschussten Vermögensgegenstand abgezogen.

2.1.2.1 *Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken*

2.1.2.2 *Grundstücke*

Der Posten „Grundstücke“ wird unterteilt in bebauten und unbebauten Grund und Boden. Grundstücke werden nicht planmäßig abgeschrieben.

Die Bewertung der Grundstücke für die Eröffnungsbilanz erfolgt nach folgenden Vorgaben:

Hinsichtlich der Flächen, die ständig von oberirdischen Gewässern bedeckt sind (Wasserflächen, z. B. Flüsse, Kanäle, Seen) richtet sich die Abgrenzung gegen ihre Ufer nach den wasserrechtlichen Vorschriften.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, ist der vom Gutachterausschuss ermittelte aktuelle Bodenrichtwert unter Beachtung eines evtl. erforderlichen Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Grund und Bodens (z. B. wegen einer dauerhaften öffentlichen Zweckwidmung) anzusetzen. Beim Grundvermögen „Gewässer“ ist vom Ansatz gemarkungsscharfer Bodenrichtwerte abzusehen und stattdessen entsprechend der Nutzungskategorien über größere Gebiete (z. B. Landkreis) ein durchschnittlicher Bodenrichtwert zu bilden.

Liegt ein Bodenrichtwert nicht vor, erfolgt die Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren auf Grundlage der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV)[1] sowie der Wertermittlungsrichtlinien des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen (WertR) in der jeweils gültigen Fassung.

[1] Die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) löste zum 01. Juli 2010 die Wertermittlungsverordnung (WertV) ab.

Für nachstehend aufgeführte Grundstücke kann der vorsichtig geschätzte Zeitwert für die Eröffnungsbilanz auch nach folgenden Vorgaben ermittelt werden:

- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens[2] im planungsrechtlichen Innenbereich einer Stadt sind mit 30 v. H. des mittleren Bodenrichtwerts der umliegenden Grundstücke anzusetzen.
- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens im planungsrechtlichen Außenbereich sind mit dem niedrigsten Bodenrichtwert umliegender Grundstücke (Regelfall: Bodenrichtwert landwirtschaftlicher Flächen) anzusetzen.
- Landwirtschaftlich genutzte Flächen, bewirtschaftete Forst- und Grünflächen sowie Gartenflächen sind mit einem nutzungsspezifischen, landwirtschaftlichen Bodenrichtwert zu bewerten.
- Naturschutzgebiete sowie nicht erwerbswirtschaftlich genutzte Forst- und Grünflächen, Parks und Gärten sind mit einem einheitlichen Bodenwert von 0,25 Euro/m² anzusetzen.
- Aus Vereinfachungsgründen sind reine Wasserflächen im Binnenland mit einem einheitlichen Bodenwert von 0,10 Euro/m² anzusetzen.
- Deponien, Unland und Brachflächen sind jeweils mit einem Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen.

Bei Grundstücken, die mit Bodenverunreinigungen (z. B. Altlasten) behaftet sind ist der Bodenwert nur dann um die Kosten für Sanierung, Sicherungsmaßnahmen und Bodenuntersuchungen zu vermindern, wenn die Nutzbarkeit des Grund und Bodens durch die Bodenverunreinigungen eingeschränkt ist, aber keine Verpflichtung zur Sanierung besteht. Liegt hingegen am Bilanzstichtag eine Handlungsverpflichtung zur Altlastensanierung vor oder wird diese in absehbarer Zeit erwartet, ist der Bodenwert ohne Berücksichtigung der Verunreinigung in voller Höhe anzusetzen; in Höhe der erwarteten Sanierungskosten ist gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Im Hinblick auf den enormen Bestand an staatlichen Flurstücken und den damit verbundenen Bewertungsaufwand kann für die Erstellung der Eröffnungsbilanz der Bestand an Grund und Boden - abweichend vom handelsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung - z. B. hinsichtlich der Kriterien Nutzung, Grundstücksgröße, Zuschnitt, Erschließung, Rechte und Belastungen, Altlasten in Gruppen eingeteilt werden.

In diesem Fall sind lediglich

- sämtliche höherwertigen Objekte, d.h. Objekte mit hoher wirtschaftlicher (z. B. Nutzfläche über 20.000 m²), kultureller (z. B. Grund und Boden von Baudenkmälern) oder naturschutzrechtlicher Bedeutung

  und

- je gebildeter Gruppe einige Stichprobenobjekte

einzeln zu bewerten. Bei den Stichprobenobjekten gehen die genannten Kriterien objektspezifisch in die anschließende Bewertung der jeweiligen Gruppe ein.

[2] Es handelt sich dabei um den Grund und Boden, auf dem sich gesondert auszuweisendes Infrastrukturvermögen befindet (Grund und Boden unter Straßen, Brücken und Deichen)

2.1.2.3 *Grundstücksgleiche Rechte*

Grundstücksgleiche Rechte können privatrechtlicher Art (insbesondere dinglich gesicherte Nutzungsrechte, Erbbaurechte) und öffentlich-rechtlicher Art (z. B. Rechte aus dem Planungs-, Bauordnungs- und Abgabenrecht sowie dem Denkmal-, Natur- und Gewässerschutzrecht) sein.

Grundstücksgleiche Rechte werden wie eigener Grund und Boden bzw. wie eigene Gebäude bilanziert.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind Vergleichswerte aus dem An- und Verkauf vergleichbarer grundstücksgleicher Rechte unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Rechts heranzuziehen.

Liegen solche Vergleichswerte nicht vor, erfolgt die Bewertung

- auf Grundlage der ImmoWertV sowie der WertR in der jeweils gültigen Fassung.
- Bei Erbbaurechten ist aus Vereinfachungsgründen ein Erinnerungswert anzusetzen, wenn das Erbbaurecht ausschließlich gegen Zahlung eines laufenden Erbbauzinses oder unentgeltlich eingeräumt wurde.

2.1.2.4 *Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken*

Für die Bewertung der Bauten gelten die nachfolgenden Vorgaben unabhängig von der Zuordnung zu den Anlagenklassen Wohnbauten, Nichtwohngebäude oder sonstige bauliche Maßnahmen und der jeweiligen Eigentumsverhältnisse der Grundstücke.

Wohnbauten sind Gebäude, die ausschließlich oder hauptsächlich zu Wohnzwecken genutzt werden, einschließlich aller festen Einrichtungen, die üblicherweise in Wohnräumen installiert sind und nicht zu den Mietereinbauten zählen. Wohnbauten verfügen mind. über eine Küche, Toilette und ein Bad oder eine Dusche.[3]

Nichtwohngebäude sind alle Gebäude und baulichen Maßnahmen, die nicht zu Wohnzwecken genutzt werden.

Sonstige bauliche Maßnahmen sind Bauten, die kein Gebäude sind (z.B. Parkplätze).

Unbewegliche Kulturgüter und Denkmäler sowie öffentliche Einrichtungen (z. B. Krankenhäuser, Schulen, Kultur- und Sozialeinrichtungen) sind ebenfalls unter dem Posten „Bauten“ auszuweisen.

Gebäude auf fremdem Grund und Boden, die von der Gebietskörperschaft angeschafft oder hergestellt worden sind und dieser dauerhaft zur Verfügung stehen, sind ebenfalls hier anzusetzen.

Zum Vermögensgegenstand „Bauten“ (Wohnbauten/Nichtwohngebäude) rechnen alle unselbständigen Gebäudeteile oder Einrichtungs- oder Ausstattungsgegenstände ohne Rücksicht darauf, ob sie von kürzerer Lebensdauer als das Gebäude selbst sind. Ein Gebäudeteil oder Einrichtungs- oder Ausstattungsgegenstand ist unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient (z.B. Heizungs- und Lüftungsanlagen, Beleuchtungseinrichtungen) und ist daher in die Bewertung des Postens „Bauten“ einzubeziehen.

Selbständige Gebäudeteile oder Einrichtungs- oder Ausstattungsgegenstände, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen (z.B.

[3] Für weitere Informationen vgl. Kontierungsleitfaden

Betriebsvorrichtungen, bewegliche Einbauten) werden gesondert z. B. unter „Technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ ausgewiesen.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, wird dieser ermittelt nach den Verfahren der ImmoWertV unter Berücksichtigung der WertR in der jeweils gültigen Fassung.

Als eine Form der Sachwertermittlung ist aus Vereinfachungsgründen die Bewertung anhand indizierter Versicherungswerte zulässig. Dabei ist ein aktueller Baupreisindex zugrunde zu legen.

Im Hinblick auf den enormen staatlichen Immobilienbestand und den damit verbundenen Bewertungsaufwand kann für die Erstellung der Eröffnungsbilanz der Gebäudebestand - abweichend vom handelsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung - z.B. hinsichtlich der Kriterien Nutzungsart, Lage, Größe der Nutzflächen, Alter, Gebäudezustand, Erbbaurecht, Denkmalschutz in Gruppen eingeteilt werden.

In diesem Fall sind lediglich

- sämtliche höherwertigen Objekte, d.h. Objekte mit hoher wirtschaftlicher oder kultureller Bedeutung

  und

- je gebildeter Gruppe einige repräsentative Stichprobenobjekte

einzeln zu bewerten. Bei den Stichprobenobjekten gehen die genannten Kriterien objektspezifisch in die anschließende Bewertung der jeweiligen Gruppe ein.

Die Bewertung der Gebäude auf fremdem Grund und Boden erfolgt entsprechend der Bewertung von eigenen Gebäuden.

Unbewegliche Kulturgüter und Denkmäler, die nicht als Gebäude genutzt werden, sind im Hinblick auf Wirtschaftlichkeit, aber auch Willkürfreiheit mit einem Erinnerungswert anzusetzen.

2.1.2.5 *Infrastrukturvermögen, Naturgüter und Kulturgüter*

Um den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte Rechnung zu tragen, bedarf es im Rahmen der staatlichen Doppik ergänzend zur handelsrechtlichen Regelung einer gesonderten Darstellung des Infrastrukturvermögens, der Naturgüter und Kulturgüter in diesem gesonderten Posten.

2.1.2.6 *Infrastrukturvermögen*

Das Infrastrukturvermögen umfasst Vermögensgegenstände, die nach ihrer Bauweise und Funktion ausschließlich der öffentlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind. Dazu zählen Straßen (bestehend aus den eigenständigen Vermögensgegenständen Fahrbahnen/Verkehrsflächen, Ingenieurbauwerke, sonstige Anlagenteile), Wasserstraßen, Häfen, Sportanlagen, Parkplatzanlagen, Ver- und Entsorgungseinrichtungen und Gewässerbauten jeweils einschließlich des Grund und Bodens, also das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne.

Neben den Grundstücken und den Bauten sind auch die Technischen Anlagen und Maschinen des Infrastrukturvermögens, wie z. B. Verkehrslenkungsanlagen, in diesem Posten auszuweisen.

Vermögensgegenstände wie z. B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen, die zum Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne gezählt werden könnten, werden dagegen dem Posten Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grund und Boden zugeordnet und entsprechend bewertet und zählen nicht zum Infrastrukturvermögen im engeren Sinne.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind

- Fahrbahnen mit einem durchschnittlichen Neuherstellungswert je Bauklasse, vermindert um planmäßige Abschreibungen für die Zeit der bisherigen Nutzung, anzusetzen. Vor Wertermittlung sind dazu die Straßen je nach Straßenart/-güte/-nutzung in Bauklassen einzuteilen und − ausgehend von den durchschnittlichen Neubaukosten der letzten fünf Jahre − je Bauklasse durchschnittliche Herstellungskosten pro m² für den Bau der den Bauklassen zuzuordnenden Verkehrsflächen sowie durchschnittliche Nutzungsdauern zu ermitteln,
- ingenieurtechnische Bauwerke (z. B. Brücken, Tunnel, Lärmschutzbauwerke, Gleis-/ Sicherheitsanlagen), Ver- und Entsorgungseinrichtungen (z. B. Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen) und Gewässerbauten (z. B. Wasserspeicher, Deiche, Wehre) auf der Grundlage von Vergleichswerten aus der Herstellung vergleichbarer Bauwerke − ggf. unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes − anzusetzen.
- Im Hinblick auf den enormen staatlichen Bestand an ingenieurtechnischen Bauwerken und den damit verbundenen Bewertungsaufwand kann für die Erstellung der Eröffnungsbilanz der Bestand − abweichend vom handelsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung − z. B. hinsichtlich der Kriterien Größe, Alter, Zustand in Gruppen eingeteilt werden. In diesem Fall sind lediglich je gebildeter Gruppe einige repräsentative Stichprobenobjekte einzeln zu bewerten. Bei den Stichprobenobjekten gehen die genannten Kriterien objektspezifisch in die anschließende Bewertung der jeweiligen Gruppe ein.
- Sonstige Anlagenteile (z. B. Verkehrslenkungsanlagen) als bewegliche Vermögensgegenstände zu bewerten und insofern mit dem vorsichtig geschätzten Wiederbeschaffungswert aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung vergleichbarer Vermögensgegenstände anzusetzen. Es ist aber auch eine Gruppenbewertung oder eine Festwertbildung gemäß § 240 HGB zulässig.

