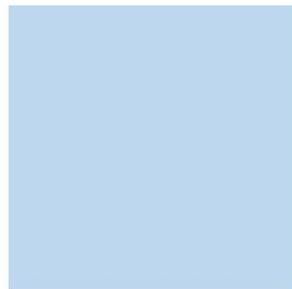


Christoph Heck / Ansgar Strätling

Das Wirklichkeitsprinzip gemäß § 91 Absatz 4 Satz 2 Nr. 3 GO NRW und der „Wirklichkeitstest“ auf Bilanzposten



Positionspapier

ifV Akademie e.V.
Gelsenkirchen

ifV Institut
für Verwaltungs-
wissenschaften gGmbH



ifV – Positionspapier P-2019/ 1

Inhalt

1	Ausgangslage und Ziel des Beitrags	2
2	Wesensgehalt des „Wirklichkeitsprinzips“	3
2.1	Begrifflicher Ursprung	3
2.2	Die Einordnung des Wirklichkeitsprinzips	3
2.2.1	Das Wirklichkeitsprinzip im Rahmen der GoB	3
2.2.2	Der materielle Gehalt des Wirklichkeitsprinzips	5
2.3	Wirklichkeitsprinzip und Komponentenansatz	7
3	Der Wirklichkeitstest auf Basis des „Wirklichkeitsprinzips“	9
3.1	Grundlagen und Kriterien des Wirklichkeitstests	9
3.2	Die Anwendung des Wirklichkeitstest am Beispiel von Forderungen	10
3.3	Die Anwendung des Wirklichkeitstest auf die Bilanzposten	12
4	Ausblick	14

1 Ausgangslage und Ziel des Beitrags

Am 12. Dezember 2018 wurde auf der Basis des zweiten Zwischenberichtes zur Evaluation¹ des NKFG NRW und weiterer Erkenntnisse vom NRW-Landesgesetzgeber ein zweites NKF-Weiterentwicklungsgesetz verabschiedet² und zugleich die bisherige Gemeindehaushaltsverordnung zur Kommunalhaushaltsverordnung umgestaltet. Ein wesentliches Anliegen war dabei die Entlastung der Ergebnisrechnung, da das kommunale Haushaltsrecht *„in seiner derzeitigen Verfasstheit die Erreichung eines jährlichen Haushaltsausgleiches erschweren [würde]. Insbesondere würden in der kommunalen Praxis Unterhaltungs- bzw. Erhaltungsmaßnahmen in das Anlagevermögen wegen dieser Vorschriften zeitlich gestreckt oder verschoben, sodass ein stetiger Substanzverzehr stattfindet.“*³

Im Zuge der Erfahrungen mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen habe sich laut Gesetzgeber gezeigt, *„dass die Führung einer öffentlichen Verwaltung Besonderheiten im Gegensatz zur Führung eines Unternehmens aufweist.“* So sei *„das handelsrechtlich verankerte Vorsichtsprinzip im Vergleich zu seiner*

*Entsprechung im Handelsgesetzbuch nur eingeschränkt wirksam. Dieses – bisher in Nordrhein-Westfalen verankerte Prinzip – wird mit dem vorliegenden Gesetzentwurf zum Wirklichkeitsprinzip weiterentwickelt.“*⁴

Vor diesem Hintergrund wird nachstehend das sogenannte „Wirklichkeitsprinzip“ gemäß § 91 Absatz 4 Nr. 3 GO NRW in Verbindung mit § 33 Absatz 1 Satz 2 Nr. 3 KomHVO NRW - das zuvor z.B. schon in den Ländern Baden-Württemberg⁵ und Sachsen⁶ eingeführt wurde - als neuer Bewertungsgrundsatz erörtert. Dabei werden folgende Fragen behandelt:

- Was ist der Ursprung bzw. der Wesensgehalt des „Wirklichkeitsprinzips“ und wie fügt es sich in den übrigen Regelungskontext (GoB) ein? (Kapitel 2),
- Welche Konsequenzen ergeben sich für die Bilanzierungspraxis und welche Handlungsempfehlungen können daraus abgeleitet werden? (Kapitel 3).

¹ Landtag NRW, Drucksache 17/342 vom 30.11.2017.

² Referentenentwurf des zweiten NKF-Weiterentwicklungsgesetzes als Vorlage in Landtag NRW: Drucksache 17/1011 v. 20. August 2018, Gesetzentwurf in Landtag NRW: Drucksache 17/3570 v. 11.09.2018.

³ Landtag NRW, Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 1.

⁴ Die Modifizierung des Vorsichtsprinzips zum Wirklichkeitsprinzip sei den prinzipiellen Unterschieden zwischen öffentlicher Verwaltung und privatrechtlichen Unternehmen insofern geschuldet als das Gläubigerschutzprinzip hier nur eine geringere Rolle spiele, als bei Privatunternehmen., Vgl. Landtag NRW, Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018, S. 75 ff. und S. 85 ff.

⁵ Vgl. § 43 Absatz 1 Nr. 3 GemHVO BW.

⁶ Vgl. § 37 Absatz 1 S. 2 Nr. 3 SächsKomHVO.