2.1.2.7 *Naturgüter*

Zu den Naturgütern zählen Friedhöfe, Parkanlagen, Wald, Gewässer (die nicht als Infrastrukturvermögen auszuweisen sind) sowie Naherholungsgebiete jeweils einschließlich des Grund und Bodens, des Aufwuchses und der Aufbauten.

Zum Aufwuchs gehören beispielsweise Bepflanzungen, Rasen und Bäume. Aufwuchs wird nicht planmäßig abgeschrieben.

Aufbauten beschreiben die Ausstattungsgegenstände einer Fläche. Hierzu zählen u. a. Wege, Palisaden, Beeteinfassungen, Pavillons, Unterstände oder Umzäunungen.

Nicht unter diesem Posten sind Nutzpflanzen zu fassen. Nutzpflanzen dienen erwerbswirtschaftlichen Zwecken und bezeichnen Baumbestände, Sträucher, Reb-, Obstanlagen und Pflanzen, die wegen ihrer Erzeugnisse angelegt und von institutionellen Einheiten kontrolliert, verwaltet und bewirtschaftet werden. Diese sind als Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung auszuweisen.

Der Grund und Boden von Naturgütern ist grundsätzlich nach Maßgabe des zu Grundstücken beschriebenen Vorgehens zu bewerten. Grundsätzlich getrennt vom Grund und Boden sind Aufwuchs und Aufbauten zu bewerten.

Für Zwecke der Erstbilanzierung ist der Aufwuchs auf bewirtschafteten Forstflächen mit dem nach den Waldwertermittlungsrichtlinien in der jeweils gültigen Fassung vorsichtig ermittelten Verkehrswert der Waldbestände zu bewerten.

Im Übrigen sind für den Aufwuchs und die Aufbauten pauschalierte Herstellungskosten auf der Grundlage von Wiederbeschaffungswerten anzusetzen.

Soll dagegen der Aufwuchs getrennt von den Aufbauten bewertet werden, sind durchschnittliche Bepflanzungskosten heranzuziehen. Auf eine Erfassung und Bewertung kann verzichtet werden, sofern der Gesamtwert des Aufwuchses und der Aufbauten von untergeordneter Bedeutung ist.

2.1.2.8 *Kulturgüter, Denkmäler und Sammlungen*

Kunstgegenstände und Sammlungen sind bewegliche Vermögensgegenstände zum Zweck der Kulturpflege wie z. B. Skulpturen, Plastiken, Gemälde, Wandbilder und historische Medien. Sie unterliegen regelmäßig keiner gewöhnlichen Abnutzung und werden daher nicht abgeschrieben.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind bewegliche Kunstgegenstände und Sammlungen auf der Grundlage von Vergleichswerten aus dem An- und Verkauf oder aus Katalogpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Vermögensgegenstandes anzusetzen. Liegen Vergleichswerte nicht vor, sind Versicherungswerte oder Wertgutachten heranzuziehen. Liegen diese nicht vor, ist jeweils ein Erinnerungswert anzusetzen. Gruppenbewertungen gemäß § 240 Abs. 4 HGB sind als Bewertungsvereinfachungsverfahren zulässig.

2.1.2.9 *Medien*

Medien sind Bücher und weitere Bibliotheksbestände (z.B. CDs, Zeitschriften, etc.). Historische Medien sind als Kunstgegenstände auszuweisen.

Für die Medienbestände öffentlich zugänglicher Bibliotheken ist ein Festwert in Höhe der Anschaffungskosten der letzten fünf Jahre zu bilden. Spätestens an jedem dritten Bilanzstichtag ist dieser Festwert durch Neuberechnung zu überprüfen.

2.1.2.10 *Technische Anlagen und Maschinen*

Zu den technischen Anlagen und Maschinen zählen sämtliche unmittelbar der Produktion dienende Anlagen und Maschinen, die selbständig bewertbar sind und ihrer Art nach der Produktion dienen.

Dabei handelt es sich insbesondere um:

- unmittelbar der Produktion dienende Anlagen und Maschinen
- bewegliche Einbauten
- Betriebsvorrichtungen.

Bei den Betriebsvorrichtungen handelt es sich um Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören. Sie sind rechtlich gesehen Gebäudebestandteile, jedoch wirtschaftlich als technische Anlagen zu betrachten und daher nach den Grundsätzen für bewegliche Vermögensgegenstände abzuschreiben.

Hinsichtlich der weiteren Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen wird auf das Steuerrecht (z.B. BMF Schreiben zu Mietereinbauten) verwiesen.

Anlagen und Maschinen, die abnutzbar, beweglich, 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, wenn sie vollständig einem Betrieb gewerblicher Art zugeordnet sind. Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) werden im Monat des Zugangs sofort vollständig abgeschrieben. Bis zu einem Betrag von 150 Euro (zzgl. Umsatzsteuer) stellen GWG Verbrauchsmaterial (Sofortaufwand) dar.

Sofern die vorgenannten GWG ganz oder teilweise dem hoheitlichen Bereich zugeordnet sind, werden diese entweder als Verbrauchsmaterial (bis 150 Euro zzgl. Umsatzsteuer) oder auf speziellen GWG-Aufwandskonten (über 150 Euro bis 410 Euro zzgl. Umsatzsteuer) gebucht und nicht in der Anlagenbuchhaltung erfasst.

2.1.2.11 *andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung*

Zu den „anderen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“[4] zählen z. B.

- Anlagen der Informations- und Kommunikationstechnik
- Nutztiere und Nutzpflanzen (z.B. Polizeihunde)
- Fuhrpark (neben den marktgängigen Fahrzeugen gehören hierzu auch Spezialfahrzeuge)

[4] Die Bezeichnungen „andere Anlagen“ und „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ werden in diesem Zusammenhang gleichbedeutend verwandt. Aus der Bezeichnung „andere Anlagen“ folgt lediglich, dass es sich um einen „Auffangposten“ handelt, der alle Vermögensgegenstände aufnimmt, die nicht bereits unter anderen Sachanlagegruppen wie z.B. „technische Anlagen und Maschinen“, „Vorräte“ ausgewiesen sind.

- Sonstige andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Auch Gebäudebestandteile werden hier ausgewiesen, die nicht zu den „Bauten“ oder „technischen Anlagen und Maschinen“ zählen. Dabei handelt es sich insbesondere um Scheinbestandteile, das sind Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden und daher nach den Grundsätzen für bewegliche Vermögensgegenstände abzuschreiben sind. Hinsichtlich der weiteren Definition von Scheinbestandteilen wird auf das Steuerrecht verwiesen.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem Zeitwert, ist der vorsichtig geschätzte Wiederbeschaffungswert aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung vergleichbarer Gegenstände anzusetzen.

Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, die abnutzbar, beweglich, 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, wenn sie vollständig einem Betrieb gewerblicher Art zugeordnet sind. Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) werden im Monat des Zugangs sofort vollständig abgeschrieben. Bis zu einem Betrag von 150 Euro (zzgl. Umsatzsteuer) stellen GWG Verbrauchsmaterial (Sofortaufwand) dar.

Sofern die vorgenannten GWG ganz oder teilweise dem hoheitlichen Bereich zugeordnet sind, werden diese entweder als Verbrauchsmaterial (bis 150 Euro zzgl. Umsatzsteuer) oder auf speziellen GWG-Aufwandskonten (über 150 Euro bis 410 Euro zzgl. Umsatzsteuer) gebucht und nicht in der Anlagenbuchhaltung erfasst.

2.1.2.12 *Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau*

In der Position „Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau“ werden vorgenommene Investitionen, die am Periodenende noch nicht abgeschlossen sind, aktiviert, um diese Ausgaben erfolgsmäßig zu neutralisieren. Geleistete Anzahlungen sind somit Vorleistungen auf im Übrigen noch schwebende Geschäfte, die auf die Anschaffung von Vermögensgegenständen im Sachanlagevermögen gerichtet sind.

Unter den geleisteten Anzahlungen sind Anzahlungen auf noch nicht gelieferte oder erstellte Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens auszuweisen. Geleistete Anzahlungen sind mit den tatsächlich gezahlten Beträgen (Nennwert), Anlagen im Bau mit den bis zum Bilanzstichtag entstandenen Aufwendungen anzusetzen. Anzahlungen und Anlagen im Bau werden nicht planmäßig abgeschrieben.

Ziehen sich die Errichtung oder der Erwerb von Sachanlagen und Bauten über einen längeren Zeitraum hin, so wird ein entsprechender Aufwand bis zum Abschluss der Herstellung und der damit verbundenen Aktivierung als Vermögensobjekt im entsprechenden Anlagenkonto im Sachanlagevermögen unter „Anlagen im Bau“ gebucht. Anlagen im Bau bilden zum einen den Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen, die Ihrem eigentlichen Nutzungszweck entsprechend noch nicht genutzt werden können, ab. Hierbei sind sämtliche Aufwendungen zu erfassen, die auf die Herstellung des Vermögensgenstandes entfallen. Dies betrifft sowohl Eigen- als auch Fremdleistungen. Zum anderen sind Anlagen im Bau auch in den Fällen zu bilden, in denen die Vermögensgegenstände in Bestandteilen geliefert werden bzw. sich die Herstellung der Betriebsbereitschaft, d.h. der Vermögensgegenstand entsprechend seiner Zweckerfüllung genutzt werden kann, über mehrere Perioden erstreckt.

Nach ihrer Fertigstellung / Inbetriebnahme sind die Anlagen im Bau in die entsprechenden Posten des Sachanlagevermögens umzugliedern und planmäßig abzuschreiben. Auf Anlagen im Bau sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, wenn die jährlich zum Bilanzstichtag vorzunehmende Überprüfung ergibt, dass die zu Grunde liegende Baumaßnahme nicht weiter betrieben wird.

2.1.3 Finanzanlagen

Die Finanzanlagen werden nach § 253 Abs. 1 HGB grundsätzlich mit den Anschaffungskosten bewertet, sofern im Nachfolgenden nichts Abweichendes festgelegt ist. Die nach den Vorgaben für die Eröffnungsbilanz ermittelten Werte gelten als Anschaffungskosten für die Folgebilanzen. Sie bilden die Obergrenze der Bewertung.

Finanzanlagen gehören zu den nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 S. 3 HGB sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Daher sind un- bzw. niedrigverzinsliche Ausleihungen grundsätzlich mit dem Barwert anzusetzen.[5]

Bei nur vorübergehender Wertminderung erfolgt keine außerplanmäßige Abschreibung. Bei Wegfall der Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung besteht für die Folgebilanzen ein Wertaufholungsgebot nach § 253 Abs. 5 HGB bis maximal zur Höhe der Anschaffungskosten.

Die für die Eröffnungsbilanz gewählte Bewertungsmethode ist vor dem Hintergrund der Bewertungsstetigkeit beizubehalten.

2.1.3.1 *Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen*

Zu diesem Posten zählen zum einen nach HGB die verbundenen Unternehmen und Einrichtungen, an denen die Gebietskörperschaften beteiligt sind.

Verbundene Unternehmen und Einrichtungen sind solche, die bei der Vollkonsolidierung nach § 271 Abs. 2 HGB in den konsolidierten Abschluss der Gebietskörperschaft einzubeziehen wären. Ebenfalls dazu gehören verbundene Einheiten, die entsprechend § 296 HGB nicht in den konsolidierten Abschluss einzubeziehen sind. Genossenschaftsanteile und atypische stille Beteiligungen können bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ebenfalls zu den Anteilen an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen gehören.

Zu dem Posten verbundene Unternehmen und Einrichtungen gehören als staatliche Besonderheit Bundes- und Landesbetriebe, Eigenbetriebe, Sondervermögen mit eigenverantwortlicher Betriebsleitung[6] und juristische Personen des öffentlichen Rechts, auf die jeweils ein beherrschender Einfluss besteht.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, ist der Börsen- oder Marktwert oder ein durch Gutachten ermittelter Wert (beizulegender Wert) zum

[5] Für die Ermittlung des Barwertes sind die von der Bundesbank veröffentlichten fristenkongruenten Umlaufsrenditen inländischer Inhaberschuldverschreibungen nach Restlaufzeiten (Monatsdurchschnitte) heranzuziehen.

[6] Zur eigenverantwortlichen Betriebsleitung ist in der Regel die Bestellung zumindest eines hauptamtlichen Leiters erforderlich

Bilanzstichtag anzusetzen. Liegt ein solcher Wert nicht vor oder ist dieser im Einzelfall nicht sachgerecht, ist vereinfachend der Wert anzusetzen, der dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital entspricht.

Sofern bei der Bewertung nach Eigenkapitalquoten die Bilanz des verbundenen Unternehmens/der Einrichtung zum Stichtag noch nicht vorliegt, ist der Eigenkapitalwert zum letzten verfügbaren Bilanzstichtag zugrunde zu legen.

Für Anteile, die einem steuerlichen Betrieb gewerblicher Art zugeordnet sind, können die steuerlichen Werte übernommen werden.

Zu- und Abgänge bei einzelnen Anteilen (z. B. durch weitere Gesellschafterbeiträge, Anteilsveräußerung, etc.) sind laufend zu erfassen und die Werte in den folgenden Vermögensrechnungen entsprechend anzupassen. Nicht erfasst werden in diesem Zusammenhang aber beispielsweise die Thesaurierung von Gewinnen oder auch die Zahlung von Dividenden.

2.1.3.2 *Ausleihungen an verbundene Unternehmen und Einrichtungen*

Dieser Posten umfasst alle dem Anlagevermögen zuzuordnenden Finanz- und Kapitalforderungen im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen und Einrichtungen. Längerfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind nicht unter den Finanzanlagen auszuweisen.

Die aus den Ausleihungen resultierenden Zinsansprüche sind grundsätzlich als Forderungen im Umlaufvermögen auszuweisen.

2.1.3.3 *Beteiligungen an Unternehmen durch sonstige Anteilsrechte*

In dieser Position sind Anteile an Unternehmen und Einrichtungen enthalten, die dazu bestimmt sind, den Aufgaben der Gebietskörperschaft dauerhaft zu dienen. Entscheidend ist, dass mit der Anlage mehr verfolgt wird als eine Kapitalanlage gegen angemessene Verzinsung.

Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt 20 v. H. des Nennkapitals der Gesellschaft überschreiten. Erforderlich für das Vorliegen einer Beteiligung sind Mitgliedschaftsrechte, die Vermögens- und Verwaltungsrechte umfassen. Dazu gehören z. B. Anspruch auf Teilhabe am Gewinn und Liquidationserlös, Mitsprache-, Kontroll- und Informationsrechte. Umfasst sind z. B. Anteile an Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, juristischen Personen des öffentlichen Rechts und je nach Ausgestaltung auch atypische stille Beteiligungen. Auch Joint Ventures können dazu gehören, sofern Gesamthandvermögen vorhanden ist.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, ist der Börsen- oder Marktwert oder ein durch Gutachten ermittelter Wert (beizulegender Wert) zum Bilanzstichtag anzusetzen. Liegt ein solcher Wert nicht vor oder ist dieser im Einzelfall nicht sachgerecht, ist vereinfachend der Wert anzusetzen, der dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital entspricht.

Sofern bei der Bewertung nach Eigenkapitalquoten die Bilanz der Beteiligung/der Einrichtung zum Stichtag noch nicht vorliegt, ist der Eigenkapitalwert zum letzten verfügbaren Bilanzstichtag zugrunde zu legen.

Zu- und Abgänge bei einzelnen Anteilen (z. B. durch weitere Gesellschafterbeiträge, Anteilsveräußerung, etc.) sind laufend zu erfassen und die Werte in den Folgebilanzen entsprechend anzupassen. Nicht erfasst werden in diesem Zusammenhang aber beispielsweise die Thesaurierung von Gewinnen oder auch die Zahlung von Dividenden.

Nicht unter die Position fallen z. B. Genussrechte und Rechte aufgrund eines schuldrechtlichen Verhältnisses.

2.1.3.4 *Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*

Es bestehen gegenüber den allgemeinen Regelungen zu den Finanzanlagen und den Regelungen zu den Ausleihungen an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen keine weiteren Besonderheiten. Umfasst sind Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht. Zum Begriff „Beteiligungsverhältnis“ wird auf die Ausführungen zu Tz. 2.1.3.3 Beteiligungen an Unternehmen durch sonstige Anteilsrechte verwiesen

2.1.3.5 *Wertpapiere des Anlagevermögens*

Unter diesem Posten sind die Wertpapiere des Anlagevermögens auszuweisen, die nicht als Anteile an verbundenen Unternehmen/Einrichtungen und nicht als Beteiligungen an Unternehmen durch sonstige Anteilsrechte zu betrachten sind. Hierunter fallen u. a. festverzinsliche Kapitalmarktpapiere, Kapitalmarktpapiere mit Gewinnbeteiligungsansprüchen und wertpapierähnliche Rechte, wie z. B. Schatzbriefe, Obligationen, Aktien oder Genussscheine.

Beruht die Bewertung für die Eröffnungsbilanz auf dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, ist der Börsen- oder Marktwert zum Bilanzstichtag anzusetzen (beizulegender Wert). Nicht börsennotierte Wertpapiere sind höchstens mit dem Nominalwert anzusetzen.

Finanzderivate (z. B. Zinsswapgeschäfte) sind schwebende Geschäfte. Werden diese von der Gebietskörperschaften zur Steuerung des Chance-Risikoprofils des Schuldenbestandes aufgenommen, stellen diese sind keine eigenständig bewertbaren Vermögensgegenstände dar, auch wenn diese positive Barwerte ausweisen. Diese bilden mit dem Grundgeschäft (z. B. Schuldscheindarlehen) zusammen eine Bewertungseinheit. Die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften unterbleibt insoweit (§ 254 HGB).

2.1.3.6 *Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung*

Hierunter fallen die Sondervermögen für Versorgungsrücklagen und alle anderen Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung sowie Zweckvermögen.

Sondervermögen mit eigenverantwortlicher Betriebsleitung sind unter dem Posten Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen auszuweisen (vgl. Tz. 2.1.3.1.).

2.1.3.7 *Sonstige Ausleihungen*

Unter diesen Posten fallen alle restlichen Finanzanlagen des Anlagevermögens mit einer Laufzeit von mehr als 1 Jahr. Dazu gehören z. B. aufgrund von Miet- und Pachtverträgen geleistete Kautionen und in Darlehensform gewährte Zuweisungen und Zuschüsse, Genussrechte − sofern sie nicht oder durch Namenspapiere verbrieft sind −, Joint-Venture-Anteile, die nicht als Beteiligungen anzusetzen sind, GmbH-Anteile, die keine Beteiligungen sind, sowie Mitgliedschaften in eingetragenen Genossenschaften.

Unverzinsliche oder niedrigverzinsliche Ausleihungen an Mitarbeiter werden nicht abgezinst.

2.2 Umlaufvermögen

2.2.1 Vorräte

Der in der Vermögensrechnung ausgewiesene Posten „Vorräte“ setzt sich zusammen aus:

- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
- Fertige Erzeugnisse, fertige Leistungen
- Waren
- Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
- Sonstige Vorräte

Die Vorräte sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den folgenden Vermögensrechnungen mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Wert, der sich aus dem Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt, anzusetzen. Dabei ist Büromaterial als Verbrauchsmaterial nicht dem Vorratsvermögen zuzurechnen.

Die handelsrechtlichen Bewertungsvereinfachungsverfahren des § 256 HGB können mit der Einschränkung so in Anspruch genommen werden, dass als Verbrauchsfolgeverfahren lediglich die FIFO- und LIFO-Methode angewandt werden dürfen. Daneben sind als Inventur-und Bewertungsvereinfachungsverfahren die Durchschnitts-, Fest- und Gruppenbewertung zulässig. Marktfähige Produkte in Form von unfertigen Erzeugnissen, unfertigen Leistungen sowie fertige Erzeugnisse werden mit den Herstellungskosten bewertet.

Auf den Ausweis der unfertigen Erzeugnisse, unfertigen Leistungen sowie fertigen Erzeugnisse kann nach einzelfallorientierter Abwägung der Wesentlichkeit verzichtet werden, wenn die zu erwartenden Erträge für das fertige Erzeugnis bzw. die fertige Leistung im Einzelfall 5.000 Euro nicht überschreiten. Im Hinblick auf die untergeordnete Bedeutung dieses Postens wird ein differenzierter Ausweis wie in § 266 Abs. 2 HGB nicht gefordert.

2.2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen sind nach § 253 Abs. 1 HGB sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen grundsätzlich mit den Anschaffungskosten, d.h. mit dem Nennwert anzusetzen. Sie sind nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB einzeln zu bewerten. Dem Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 4 HGB folgend, werden Abwertungen auf den beizulegenden Wert vorgenommen.

Forderungen in Fremdwährung sind zu dem Kurs in Euro umzurechnen, der für die Zahlung vereinbart bzw. der im Rahmen von Kurssicherungsgeschäften abgesichert wurde. Wenn keine Kurssicherungsvereinbarungen getroffen wurden, ist der jeweilige von der Europäischen Zentralbank (EZB) veröffentliche Referenzkurs maßgeblich; zum Bilanzstichtag ist dieser dem Referenzkurs am Bilanzstichtag gegenüberzustellen und ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Wert vorzunehmen.

Für zweifelhafte Forderungen sind Einzelwertberichtigungen zu bilden.

Uneinbringliche Forderungen werden vollständig abgeschrieben.

Zur Abdeckung des allgemeinen Forderungsausfallrisikos sind Pauschalwertberichtigungen auf die bereinigten Forderungsbestände zu bilden. Der Prozentsatz wird aus dem durchschnittlichen Forderungsausfall der vier Jahre vor dem Bilanzstichtag ermittelt.

Für EPOS.NRW wird festgelegt, dass zur Wertberichtigung bei Massenforderungen geclusterte Pauschalwertberichtigungen genutzt werden. Es wird empfohlen, die Clusterung mindestens an den Kontenfindungsmerkmalen der Geschäftspartnerbuchhaltung auszurichten. Das Instrument der pauschalierten Einzelwertberichtigungen wird nicht genutzt.

Nach § 268 Abs. 4 HGB ist der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem Posten im Anhang anzugeben.

Die Zuordnung der Forderungskonten erfolgt in EPOS.NRW automatisiert über eine Kontenfindung, die abhängig vom Geschäftspartner und dem gewählten Vorgang (Haupt- und Teilvorgang) das entsprechende Forderungskonto ansteuert.

2.2.2.1 *Forderungen aus Steuern*

Forderungen aus Steuern stellen Ansprüche der Gebietskörperschaften aus Steuerschuldverhältnissen (Ausnahme Steuervergütungen) gegenüber natürlichen und juristischen Personen dar. Rückforderungen aus atypischen Steuervergütungen (z. B. Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage), werden unter dem Posten Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen ausgewiesen.

Die atypische Steuervergütung wird von den Einzelsteuergesetzen für bestimmte Zwecke gewährt, ohne dass der Empfänger der atypischen Steuervergütung im Vorfeld durch die entsprechende Steuer belastet wurde. Zu atypischen Steuervergütungen zählen die Investitionszulage, die Eigenheimzulage, das Kindergeld und die Altersvermögenszulage. Rückforderungen aus atypischen Steuervergütungen werden unter dem Posten Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen ausgewiesen.

Typische Steuervergütungen werden von den Einzelsteuergesetzen gewährt, um eine Person von einer Steuer zu entlasten, mit der sie wirtschaftlich belastet ist (z. B. Vorsteuer).

Die Gebietskörperschaft, die die Verwaltungshoheit über die Steuern besitzt, weist die Forderungen aus Steuern zum Bilanzstichtag in voller Höhe aus. Forderungen aus steuerlichen Nebenleistungen sind ebenfalls anzusetzen.

In Höhe der Steuer-Anteile, die anderen Gebietskörperschaften bzw. Kirchen/Religionsgemeinschaften aufgrund deren Ertragshoheit zustehen, sind nicht die Forderungen aus Steuern zu kürzen, sondern sind Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung (und Finanzausgleichsbeziehungen) auszuweisen.

Die Bilanzierung von Forderungen aus Steuern erfolgt, soweit die nach § 38 Abgabenordnung entstandenen Steueransprüche am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert sind.

Die Ertragsrealisation tritt im Rahmen von **Veranlagungen und Anmeldungen** grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungs- bzw. Anmeldungszeitraums ein. Eine Erfassung dieser Forderungen setzt jedoch eine hinreichende Konkretisierung des Steueranspruchs voraus, die in dem Zeitpunkt eintritt, in dem der zuständige Amtsträger oder die zuständige Amtsträgerin nach erfolgter Willensbildung die Daten zur Berechnung der Steuer freigibt. Aus Vereinfachungsgründen finden nur die bis 31.12. veranlagten Fälle Berücksichtigung.

Mit dem Eingang der Anmeldung ist bei Zahllastfällen die Steuerforderung hinreichend konkretisiert und wirtschaftlich entstanden. Die im Januar eingehenden Anmeldungen für Anmeldungszeiträume der Vorjahre sind zu berücksichtigen. Die Ertragsrealisation von **Steuervorauszahlungen** ist mit der hinreichenden Konkretisierung sukzessive zu den einzelnen Fälligkeitsterminen gegeben.

Die Forderungen aus Steuern sind nach Steuerarten zu gruppieren und zu bewerten. Es erfolgt eine pauschalierte Einzelwertberichtigung auf Grund der Erfahrungen ausgefallener Steuerforderungen der Vergangenheit.

Steuerforderungen an Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, verbundene Organisationen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, werden als Forderungen aus Steuern ausgewiesen.

Steuerforderungen der Gebietskörperschaft gegenüber dem Finanzamt aus eigenen Steuerschuldverhältnissen werden als „Sonstige Vermögensgegenstände“ ausgewiesen.

2.2.2.2 *Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen*

Ausgewiesen werden die Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen. Dazu gehören auch die Zuwendungen nach §§ 23 und 44 BHO/LHO sowie die Rückforderungen gewährter Zuweisungen und Zuschüsse, die Rückforderungen aus atypischen Steuervergütungen (z. B. Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage) und die in Darlehensform gewährten Zuweisungen und Zuschüsse mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr einschließlich der darauf entfallenden Zinsen.[7]

2.2.2.3 *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen*

Es handelt sich in der Regel um Forderungen, denen eine Lieferung oder Leistung zugrunde liegt und die nicht in den nachfolgenden Posten auszuweisen sind.

2.2.2.4 *Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Einrichtungen sowie gegen Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*

Bei diesen Forderungen handelt es sich Ansprüche gegen verbundene Unternehmen und Beteiligungen, die aus Lieferungen und Leistungen, kurzfristigen Darlehen, oder aus Beteiligungserträgen entstehen. Die Bildung einer Pauschalwertberichtigung ist wegen des fehlenden Ausfallrisikos hier unzulässig.

Zum Begriff „verbundene Unternehmen und Einrichtungen“ wird auf die Ausführungen zu Tz. 2.1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen verwiesen.

Zum Begriff „Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ wird auf die Ausführungen zu Tz. 2.1.3.3 Beteiligungen an Unternehmen durch sonstige Anteilsrechte verwiesen.

2.2.2.5 *Forderungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen*

Als Forderungen aus der Steuerverteilung sind folgende Forderungen auszuweisen:

- Forderungen gegenüber dem Bund aus Steuern, für die der Bund zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Biersteuer)

[7] Vgl. hierzu auch den Leitfaden zur Abbildung von Transfer- und Drittmitteln.

- Forderungen gegenüber einem Land aus Steuern, für die das Land zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Bundessteuern, Gemeinschaftsteuern)
- Forderungen aus Steueranteilen gegenüber dem Bund, den Ländern, Kommunen oder Kirchen, die aus Erstattungsverpflichtungen gegenüber Steuerpflichtigen entstehen. Für diese Steueranteile hat das Land zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit
- Forderungen gegenüber den Ländern oder Kommunen aus der Steuerzerlegung.

Unter Forderungen aus Finanzausgleichsbeziehungen sind folgende Forderungen auszuweisen:

- Forderungen aus dem Länderfinanzausgleich. Hierzu zählen auch Forderungen aus Bundesergänzungszuweisungen
- Forderungen aus dem kommunalem Finanzausgleich
- Forderungen aus sonstigen Finanzausgleichen, die landesunterschiedlich ausgestaltet sein können (bspw. in Hessen: Gewerbesteuerumlage gegenüber Kommunen, die gesetzlich geregelt ist).

2.2.2.6 *Sonstige Vermögensgegenstände*

Unter „Sonstige Vermögensgegenstände“ werden die Forderungen aus Vorsteuer und alle sonstigen Ansprüche gegen Dritte ausgewiesen, die nicht den anderen Kontengruppen zugewiesen sind. [8]

Die Bildung einer Pauschalwertberichtigung für sonstige Vermögensgegenstände ist unzulässig.

2.2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens

In diesem Posten werden Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und sonstige Wertpapiere ausgewiesen, die nur kurzfristig gehalten werden bzw. zum Verkauf bestimmt sind. Die Ausführungen zu den Finanzanlagen haben für diesen Posten mit Ausnahme der Vorgabe zur Wertminderung Gültigkeit.

Nach § 253 Abs. 4 HGB sind die Wertpapiere des Umlaufvermögens stets mit dem niedrigeren Wert (AHK oder Marktpreis) anzusetzen. Wenn die Wertpapiere des Umlaufvermögens abzuschreiben sind ist das Instrument der außerplanmäßigen Abschreibung zu wählen. Wegen des Wertaufholungsgebotes sind mögliche Werterholungen durch Zuschreibungen gemäß § 253 Abs. 5 HGB bis maximal zu den historischen Anschaffungskosten darzustellen.

2.2.4 Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks

Der Ansatz erfolgt mit dem Nennbetrag. Konten in ausländischer Währung werden mit dem Geldkurs des Bilanzstichtages bewertet.

Der Ausweis erfolgt mit den Salden gemäß Kontoauszug zum Valutadatum. Schwebeposten sind zu berücksichtigen.

[8] Weiter Erläuterungen zu der Position „sonstige Vermögensgegenstände“ sind dem Kontierungsleitfaden zu entnehmen.

2.3 Aktive Rechnungsabgrenzung

Als Rechnungsabgrenzungsposten sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Das Aktivierungswahlrecht des § 250 HGB ist als Aktivierungsgebot umzusetzen. Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag (vgl. Kap. Verbindlichkeiten), so ist daher der Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite auszuweisen.

Vorschüssig gezahlte Beträge (z. B. im Dezember gezahlte Beamtenbesoldung für den Januar des Folgejahres) sind grundsätzlich als aktive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

Nach einzelfallorientierter Abwägung der Wesentlichkeit können durch das Finanzministerium Aufgriffsgrenzen definiert werden. Für die Eröffnungsbilanz erfolgt die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten mindestens ab einem Wert von 50.000 Euro je Einzelfall. Für die Folgebilanzen erfolgt die Bildung mindestens ab einem Wert von 2.000 Euro je Einzelfall. Diese Wertgrenzen gelten nicht für die Besoldung und gesetzliche Leistungen.

2.4 Aktive latente Steuern

Aktive latente Steuern werden in EPOS.NRW nicht gebildet, da das Aktivierungswahlrecht des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB landesweit nicht ausgeübt wird.

2.5 Eigenkapital

In Vermögensrechnungen der öffentlichen Verwaltung wird das Eigenkapital untergliedert in Nettoposition, Kapitalrücklage, Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen), Gewinnvortrag / Verlustvortrag und Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag.

2.5.1 Nettoposition (Kapitalkonto)

In der Eröffnungsbilanz ergibt sich die Nettoposition grundsätzlich als Differenz aus dem Aktivvermögen und den Schulden. In den Folgebilanzen ändert sich die Nettoposition in der Regel nicht.

2.5.2 Kapitalrücklage

Kapitalrücklagen werden nicht aus erwirtschafteten Gewinnen, sondern aus Zuzahlungen / Sacheinlagen der Anteilseigner oder Anteilseignerinnen gebildet.

Bei Kapitalgesellschaften entstehen Kapitalrücklagen durch über das Stamm-/ Grundkapital hinausgehende Einlagen von Anteilseignern (siehe auch § 272 Abs. 2 HGB).

Als Bestandteile gelten:

- Agio aus der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen einschließlich Bezugsanteilen
- Agio aus Wandlungs- und Optionsrechten
- Zuzahlungen gegen Vorzugsgewährung
- Andere Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital

Es erfolgt keine unterjährige Bebuchung. Einstellungen in die Kapitalrücklagen erfolgen ergebnisneutral, ohne dass die Ergebnisrechnung berührt wird; sie stellen somit keinen Ertrag dar.

Übertragen auf die öffentliche Verwaltung sind typische Beispiele für Kapitalrücklagen zweckgebundene Kapitaleinlagen für rechtlich unselbständige Stiftungen.

2.5.3 Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen)

Gewinnrücklagen ergeben sich aus zurückbehaltenen Überschüssen in der Erfolgsrechnung. Diese doppischen Rücklagen sind nicht mit dem kameralen Rücklagenbegriff gleichzusetzen, der in der Regel die Sicherung der Zahlungsfähigkeit beinhaltet.

Im Bereich der öffentlichen Verwaltung werden Gewinnrücklagen als Verwaltungsrücklagen bezeichnet und finden ihre Ausprägung in gebundenen oder freien Rücklagen. In der öffentlichen Verwaltung dürfen **gebundene Rücklagen** für bestimmte, der Art und der (absoluten oder relativen) Höhe nach durch Gesetz oder Verwaltungsanweisungen festgelegte künftige Ereignisse und Maßnahmen (z. B. Rücklagen für Großprojekte) oder zum Ausgleich künftiger Verluste gebildet werden. Daneben können **freie/allgemeine Rücklagen** gebildet werden, die der Verwaltung unter Berücksichtigung des Budgetrechts des Parlamentes Möglichkeiten der Verwendung in Folgejahren eröffnen.

Aus haushaltsrechtlicher Sicht ist zu beachten, dass nicht die Bildung einer Rücklage, sondern die Inanspruchnahme zu Liquiditätsabflüssen führt. Um diese planen zu können und um das Budgetrecht des Parlaments zu wahren, ist in den jährlichen Haushaltsanmeldungen die Bildung und die beabsichtige Inanspruchnahme einer Rücklage zu beantragen.

Es erfolgt keine unterjährige Bebuchung. Die Rücklagen werden auf Basis des Verwendungsbeschlusses des Landtages gebildet und aufgelöst.

2.5.4 Gewinnvortrag/Verlustvortrag

In Abgrenzung zum Jahresergebnis des laufenden Jahres (Überschuss oder Fehlbetrag) beinhaltet diese Position in der Regel das kumulierte Jahresergebnis aus Vorjahren, soweit dies nicht den Rücklagen zugeführt wurde.

Die Regeln zur Ergebnisverwendung sind der Budgetierungsrichtlinie (Ziffer 6) zu entnehmen.

2.5.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ist eine in der abgelaufenen Rechnungsperiode erwirtschaftete Größe, die sich aus der Saldierung aller Aufwendungen und Erträge der Erfolgsrechnung ergibt und kann demnach nicht manuell bebucht werden. Er bildet den Ausgangspunkt für die Ergebnisverwendung.

2.6 Sonderposten für Investitionen

Erhält die öffentliche Gebietskörperschaft zur Finanzierung aktivierungsfähiger Vermögensgegenstände Zuweisungen oder Zuschüsse, Beiträge o. Ä von einer anderen öffentlichen Gebietskörperschaft oder von Dritten, ist der Betrag in den Sonderposten für Investitionen einzustellen (Bruttomethode). Im Zeitpunkt des Mittelzuflusses werden sie somit nicht ertragswirksam erfasst, sondern ergebnisneutral in die entsprechende Passivposition eingestellt. Erst über die Nutzungsdauer der einzelnen bezuschussten Anlage hinweg wird der entsprechende

Sonderposten ertragserhöhend aufgelöst und geht dann u.a. in die Kosten- und Leistungsrechnung ein. Die Auflösung des Sonderpostens orientiert sich an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstandes.

Die ergebniswirksame Auflösung des Sonderpostens erfolgt automatisch mit dem Abschreibungslauf. Gleichzeitig mit der Buchung ‚Abschreibung an Bestandskonto' erfolgt die Buchung ‚Sonderposten an Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Investitionszuschüssen'.

In der Eröffnungsbilanz sind die für Investitionen erhaltenen Zuweisungen und Zuschüsse, Beiträge o. Ä. mit dem Nennwert, vermindert um die planmäßige Auflösungen zwischen dem Zeitpunkt der Einstellung in den Sonderposten und dem Bilanzstichtag anzusetzen.

Können diese Werte nicht oder nur mit einem nicht zu vertretenden Aufwand ermittelt werden, ist die Wertermittlung aus dem kameralen Buchungsstoff abzuleiten. Für die Überleitung des kameralen in den kaufmännischen Buchungsstoff kommen grundsätzlich die investiven Einnahmen in Betracht, die den Obergruppen 33 und 34 des Haushaltsplans zugeordnet sind. Die auf diese Weise gebildeten Sonderposten sind über 25 Jahre aufzulösen, soweit keine genaueren Anhaltspunkte über die Nutzungsdauer der bezuschussten Vermögensgegenstände vorliegen.[9]

2.7 Rückstellungen

Rückstellungen sind Verpflichtungen, die dem Grunde nach hinsichtlich des Auszahlungszeitpunktes oder der Höhe nach noch nicht bestimmt sind. Die Verpflichtung muss bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein. Sind die Voraussetzungen einer Rückstellung gegeben, sind diese aufgrund des Vorsichtsprinzips grundsätzlich zu bilden. Dies sind insbesondere Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.

Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vorangegangenen sieben Jahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB); zur hiervon abweichenden Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen vgl. Kapitel „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen".

Es sind im Wesentlichen folgende Rückstellungen zu bilden:

2.7.1 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen

Für Beamte/ Beamtinnen und andere nach Bundes- oder Landesrecht versorgungsberechtigte Personen sind Rückstellungen für Pensionen, Beihilfen und ähnliche Verpflichtungen zu bilden. Dies gilt auch für Verpflichtungen aus Rechtsansprüchen, die vor dem 01.01.1987 erworben wurden. Das Passivierungswahlrecht i.S.d. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB findet keine Anwendung.

Das handelsrechtliche Wahlrecht zum Ansatz mittelbarer Pensionsverpflichtungen (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB) wird nicht ausgeübt. Mittelbare Pensionszusagen werden weder bilanziert noch im Anhang erläutert.

[9] Vgl. auch den Leitfaden zur Abbildung von Transfer- und Drittmitteln.

Das Saldierungsgebot i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB findet keine Anwendung. Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Pensionsverpflichtungen oder vergleichbar langfristig fälligen Verpflichtungen bestimmt sind, dürfen somit nicht mit diesen verrechnet werden.

Grundsätzlich ist für die Bewertung der Pensionsrückstellungen auf den Erfüllungsbetrag abzustellen.

Die Errechnung des Erfüllungsbetrags von Rückstellungen für Pensionen und Beihilfen erfolgt nach versicherungsmathematischen Regeln unter Verwendung geeigneter Generationensterbetafeln. Sie ist für Personen vorzunehmen, denen nach beamtenrechtlichen Vorschriften bzw. nach den für die Abgeordneten geltenden gesetzlichen Vorschriften nach Ablauf der vorgeschriebenen Mindestdienstzeit bzw. Mindestmandatszeit ein Anspruch auf Versorgung gewährt werden kann. Für bereits laufende Leistungen und unverfallbare Anwartschaften pensionierter oder ausgeschiedener Beamter / Beamtinnen ist der Barwert der Verpflichtung anzusetzen. Bei aktiven Beamten/ Beamtinnen ist eine Verteilung über die gesamte Dienstzeit auf der Grundlage des Teilwertverfahrens vorzunehmen.

Erwartete Pensions- und Rentenanpassungen, Besoldungs- und Entgeltsteigerungen sind zu berücksichtigen. Dies erfolgt auf Basis des Durchschnittsprozentsatzes, der jeweils aus der Steigerung der vergangenen sieben Jahre ermittelt wird.

Die Berücksichtigung von Kostensteigerungen bei der Bewertung der Rückstellungen für Beihilfen erfolgt mit Hilfe eines Durchschnittsprozentsatzes, der auf der Basis der Pro-Kopf-Ausgabensteigerungen für Beihilfen an Pensionäre / Pensionärinnen der vergangenen sieben Jahre ermittelt wird.

Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen werden ab Phase III zentral durch das Finanzministerium gebucht.

In der Übergangsphase wird aus Vereinfachungsgründen zunächst mit einem pauschalen Zuschlag von 30 % der laufenden Bezüge gearbeitet. Dieser Zuschlag wird dezentral als Personalaufwand erfasst.

2.7.2 Steuerrückstellungen

Für Steuern und Abgaben, die bis zum Ende des Haushaltsjahres entstanden sind, deren Höhe aber noch nicht exakt feststeht, sind Rückstellungen zu bilden. Die bilanzierende Einheit muss Steuerschuldner sein.

2.7.3 Sonstige Rückstellungen

2.7.3.1 *Rückstellungen für ausstehende Rechnungen*

Sofern für Lieferungen und sonstige Leistungen im abgelaufenen Jahr bis zur Erstellung der Vermögensrechnung noch keine Rechnungen eingegangen sind, müssen in Höhe der voraussichtlichen Rechnungsbeträge Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, soweit die Rechnungsbeträge bei rechtzeitigem Eingang als Aufwand zu erfassen gewesen wären.[10]

[10] siehe auch Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage, § 249, Rz. 100

Anhaltspunkt sind in EPOS.NRW die im Rahmen einer Bestellung angelegten aber noch nicht abgerufenen Mittelbindungen.[11]

2.7.3.2 *Rückstellungen für Prozesskosten*

Bei einem am Bilanzstichtag noch nicht entschiedenen Prozess besteht dem Grunde nach für beide Parteien die Verpflichtung zur Übernahme der Prozesskosten, folglich ist eine entsprechende Rückstellung zu bilden.

Rückstellungen für Prozesse sind nach folgenden Kriterien zu ermitteln:

- Stand des Prozesses,
- Streitwert,
- Prozessgegner,
- Prozessgrund,
- Beurteilung des Risikos in %.

Sind die Fachabteilungen nicht in der Lage, die Prozesskosten abzuschätzen, kann diese Abschätzung der Kosten von einem Rechtsgutachter eingeholt werden. Die Prozesskosten sind für die laufenden Gerichtsverfahren zu bilden und getrennt zu bewerten. Diese beinhalten die Kosten für Gerichts- und Rechtsanwaltskosten, ggf. Sachverständigen- und Zeugengebühren.

Passivierungsfähig sind jedoch nur die Kosten der laufenden Instanz.

2.7.3.3 *Rückstellungen für Schadensersatz*

Für gesetzliche bzw. vertragliche Schadensersatzverpflichtungen sind Rückstellungen in Höhe der voraussichtlichen Inanspruchnahme des zum Bilanzstichtag entstandenen Schadens zu bilden, wenn das Bestehen der Verbindlichkeit und die Inanspruchnahme wahrscheinlich sind.

2.7.3.4 *Rückstellungen für Garantien und Gewährleistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtung*

Rückstellungen für Bürgschaften, Garantien und Gewährleistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen sind anzusetzen, wenn eine Inanspruchnahme der Gebietskörperschaft hinreichend konkretisiert ist. Dies ist der Fall, wenn insgesamt mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen.

Für eine größere Zahl von Bürgschaften, Garantien oder Gewährleistungen, ist eine Pauschalrückstellung zu bilden, wenn objektiv die Gefahr der Inanspruchnahme aus dem Gesamtbestand droht und aufgrund der Erfahrungen der Vergangenheit mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Inanspruchnahme gerechnet werden muss.

2.7.3.5 *Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften*

Schwebende Geschäfte sind Verträge, die noch von keinem Vertragspartner erfüllt worden sind. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften müssen bilanziert werden, wenn bereits am Abschlussstichtag feststeht, dass sich Leistung und Gegenleistung zukünftig nicht mehr gleichwertig gegenüberstehen. Hierunter fallen insbesondere Beschaffungs- und Absatzgeschäfte sowie Dauerschuldverhältnisse.

[11] in Anlehnung an die VV zu § 34 LHO

Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist auch dann zu bilden, wenn sich aufgrund von Währungsschwankungen bei Geschäften auf Fremdwährungsbasis zum Abschlussstichtag ein anderer (schlechterer) Kurs, als bei Vertragsschluss vereinbart, ergibt.

Finanzderivate (z. B. Zinsswaps), die zur Absicherung von Risiken (z. B. eines Zinsrisikos) abgeschlossen werden, sind gemeinsam mit dem Grundgeschäft (z. B. Schuldscheindarlehen) als Bewertungseinheit zusammenzufassen, so dass eine Bildung einer Drohverlustrückstellung unterbleibt (§ 254 HGB).

2.7.3.6 *Rückstellungen für Personalaufwand*

Hier sind z.B. Rückstellungen für Altersteilzeit und Sabbatjahre, nicht genommenen Urlaub, Verpflichtungen aus Überstunden und Gleitzeitüberhängen zu bilanzieren.

2.7.3.7 *Rückstellungen für Verpflichtungen aus dem Finanzausgleich*

Rückstellungen für die Spitzabrechnung aus dem Länderfinanzausgleich, dem kommunalen Finanzausgleich oder sonstigen Finanzausgleichen sind unter diesem Posten zu erfassen.

2.7.3.8 *Rückstellungen für Schadstoff- und Gefahrgutentsorgung*

Rückstellungen für Schadstoff- und Gefahrengutentsorgung sind zu bilden, wenn die Verpflichtung zur Beseitigung hinreichend konkretisiert und somit mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist.

2.7.3.9 *Rückstellungen für Rekultivierung*

Rückstellungen für Rekultivierung sind anzusetzen für die auf Gesetz oder Vertrag beruhenden Rekultivierungsmaßnahmen von Deponien und ähnlichen Flächen. Die Verpflichtung zur Rekultivierung entsteht wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung, sodass dementsprechend Rückstellungen zu bilden sind.

2.7.3.10 *Rückstellungen für Erstattungsansprüche*

Für mögliche Erstattungsansprüche Dritter sind Rückstellungen zu bilden, soweit eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht.

2.7.3.11 *Rückstellungsverbote*

Folgende Rückstellungen **dürfen** nicht gebildet werden.

- **Rückstellungen für mittelbare Pensionsverpflichtungen**

Mittelbare Pensionsverpflichtungen bestehen gegenüber einem mit der Abwicklung der betrieblichen Altersversorgung betrauten Rechtsträger (z. B. einer Unterstützungskasse). Die mittelbaren Pensionsverpflichtungen werden nicht ausgewiesen.

- **Rückstellungen für den Jahresabschluss und die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen**

Rückstellungen für die Aufstellung, Veröffentlichung und Prüfung des Jahresabschlusses, die Erstellung der die Betriebssteuern betreffenden Steuererklärungen sowie die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen sind aus Wesentlichkeitsgründen nicht zu bilden.

- **Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung**

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die im folgenden Haushaltsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB), werden aus Wesentlichkeitsgründen nicht gebildet.

2.8 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag (in der Regel Nennbetrag) auszuweisen, unabhängig davon, wie hoch der Ausgabebetrag ist. Als Ausgabebetrag wird der dem Schuldner zugeflossen Betrag bezeichnet.

Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag (Disagio), ist der Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 1 HGB) zu aktivieren (vgl. Aktive Rechnungsabgrenzung). Der Unterschiedsbetrag ist grundsätzlich auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen (planmäßige Abschreibung). Das handelsrechtliche Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB, diesen Posten nicht anzusetzen, ist nicht anzuwenden. Abschluss-, Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren sind ebenfalls aktiv abzugrenzen und auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen.

Verbindlichkeiten in Fremdwährung sind zu dem Kurs in Euro umzurechnen, der für die Rückzahlung vereinbart bzw. der im Rahmen von Kurssicherungsgeschäften abgesichert wurde. Wenn keine Kurssicherungsvereinbarungen getroffen wurden, ist der jeweilige von der Europäischen Zentralbank (EZB) veröffentliche Referenzkurs maßgeblich; zum Bilanzstichtag ist dieser dem Referenzkurs am Bilanzstichtag gegenüberzustellen und der jeweils höhere Erfüllungsbetrag anzusetzen, soweit die Restlaufzeit 1 Jahr nicht übersteigt.

Derivate sind unter dem Posten Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten gemeinsam mit dem Hauptgeschäft auszuweisen (Bewertungseinheit, § 254 HGB), auch wenn sie positive Werte ausweisen.

2.8.1 Anleihen und Obligationen

In diesem Posten sind kurz-, mittel- und langfristige Schuldverschreibungen auszuweisen. Dazu gehören u. a. Landesschatzanweisungen und -obligationen.

2.8.2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Ausgewiesen werden kurz-, mittel- und langfristige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.

Der Ausweis erfolgt mit den Salden gemäß Kontoauszug zum Valutadatum. Schwebeposten sind zu berücksichtigen.

2.8.3 Verbindlichkeiten aus Steuern

Verbindlichkeiten aus Steuern und ähnlichen Abgaben stellen Rückzahlungsverpflichtungen der Gebietskörperschaften aus Steuerschuldverhältnissen (Ausnahme atypische Steuervergütungen) gegenüber natürlichen und juristischen Personen dar. Verbindlichkeiten aus atypische Steuervergütungen (z. B. Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage), werden unter dem Posten Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen ausgewiesen. Ausführungen zum Realisationszeitpunkt sind dem Kapitel „Forderungen aus Steuern“ zu entnehmen.

Die Gebietskörperschaft, die die Verwaltungshoheit über die Steuern besitzt, weist die Verbindlichkeiten aus Steuern zum Bilanzstichtag in voller Höhe aus. In Höhe der Steuer-Anteile, die auf andere Gebietskörperschaften bzw. auf Kirchen/Religionsgemeinschaften aufgrund deren Ertragshoheit entfallen, sind nicht die Verbindlichkeiten aus Steuern zu kürzen, sondern Forderungen aus der Steuerverteilung (und Finanzausgleichsbeziehungen) auszuweisen.

Steuerrückerstattungen an Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, verbundene Organisationen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, werden als Verbindlichkeiten aus Steuern ausgewiesen.

Steuerschulden der Gebietskörperschaft aus eigenen Steuerschuldverhältnissen werden als sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen.

2.8.4 Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen

Ausgewiesen werden Rückzahlungsverpflichtungen aus erhaltenen Zuwendungen sowie Verbindlichkeiten aus bewilligten, aber noch nicht ausgezahlten Zuwendungen, sowie Verbindlichkeiten aus atypischen Steuervergütungen, die den Tatbestand einer Subvention erfüllen (z. B. Investitionszulage, Eigenheimzulage, Kindergeld, Altersvermögenszulage), da sie wirtschaftlich betrachtet Zuschüssen gleichkommen.[12]

2.8.5 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind Verbindlichkeiten aus laufenden Verpflichtungen. Auf die Bestellungen sind Anzahlungen geleistet worden, die Leistungserbringung ist jedoch noch nicht erfolgt.

2.8.6 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Es handelt sich in der Regel um Verbindlichkeiten, denen eine Lieferung oder Leistung zugrunde liegt und die nicht in den nachfolgenden Posten auszuweisen sind.

2.8.7 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen und gegenüber Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Bei diesen Verbindlichkeiten handelt es sich in der Regel um Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und um sonstige Verbindlichkeiten.

Zum Begriff „verbundene Unternehmen und Einrichtungen“ wird auf die Ausführungen in Kapitel „Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen“ verwiesen.

Zum Begriff „Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ wird auf die Ausführungen zu Tz. 2.1.3.3 Beteiligungen an Unternehmen durch sonstige Anteilsrechte verwiesen.

2.8.8 Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen

Als Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung sind folgende Verbindlichkeiten auszuweisen:

[12] Vgl. hierzu den Leitfaden zur Abbildung von Transfer- und Drittmitteln.

- Verbindlichkeiten gegenüber dem Bund, den Ländern, Kommunen oder Kirchen/Religionsgemeinschaften aus Steuerforderungen, für die die Gebietskörperschaft zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Bundessteuern, Gemeinschaftsteuern, Landessteuer (Biersteuer)).
- Verbindlichkeiten des Bundes gegenüber den Ländern aus Steuererstattungsverpflichtungen (der Länder), für die das Land zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Bundessteuern, Gemeinschaftsteuern).
- Verbindlichkeiten der Länder gegenüber dem Bund aus Steuererstattungsverpflichtungen (des Bundes), für die der Bund zwar die Verwaltungshoheit, aber nicht die Ertragshoheit hat (z. B. Biersteuer)
- Verbindlichkeiten gegenüber Land oder Kommunen aus der Steuerzerlegung

Unter Verbindlichkeiten aus dem Finanzausgleich fallen folgende Verbindlichkeiten:

- Verbindlichkeiten aus dem Länderfinanzausgleich. Hierzu zählen auch Verbindlichkeiten aus Bundesergänzungszuweisungen.
- Verbindlichkeiten aus dem kommunalen Finanzausgleich
- Verbindlichkeiten aus sonstigen Finanzausgleichen, die landesunterschiedlich ausgestaltet sein können.

2.8.9 sonstige Verbindlichkeiten

Ausgewiesen werden u. a. Verbindlichkeiten gegenüber eigenem Personal und Verbindlichkeiten, die sich aus Beschäftigungsverhältnissen sowie aus eigenen Steuerschuldverhältnissen ergeben.

Auch hierunter ausgewiesen werden durchlaufende Posten, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Sie werden erfolgsneutral gebucht. Die einzelnen Fälle, in denen durchlaufende Posten vorkommen können, werden in Abstimmung mit dem Finanzministerium festgelegt.

2.9 Passive Rechnungsabgrenzung

Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Sie sind keine Schulden, sondern dienen vielmehr der periodengerechten Erfolgsermittlung.

Nach einzelfallorientierter Abwägung der Wesentlichkeit können durch das Finanzministerium Aufgriffsgrenzen definiert werden. Für die Eröffnungsbilanz erfolgt die Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten mindestens ab einem Betrag von 50.000 Euro je Einzelfall. Für die Folgebilanzen erfolgt die Bildung mindestens ab einem Wert von 2.000 Euro je Einzelfall. Diese Grenzen gelten nicht für gesetzliche Leistungen.

2.10 Passive latente Steuern

Die in § 274 HGB maßgebliche Funktion der Ausschüttungsbemessung hat für Gebietskörperschaften keine Relevanz. Passive latente Steuern sind nicht auszuweisen.

3 Erfolgsrechnung

Die Gliederung der Erfolgsrechnung orientiert sich an die Struktur des Gesamtkostenverfahrens nach § 275 Absatz 2 HGB.

Die vorgegebene Mindestgliederung ist verbindlich, eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig

Leerposten brauchen nicht ausgewiesen zu werden, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde (vgl. § 265 Abs. 8 HGB).

Die Beschreibung der einzelnen Positionen der Erfolgsrechnung ist dem Kontierungsleitfaden zu entnehmen.

4 Anhang

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Anhangs ergibt sich aus § 264 HGB „Pflicht zur Aufstellung“ (des Jahresabschlusses). Der Anhang ist Bestandteil des Jahresabschlusses. Sein Inhalt bestimmt sich nach dem fünften Teil des HGB (§§ 284 ff. HGB) unter Berücksichtigung notwendiger Ergänzungen bzw. Konkretisierungen, die sich aus der Besonderheit öffentlicher Haushaltswirtschaft ergeben.

Der Anhang gliedert sich in die Abschnitte:

I. Allgemeine Angaben

II. Angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

III. Erläuterungen zur Vermögensrechnung

IV. Erläuterungen zur Erfolgsrechnung

V. Sonstige Angaben

Aus Anlage 3 ergeben sich Gliederung und Pflichtangaben des Anhangs.

5 Lagebericht

Die Aufstellung des Lageberichts für die Gebietskörperschaft erfolgt weitgehend nach den Vorgaben des HGB für große Kapitalgesellschaften.

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts ergibt sich aus § 264 HGB. Sein Inhalt bestimmt sich nach den §§ 289 und 315. Die Mindestangaben basieren auf den Rechnungslegungsstandards DRS 15[13] „Lageberichterstattung“ und DRS 5[14] „Risikoberichterstattung“. Diese Standards sind geprägt von den Anforderungen der Privatwirtschaft an einen Lagebericht. Die dort genannten möglichen Angaben sind auf die Gebietskörperschaften nicht vollumfänglich übertragbar und daher zu modifizieren.

Der Lagebericht ergänzt den Jahresabschluss, um eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu gewährleisten. Er wird im Gegensatz zum Jahresabschluss nicht unterschrieben.

Die Stichtagsbegrenzung findet für den Lagebericht keine Anwendung. Neben Angaben zum Geschäftsverlauf sind auch in der Vergangenheit begründete und sich erst zukünftig auswirkende Ereignisse und Entwicklungen in die Lagebeurteilung aufzunehmen.

Bei der Erstellung des Lageberichts sind folgende Berichtsgrundsätze zu beachten:

> Vollständigkeit

> Richtigkeit

> Klarheit und Übersichtlichkeit.

In Anlage 4 ist ein Beispiel zum Lagebericht beigefügt.

[13] Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 15 (DRS 15) "Lageberichterstatttung" vom 07. Dezember 2004, am 26.02.2005 vom Bundesministerium der Justiz im Bundesanzeiger bekannt gemacht (Beilage).

[14] Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 5 (DRS 5) "Risikoberichterstattung" vom 29. Mai 2001, vom Bundesministerium der Justiz im Bundesanzeiger (98a) bekannt gemacht. Zuletzt geändert durch Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 1 (BAnz. Nr. 121a vom 2. Juli 2004) sowie durch Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 3 (BAnz. Nr. 164 vom 31. August 2005).

6 Finanzrechnung

Die Finanzrechnung (Anlage 5) stellt die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes in Form einer Cashflow-Rechnung dar.

In Anlehnung an den DRS 2[15] kann sie für den Cashflow I im Rahmen der Rechnungslegung nach der direkten oder indirekten Methode erfolgen.

Die Cashflows II und III werden nach der direkten Methode, also auf der Basis von Zahlungsdaten, ermittelt.

Die Finanzrechnung baut sich wie folgt auf:

- Cashflow I (CF aus der laufenden Geschäftstätigkeit = operativer CF).

  Der Cashflow I gibt die zahlungswirksame Tätigkeit wieder, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen ist. Bei der direkten Methode wird der CF I unmittelbar aus den Einzahlungen und Auszahlungen ermittelt. Bei der indirekten Methode wird das Jahresergebnis ohne Berücksichtigung des außerordentlichen Ergebnisses um nicht zahlungswirksame Aufwendungen und Erträge bereinigt.

- Cashflow II (CF aus Investitionstätigkeit)

  Der Cashflow aus Investitionstätigkeit umfasst den Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens sowie von längerfristigen finanziellen Vermögenswerten, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zuzurechnen sind. Dazu gehört auch die Anlage von Finanzmittelbeständen, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind.

- Cashflow III (CF aus Finanzierungstätigkeit)

  Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit umfasst alle zahlungswirksamen Aktivitäten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Finanzschulden des Unternehmens auswirken, vor allem die Aufnahme und Tilgung von Krediten und Maßnahmen der Binnenfinanzierung wie etwa die Finanzierung von Versorgungsleistungen.

Die Bestände an Zahlungsmitteln (Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen) und Zahlungsmitteläquivalenten (als Liquiditätsreserve gehaltene, kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen) werden als Finanzmittelfonds bezeichnet. Der Finanzmittelfonds zum Bilanzstichtag muss mit der Summe aus Cashflow I, II und III und dem Bestand des Finanzmittelfonds zu Beginn der Periode übereinstimmen.

[15] Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2) "Kapitalflussrechnung" vom 29. Oktober 1999 (BAnz. 2000 S. 10 189), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 vom 15. Juli 2005 (BAnz. Nr. 164a vom 31. August 2005)

7 Zusätzliche Anlagen

7.1 Anlagengitter

Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens ist im Anhang in einem Anlagengitter darzustellen (§ 268 Absatz 2 Satz 1 HGB). Eine verbindliche Vorlage für das Anlagengitter ist in Anlage 2a beigefügt. Das Anlagengitter ist nach der Bruttomethode zu erstellen.16 Dabei sind alle ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die kumulierten Abschreibungen der Anlagegegenstände während der gesamten Nutzungsdauer auszuweisen. Auch bereits voll abgeschriebene Anlagegegenstände sind bis zu ihrem Ausscheiden im Anlagengitter zu führen. Der Buchwert zum Ende der Periode ergibt sich aus dem Stand der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich der Summe der Abschreibungen. Entsprechend lässt sich der Buchwert des Vorjahres aus den beiden Vortragsspalten ermitteln.

7.2 Verbindlichkeitenspiegel

In Anlehnung an das Handelsrecht (vgl. §§ 265 Absatz 7 Nr. 2, 284 ff. HGB) sind zu jedem Posten der Verbindlichkeiten Angaben zu deren Restlaufzeiten und die ihn betreffenden Sicherheiten nach Art und Form zu machen. Haftet eine Sicherheit für mehrere Verbindlichkeiten (z.B. eine Grundschuld für eine Anleihe und für Verbindlichkeiten gegenüber einem Kreditinstitut), so ist die Art der Sicherheit bei jedem der in Betracht kommenden Posten anzugeben. Wurden für bestimmte Verbindlichkeiten mehrere oder verschiedene Sicherheiten gewährt, so sind alle (nicht unwesentlichen) Sicherheiten, ggf. anteilig, zu nennen. Das Formblatt zu dem Verbindlichkeitenspiegel ist in der Anlage 2b zum Bilanzierungs- und Bewertungsleitfaden beigefügt. Darüber hinaus sind die im Anhang vgl. Anlage 3 geforderten Erläuterungen zu den Verbindlichkeiten zu machen.

7.3 Forderungsspiegel

Bestehende Forderungen sind in einem Forderungsspiegel darzustellen. Die Darstellung orientiert sich dabei nach den Restlaufzeiten für die einzelnen Forderungsposten (vgl. Anlage 2c). Darüber hinaus sind die im Anhang vgl. Anlage 3 geforderten Erläuterungen zu den Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen zu machen.

7.4 Rückstellungsspiegel

Ungeachtet einer nicht länger bestehenden gesetzlichen Anforderung an die Erstellung eines Rückstellungsspiegels nach Handelsrecht, erhöht er die Klarheit der Bilanzdarstellung und wird in der Praxis regelmäßig eingesetzt. Aufgrund dieser Zweckmäßigkeitsüberlegungen ist die Entwicklung von Rückstellungen in einem eigenen Rückstellungsspiegel nach der Form der Anlage 2d abzubilden. Es sind die Rückstellungen nach Gruppen aufzugliedern:

- Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
- Steuerrückstellungen (fallen im öffentl. Bereich grds. nicht an)

[16] Vgl.: Bund- Länder Arbeitskreis KLR/ Doppik: Mindeststandards, Version 8. Stand 15.12.2005, S. 55 f.

- Sonstige Rückstellungen.

Im Rückstellungsspiegel ist für jede Rückstellungsart deren Höhe zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres, die im Haushaltsjahr erfolgte Auflösung oder Zuführung zu dem Rückstellungsposten sowie die Höhe der Inanspruchnahme anzugeben. Darüber hinaus sind die im Anhang vgl. Anlage 3 geforderten Erläuterungen zu den Rückstellungen zu machen.

Anlagen

Anlage 1: **Gliederung von Vermögens- und Erfolgsrechnung**

Anlage 2: **Anlagengitter**

Anlage 3: **Anhang**

Anlage 4: **Lagebericht**

Anlage 5 **Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung**

Anlage 1:Gliederung von Vermögens- und Erfolgsrechnung

Der Landesmaster EPOS.NRW orientiert sich analog zu den Standards staatlicher Doppik an den handelsrechtlichen Vorgaben zur Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. §§ 266, 275 Abs. 2 HGB), die in Anlehnung an den § 265 Abs. 1 und 5 HGB an die staatlichen Besonderheiten angepasst wurden.

Die vorgegebenen Gliederungen sind verbindlich, eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig

Leerposten brauchen nicht ausgewiesen zu werden, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde (vgl. § 265 Abs. 8 HGB).

Gliederung - Vermögensrechnung

Aktiva

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
2. Geschäfts- oder Firmenwert
3. Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
2. Sachanlagen im Gemeingebrauch
3. Technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
4. Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau

III. Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen und Einrichtungen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere des Anlagevermögens
6. Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung
7. sonstige Ausleihungen (Sonstige Finanzanlagen)

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Steuern
2. Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen
3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
4. Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Einrichtungen
5. Forderungen gegen Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
6. Forderungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen
7. sonstige Vermögensgegenstände

III. Wertpapiere des Umlaufvermögens

1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
2. sonstige Wertpapiere

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks

C. Aktive Rechnungsabgrenzung

Passiva

A. Eigenkapital

- I. Nettoposition (Kapitalkonto)
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen)
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

B. Sonderposten aus Investitionszuwendungen

C. Rückstellungen

- I. Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
- II. Steuerrückstellungen
- III. sonstige Rückstellungen

D. Verbindlichkeiten

- I. Anleihen und Obligationen
- II. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- III. Verbindlichkeiten aus Steuern.
- IV. Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen
- V. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- VI. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- VII. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
- VIII. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- IX. Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen
- X. sonstige Verbindlichkeiten

  davon aus Steuern

  davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

E. Passive Rechnungsabgrenzung

Gliederung - Erfolgsrechnung

1. Steuern und steuerähnliche Erträge
2. Erträge aus Finanzausgleichsbeziehungen

   davon Bundesergänzungszuweisungen
3. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen
4. Erträge aus Verwaltungstätigkeit, Umsatzerlöse
   a) Erträge aus Gebühren, Beiträgen
   b) Erträge aus Geldstrafen, Geldbußen, Verwarnungsgeldern und Zwangsgeldern
   c) Umsatzerlöse
5. Bestandsveränderungen/aktivierte Eigenleistungen
6. Sonstige Erträge
7. Summe Erträge
8. Aufwendungen für Verwaltungstätigkeit
   a) Aufwendungen für Material, Energie und bezogene Waren
   b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
9. Personalaufwand
   a) Entgelte
   b) Bezüge
   c) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
10. Abschreibungen
    a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
    b) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit unüblich hoch
11. Aufwendungen aus Finanzausgleichsbeziehungen
    davon Bundesergänzungszuweisungen
12. Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse

13. Sonstige Aufwendungen
    a) Sonstige Personalaufwendungen
    b) Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
    c) Aufwendungen für Kommunikation, Öffentlichkeitsarbeit, Reisen sowie Wertkorrekturen und Sonstiges
14. **Summe Aufwendungen**
15. **Verwaltungsergebnis** *(Saldo 7 und 14)*
16. Erträge aus Beteiligungen
    davon aus verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
17. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
    davon aus verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
18. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
    davon aus verbundenen Unternehmen und Einrichtungen
19. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
20. Aufwendungen aus Verlustübernahme
21. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
    davon an verbundene Unternehmen und Einrichtungen
22. **Finanzergebnis** *(Saldo 16 bis 21)*
23. **Ergebnis der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit** *(Saldo 15 und 22)*
24. Außerordentliche Erträge
25. Außerordentliche Aufwendungen
26. **Außerordentliches Ergebnis** *(Saldo 24 und 25)*
27. Steuern
    a) vom Einkommen und vom Ertrag
    b) sonstige Steuern
28. Erträge aus Verlustübernahme/Aufwendungen aus Gewinnabführung
29. **Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag** *(Saldo 23, 26, 27 und 28)*

Anlage 2 :Anlagengitter

	Anschaffungs- oder Herstellungskosten 01.01.20XX	kumulierte Abschreibungen 01.01.20XX	Buchwert 01.01.20XX	Wertveränderung des laufenden Haushaltsjahres						Buchwert 31.12. 20XX
				Zugänge	Nach-aktivierung	Abgänge	Umbu-chungen	Abschreib-ungen	Zu-schreibungen	
Anlagevermögen (gesamt)										
Immaterielle Vermögensgegenstände										
Konzessionen, Rechte und Lizenzen										
Geschäfts- oder Firmenwert										
Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände										
Sachanlagevermögen										
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich Bauten auf fremdem Grund und Boden										
unbebaute Grundstücke										

bebaute Grundstücke										
Grundstücksgleiche Rechte										
Bauten										
Infrastrukturvermögen, Naturgüter, Kunstgegenstände und Sammlungen										
Infrastrukturvermögen										
Kulturgüter, Denkmäler, Sammlungen										
Medien										
Aufwuchs										
Technische Anlagen und Maschinen, Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung										
Technische Anlagen und Maschinen										
Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung										
Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau										
Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen										
Anlagen im Bau										
Finanzanlagen										
Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen										
Ausleihungen an verbundene Unternehmen und										

Einrichtungen										
Beteiligungen										
Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht										
Wertpapiere des Anlagevermögens										
Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung										
Sonstige Ausleihungen (sonstige Finanzanlagen)										

Anlage 3: Anhang für Einzelabschluss

In den Anhang sind die nachfolgend genannten Pflichtangaben aufzunehmen.

A. Allgemeine Angaben zu Inhalt und Gliederung des Jahresabschlusses

Anhangsangaben zu/zur:

1. Abweichung von den Standards für staatliche Doppik in der Übergangsfrist
2. besonderen Umständen, die dazu führen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht vermittelt (§ 264 Abs. 2 Satz 2 HGB)
3. Darstellungsstetigkeit
   a) Beibehaltung der Darstellungsform, insbesondere die Gliederung der aufeinander folgenden Vermögens- und Erfolgsrechnungen
   b) Abweichungen von der Darstellungsstetigkeit wegen besonderer Umstände sind anzugeben und zu begründen (§ 265 Abs. 1 Satz 2 HGB)
4. Vergleichbarkeit mit dem Vorjahr
   a) Angabe und Erläuterung, wenn Vorjahresbeträge mit den Zahlen des Berichtsjahres nicht vergleichbar sind (§ 265 Abs. 2 Satz 2 HGB)
   b) Angabe und Erläuterung angepasster Vorjahresbeträge (§ 265 Abs. 2 Satz 3 HGB

B. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Anhangsangaben zu/zur:

5. Erläuterungen zu den einzelnen Posten der Vermögens- und Erfolgsrechnung (§284 Abs. 1 HGB) sowie zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Posten der Vermögens- und der Erfolgsrechnung (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
6. Grundlagen der Währungsumrechnung (§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB).
7. außerplanmäßigen Abschreibungen im Anlagevermögen (§§ 277 Abs. 3 Satz 1, 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB)

C. Erläuterungen zur Vermögensrechnung

8. Anlagevermögen
   a) Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens (Anlagespiegel, Anlage 2) ist darzustellen (§ 268 Abs. 2 Satz 1 HGB). Ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten sind die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Haushaltsjahres sowie die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe gesondert aufzuführen (§ 268 Abs. 2 Satz 2 HGB).
   b) Die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten ist anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist
9. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

a) Die Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind in einem Forderungsspiegel aufzuführen

b) die Mitzugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes zu einem anderen Posten ist anzugeben oder zu vermerken, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist (§ 265 Abs. 3 Satz 1 HGB)

c) Antizipative Aktiva sind zu erläutern, soweit die unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ ausgewiesenen Beträge einen größeren Umfang haben (§ 268 Abs. 4 Satz 2 HGB)

10. Es ist gesondert anzugeben, wenn die Vermögensrechnung unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wird (§ 268 Abs. 1 Satz 2 HGB)

11. Rückstellungen im Posten „sonstige Rückstellungen“ mit einem nicht unerheblichen Umfang sind gesondert anzugeben und zu erläutern. (§ 285 Nr. 12 HGB)

12. Verbindlichkeiten

a) der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr sowie einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ist in einem Verbindlichkeitenspiegel aufzuführen (§ 285 Nr. 1a, Nr. 2 HGB)

b) die Mitzugehörigkeit eines Schuldpostens zu einem anderen Posten ist anzugeben oder zu vermerken, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist (§ 265 Abs. 3 Satz 1 HGB)

c) zu jedem gesondert ausgewiesenen Verbindlichkeitsposten ist der Betrag der Verbindlichkeiten anzugeben, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten (§ 285 Nr. 1 b, Nr. 2 HGB)

d) antizipative Passiva sind zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge einen größeren Umfang haben (§ 268 Abs. 5 Satz 3 HGB)

13. Haftungsverhältnisse

a) die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse sind gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben

b) die unter a) genannten Verpflichtungen, die gegenüber verbundenen Unternehmen bestehen sind gesondert anzugeben

14. Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Vermögensrechnung enthaltenen Geschäften sind anzugeben, soweit dies für die Beurteilung der Finanzanlage notwendig ist (§ 285 Nr. 3 HGB)

15. sonstige finanzielle Verpflichtungen

a) der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Vermögensrechnung erscheinen und auch nicht nach § 251 HGB anzugeben sind, ist anzugeben, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist.

b) Verpflichtungen der unter a) genannten Art, die gegenüber verbundenen Unternehmen bestehen, sind gesondert anzugeben (§ 285 Nr. 3a HGB)

D. Erläuterungen zur Erfolgsrechnung

16. Die außerplanmäßigen Abschreibungen im Anlagevermögen (§§ 277 Abs. 3 Satz 1, 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB) sind aufzuführen, sofern sie nicht bei den Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausgewiesen sind

17. Die Aufgliederungen der Steuererträge ist nach Steuerarten vorzunehmen

18. Den „kofinanzierten“ Aufwendungen aus Zuweisungen und Zuschüssen sind die korrespondierenden Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen gegenüber zu stellen. Sie sind nach Herkunftsbereichen und Leistungen aufzuschlüsseln, sofern dies für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

19. Erträge aus Verwaltungstätigkeit, Umsatzerlöse sind nach Tätigkeitsbereichen (§ 285 Nr. 4 HGB) aufzugliedern

20. Die in den Sonstigen Erträgen ausgewiesenen Erträge mit einem nicht unerheblichen Umfang sind gesondert anzugeben und zu erläutern

21. Periodenfremde Aufwendungen und Erträge sind hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 277 Abs. 4 Satz 3 HGB)

22. Außerordentliches Ergebnis

    Hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art sind zu erläutern die

    a) außerordentlichen Erträge und

    b) außerordentlichen Aufwendungen,

    soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind (§ 277 Abs. 4 Satz 2 HGB)

23. Angaben zu Steuern vom Einkommen und Ertrag als Steuerschuldner

E. Sonstige Angaben

24. Durchschnittliche Zahl der während des Haushaltsjahres beschäftigten Arbeitnehmer, getrennt nach Gruppen unter Angabe der Anzahl der Teilzeitkräfte (§ 285 Nr. 7 HGB)

25. Für die Verwaltungsspitze mit Geschäftsführungsfunktion (z. B Minister/Ministerinnen und Staatssekretäre/Staatssekretärinnen, abhängig vom jeweiligen Bundes- bzw. Landesrecht) unter Berücksichtigung des § 286 Abs. 4 HGB Angabe der für die Tätigkeit im Haushaltsjahr gewährten Dienstbezüge (§ 285 Nr. 9a HGB), der Gesamtbezüge der früheren Mitglieder der o. g. Organe und ihrer Hinterbliebenen (§ 285 Nr. 9b HGB), gewährter Vorschüsse und Kredite sowie der für diese Person eingegangenen Haftungsverhältnisse (§ 285 Nr. 9c HGB).

26. Angabe aller Mitglieder der o.g. Organe mit dem Familienamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, einschließlich ihrer Funktion (§ 285 Nr. 10 HGB);

27. Namen und Sitz von Unternehmen, von denen die öffentliche Verwaltung mindestens 20 v. H. der Anteile besitzt; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Haushaltsjahres dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluss vorliegt; ferner ist es sachgerecht, die nur von börsennotierten Kapitalgesellschaften zusätzlich geforderte Angabe aller Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften, die 5 v. H. der Stimmrechte überschreiten, in den Anhang aufzunehmen (§ 285 Nr. 11 HGB)

28. Auflistung der in dem Posten Finanzanlagen ausgewiesenen Sondervermögen unter Angabe der auf diese entfallenden Werte

29. Angabe und Erläuterung sämtlicher in Anspruch genommener Verpflichtungsermächtigungen, deren Fälligkeit nach dem Bilanzstichtag liegt, soweit diese nicht in den Rückstellungen bzw. Verbindlichkeiten enthalten sind.

30. Hinweis auf Belastungen aufgrund der Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse

Anlage 4:Lagebericht

Der Lagebericht einer Gebietskörperschaft gliedert sich in die nachfolgend genannten Berichtsteile. Die Überschriften stellen die Pflichtangaben dar, im Textteil werden Hinweise zu Formulierungen/Ausführungen gegeben.

1. Finanzpolitische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen

In diesem Berichtsteil wird auf besondere finanzpolitische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen und Zielsetzungen der öffentlichen Gebietskörperschaft eingegangen.

Die Angaben zu den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sind abhängig von der Struktur und dem Umfeld der jeweiligen öffentlichen Gebietskörperschaft. Die Rahmenbedingungen von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gebietskörperschaft sind darzulegen. Dazu gehören u. a. Angaben über

- das Wirtschaftswachstum,
- die Verflechtung der Gebietskörperschaft mit Märkten,
- die konjunkturelle und weltwirtschaftliche Entwicklung (z. B. Nachfrageentwicklung),
- konjunkturpolitische Maßnahmen (z. B. auf den Gebieten der Steuerpolitik, Geldpolitik, Zinspolitik und Außenwirtschaftspolitik),
- wirtschaftspolitische Reformen
- die demografische Entwicklung,
- die Entwicklung auf dem Arbeitsmarkt,
- Unternehmensgründungen,
- Staatsverschuldung,
- Forschung und Entwicklung (analog § 289 Abs. 2 Nr. 4 HGB).

2. Geschäftsverlauf und Lage der öffentlichen Gebietskörperschaft

Nach § 289 Abs. 1 HGB sind in diesem Rechenschaftsbericht Angaben über das abgelaufene Haushaltsjahr und die Lage der öffentlichen Gebietskörperschaft zu machen. Hier sollen Vorgänge dargestellt werden, die nicht unmittelbar den Jahresabschluss betreffen bzw. diesem nicht zu entnehmen sind. Erwähnt werden sollten auch Vorgänge mit besonderer Bedeutung für die öffentliche Gebietskörperschaft (z. B. Verwaltungsstrukturreformen, Projekte zur Haushaltsmodernisierung).

2.1 Darstellung des Geschäftsverlaufs:

- Investitionen
  - > Berichterstattung über Sachinvestitionen,
  - > Berichterstattung über Finanzinvestitionen in Form von Beteiligungen,
  - > Berichterstattung über andere Finanzinvestitionen.

- Finanzierungsmaßnahmen bzw. -vorhaben
  - > Höhe des Kapitalbedarfs,
  - > Herkunft, Volumen und Fristigkeit des Kapitals,
  - > Darstellung und Begründung besonderer Finanzierungsmaßnahmen (z. B. Kapitalerhöhungen, -herabsetzungen),
  - > Finanzierungsstrategie, Entwicklung der Kreditpolitik,
  - > Platzierung von Anleihen und Obligationen an inländischen/ausländischen Börsen, Kursentwicklung,
  - > Art und Umfang von Zuwendungen und damit verbundene Auflagen,
  - > Art und Umfang von Leasingverpflichtungen,
  - > Strategien zur Absicherung gegen Währungs-, Zins- und Kursrisiken (Geschäfte mit derivativen Finanzinstrumenten).
- Personal- und Sozialbereich
  - > Angaben zu Arbeitnehmern/Arbeitnehmerinnen und Beamten/Beamtinnen,
  - > Angaben zur Struktur des Personalaufwands,
  - > Angaben zu betrieblichen Sozialleistungen,
  - > Angaben zur Aus- und Weiterbildung,
  - > Angaben zu Gesundheits- und Arbeitsschutz.
- Umweltschutz
  - > Getroffene Umweltschutzmaßnahmen,
  - > Umweltschutzpolitik,
  - > Beseitigung von Altlasten,
  - > Rekultivierungsmaßnahmen,
  - > Verwertung bzw. Beseitigung von Abfällen,
  - > Demontage von Anlagen,
  - > Gewässerschutzmaßnahmen,
  - > Aufwand für Umweltschutzaktivitäten/-investitionen,
  - > Art und Umfang von Umweltrisiken.

- Wichtige Vorgänge des Haushaltsjahres

  > Angaben über Ausgliederungen der öffentlichen Gebietskörperschaft,

  > Gründung von Tochterorganisationen und Unternehmen,

  > Große Reformvorhaben, wesentliche Projekte,

  > Sonstige Ereignisse.

2.2 Darstellung der Lage

- Vermögenslage

  > Vermögensintensitäten,

  > Investitions- und Abschreibungspolitik,

  > Angaben zum nicht ausgewiesenen Vermögen, z. B. bilanzunwirksame Finanzinstrumente,

  > Nicht betriebsnotwendiges Vermögen,

  > Haftungsverhältnisse (soweit nicht im Anhang dargestellt).

- Finanzlage

  > Finanzstruktur (Deckungsgrade, horizontale Bilanzstrukturkennzahlen),

  > Liquiditätsgrade (Liquidität, Liquidität 2., 3. Grades),

  > Finanzierungsrechnungen.

- Ertragslage

  > Darstellung der Erfolgsentwicklung,

  > Analyse der Ergebnisstruktur (Strukturkennzahlen) und der Ergebnisquellen (Steuererträge, Erträge aus Verwaltungstätigkeit, Sach-, Fach- und Personalaufwendungen),

  > Aufstellung aggregierter Aufwände und Erträge,

  > Prognose der künftigen Entwicklung des Erfolgs.

3. Nachtragsbericht

Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach Schluss des Haushaltsjahres) eingetreten sind § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB.

> Art des Vorgangs,

> Einfluss des Vorgangs auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, soweit eine Abschätzung möglich ist.

4. Risiko- und Chancenbericht

Ein wichtiger Teil des Lageberichts betrifft die Darstellung der Risiken und der Chancen, die sich im Falle des Eintretens wesentlich auf die Lage und den Geschäftsverlauf der öffentlichen Gebietskörperschaft auswirken.

In diesem Berichtsteil sind u. a. folgende Angaben zu machen:

> Konjunkturabhängige Chancen und Risiken (z. B. Steuereinnahmen, Zinsentwicklung, Entwicklung der Zuweisungen und Zuschüsse),
> Strukturelle Chancen und Risiken (z. B. Steuerrechtsänderungen, Entscheidungen von Gerichten),
> Demografische Chancen und Risiken,
> Sonstige Chancen und Risiken (z. B. Refinanzierungsrisiken, Einsatz von Finanzinstrumenten),
> Risikomanagement der Gebietskörperschaft (z. B. Angaben zu einem Internen Kontrollsystem, Risikofrüherkennung).

5. Prognosebericht

Voraussichtliche Entwicklung der öffentlichen Gebietskörperschaft nach § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB.

Darzustellen sind z. B. :

> Investitions- und Finanzplanung,
> Angaben zu noch nicht abgeschlossenen Verträgen,
> Auswirkungen aus anstehenden Gesetzgebungsverfahren,
> Steuerschätzungen, Steuergesetzesänderungen,
> Ausblick auf das laufende und künftige Haushaltsjahre.

Anlage 5: Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung

Die in den fett gedruckten Positionen verbindliche Gliederung basiert grundsätzlich auf dem Deutschen Rechnungslegungs Standard 2 (DRS 2).

Da die kurzfristigen Finanzmittelanlagen (z. B. Kassenkredite) dem Finanzmittelfonds zugerechnet werden, entfallen bei der Berechnung des Cashflows aus der Investitionstätigkeit die Positionen für Einzahlungen bzw. Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition.

Die nicht fett gedruckten Unterpositionen stellen eine mögliche Untergliederung dar. Die Kontengruppen bzw. Hauptkonten laut VKR stellen mögliche Zuordnungen dar. Bei der Erstellung des Cashflows ist die Einbeziehung der Sachkonten im Einzelfall zu prüfen.

Indirekte Methode:

Nr.	Bezeichnung	EUR Berichtsjahr	EUR Vorjahr	Kontengr./ Hauptkonto
1	**Periodenergebnis ohne außerordentliche Posten**			
1.1	+/- Jahresüberschuss/-fehlbetrag			
1.2	- Außerordentliches Ergebnis			
2	**+/- Abschreibungen/Zuschreibungen auf das Anlagevermögen**			
2.1	+ Abschreibungen auf das Anlagevermögen			
2.2	- Zuschreibungen auf das Anlagevermögen			
3	**+/- Zunahme/Abnahme der Rückstellungen**			
3.1	+ Zunahme der Rückstellungen			
3.2	- Abnahme der Rückstellungen			
4	**+/- sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge**			
4.1	+ sonstige zahlungsunwirksame betriebliche Aufwendungen			
4.2	- sonstige zahlungsunwirksame betriebliche Erträge			
5	**+/- Verlust/Gewinn aus dem Abgang von Anlagevermögen**			
5.1	- Erträge aus dem Abgang von AV			
5.2	+ Verlust aus Abgang von AV			
5.3	- Erträge aus dem Abgang von Anteilen an Unternehmen			

5.4	+ Aufwendungen aus der Veräußerung von Beteiligungen			
6	**+/- Abnahme/Zunahme der Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind**			
6.1	Vorräte und geleistete Anzahlungen auf Vorräte			
6.2	Forderungen aus Steuern			
6.3	Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen			
6.4	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen			
6.5	Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Einrichtungen, gegen Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht,			
6.6	Forderungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen			
6.7	Sonstige Vermögensgegenstände			
6.8	Wertpapiere UV			
6.9	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten			
7	**+/- Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind**			
7.1	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (soweit nicht CF III)			
7.2	Verbindlichkeiten aus Steuern			
7.3	Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen			
7.4	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen			
7.5	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen			
7.6	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen und Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht			
7.7	Verbindlichkeiten aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen			
7.8	Sonstige Verbindlichkeiten			
7.9	Passive Rechnungsabgrenzungsposten			
8	**+/- Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Positionen**			
8.1	Außerordentliche Erträge			

8.2	Außerordentlicher Aufwand			
9	**Cashflow aus laufender Verwaltungstätigkeit (CF I)**			
10	**+ Einzahlungen aus Abgängen des Sachanlagevermögens**			
11	**- Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen**			
12	**+ Einzahlungen aus Abgängen des immateriellen Anlagevermögens**			
13	**- Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen**			
14	**+ Einzahlungen aus Abgängen des Finanzanlagevermögens**			
15	**- Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen**			
16	**+ Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten**			
17	**- Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten**			
18	**Cashflow aus Investitionstätigkeit (CF II)**			
19	**+ Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen**			
20	**- Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter**			
21	**+ Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten**			
21.1	Anleihen und Obligationen			

21.2	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (soweit nicht CF I)			
21.3	Sonstige Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von (Finanz-)Krediten			
22	**- Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten**			
22.1	Anleihen und Obligationen			
22.2	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (soweit nicht CF I)			
22.3	Sonstige Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von (Finanz-)Krediten			
23	**Cashflow aus Finanzierungstätigkeit (CF III)**			
24	**Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 9, 18 und 23)**			
25	**+/- Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds**			
25.1	Kurzfristige Geldanlagen			
25.2	Festgeld			
25.3	Bankkonto			
25.4	Kassenkonto			
25.5	Handvorschuss			
25.6	Zahlstelle			
25.7	Geldannahmestellen			
25.8	Kurzfristige Kassenkredite			
26	**+ Finanzmittelfonds am Anfang der Periode**			
26.1	Kurzfristige Geldanlagen			
26.2	Festgeld			
26.3	Bankkonto			
26.4	Kassenkonto			
26.5	Handvorschuss			
26.6	Zahlstelle			
26.7	Geldannahmestellen			

26.8	Kurzfristige Kassenkredite			
27	**Finanzmittelfonds am Ende der Periode**			
28	**Finanzmittelfonds am Ende der Periode**			
	Kurzfristige Geldanlagen			
	Festgeld			
	Bankkonto			
	Kassenkonto			
	Handvorschuss			
	Zahlstelle			
	Geldannahmestellen			
	Kurzfristige Kassenkredite			

Anlage 5

Direkte Methode:

Nr.	Bezeichnung	EUR Berichtsjahr	EUR Vorjahr
1.	Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit		
2.	- Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit		
3.	**= Cashflow aus laufender Verwaltungstätigkeit (CF I)**		
4.	Einzahlungen aus empfangenen Investitionszuschüssen		
5.	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen		
6.	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen		
7.	+ sonstige Investitionseinzahlungen		
8.	- Auszahlungen für geleistete Investitionszuschüsse		
9.	- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken/Gebäuden		
10.	- Auszahlungen für Baumaßnahmen		
11.	- Auszahlungen für den Erwerb von bewegl. Anlagevermögen		
12.	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen		
13.	- sonstige Investitionsauszahlungen		
14.	**= Cashflow aus Investitionstätigkeit (CF II)**		
15.	Einzahlungen aus gegebenen Darlehen		
16.	- Auszahlungen für gegebene Darlehen		
17.	+ Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten		
18.	- Auszahlungen für die Tilgung von Krediten		
19.	**= Cashflow aus laufender Finanzierungstätigkeit (CF III)**		
20.	**Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds** (Summe aus Positionen 3,14 und 19)		
21.	+/- Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds		
22.	+ Finanzmittelbestand am Anfang der Periode		
23.	= Finanzmittelbestand am Ende der Periode		