2 Wesensgehalt des „Wirklichkeitsprinzips“

2.1 Begrifflicher Ursprung

Der Grundsatz der „wirklichkeitsgetreuen Bewertung“ stammt aus Zeiten der Erstellung von Eröffnungsbilanzen, insbesondere aus den Bundesländern Baden-Württemberg und Sachsen, und bezweckte ursprünglich die Vermeidung übertriebener Ermittlungskosten unter dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung und stichtagsorientierter Abwertungen von Altbeständen insbesondere bei Gebäuden, Straßen und Forderungen.⁷

Laut Gesetzesbegründung trage das Wirklichkeitsprinzip den Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung Rechnung. Der neue Normtext in § 91 GO NRW lehne sich an § 253 HGB an, wobei allerdings die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht – wie im HGB – die Obergrenze bilden sollen, sondern eine „feste Bemessungsgrundlage“ darstellen.⁸ Das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip werde insoweit „wegen der Unterschiede zwischen öffentlicher Verwaltung und Unternehmen“ durch das Wirklichkeitsprinzip ersetzt.⁹ Im Gegensatz zum Gläubigerschutz als vorrangigem Rechnungslegungszweck sei der Zweck einer kommunalen Verwaltung vorrangig auf die Sicherstellung der jeweiligen Aufgabenerfüllung gerichtet.

Das Wirklichkeitsprinzip sei gleichwohl nicht mit einer reinen Marktwertbetrachtung gleichzusetzen, so dass es auch in Zukunft zur Bildung stiller Reserven durch einen wirklichkeitsgetreuen Ansatz kommen könne.¹⁰

Insbesondere sollen „Erneuerungsinvestitionen“ in das gemeindliche Anlagevermögen partiell aktivierungsfähig werden, wodurch „die kommunale Investitionsfähigkeit zur Erneuerung des für die Bürgerinnen und Bürger vorgehaltenen Anlagevermögens“ wieder gestärkt werde. Durch die Neuregelung werde dem im § 1 Absatz 1 Satz 2 der

Gemeindeordnung NRW verankerten Grundsatz der Generationengerechtigkeit im Hinblick auf die Finanzierung in besonderem Maß Genüge getan.¹¹

2.2 Die Einordnung des Wirklichkeitsprinzips

2.2.1 Das Wirklichkeitsprinzip im Rahmen der GoB

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) stellen einen nicht durchgängig spezifizierten Normenkreis im Sinne von „Rechtsnormen in der Form eines unbestimmten Rechtsbegriffes“¹² dar. Als nicht vom Gesetzgeber explizit definierte Regelungen werden diese beispielsweise in §§ 93 Absatz 1 Satz 2 und 95 Absatz 1 Satz 4 GO - bzw. § 238 Absatz 1 HGB als Referenz - angesprochen, womit eine Interpretation als durch „Wissenschaft und den Unternehmen allgemein anerkannte Praxis“ eingebracht wird, sodass ein sachverständiger Dritter sich „in angemessener Zeit eine Meinung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ bilden kann.¹³

⁷ Vgl. Lüder 2008. Viele der damaligen Zweifelsfragen wurden durch die kommunale Bilanzierungspraxis zwischenzeitlich geklärt und können heute als einvernehmlich gelöst betrachtet werden, z.B. keine Trennung in realisierbares und übriges Anlagevermögen, Forderungsbewertung nach handelsrechtlichen Grundsätzen, GWG-Regelungen und Festwertansätze gemäß bilanzsteuerrechtlicher Grundsätze usw.; im übrigen vgl. auch Fritze 2019, S 12.

⁸ Vgl. § 252 Absatz 1 Nr. 4 HGB und § 253 Absatz 1 Satz 1 HGB; das sogenannte „Anschaffungskostenprinzip“ aus § 91 Absatz 2 Nr. 1 GO NRW a.F. ist entfallen.

⁹ Landtag NRW: Drucksache 17/3570, S. 75 ff.

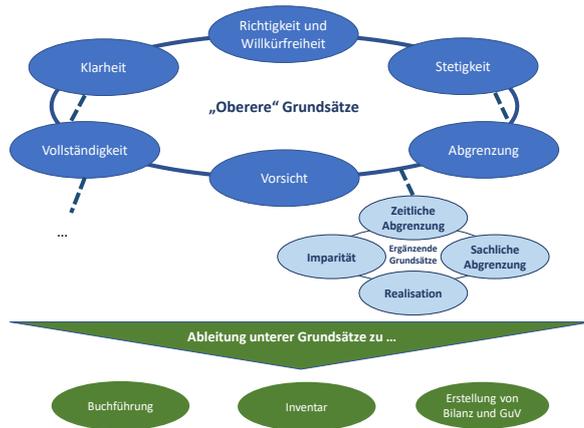
¹⁰ Landtag NRW: Drucksache 17/3570, S. 86 ff.

¹¹ Landtag NRW: Drucksache 17/1011, S. 5.

¹² Leffson 1987, S. 21.

¹³ Coenenberg/ Haller/ Mattner/ Schultze 2016, S. 37.

Abbildung 1: Systematisierung der GoB



Quelle: Darstellung in Anlehnung an Coenenberg/ Haller/Schultze 2018, S. 40.

In der in Abbildung 1 visualisierten auszugsweisen Darstellung der GoB werden gemäß der Systematisierung von Coenenberg et. al.¹⁴ in „obere Grundsätze“, „ergänzende“ Grundsätze sowie „untere Grundsätze“ unterschieden. Das „Prinzip der kaufmännischen Vorsicht“ wird hierbei wie auch das „Prinzip der Abgrenzung“ als oberer Grundsatz verstanden, welche durch konkretere abgeleitete Grundsätze wie dem Realisationsprinzip und dem Imparitätsprinzip konkretisiert werden. Coenenberg/ Haller/Schultze¹⁵ verstehen das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip als Konkretisierungen des „Grundsatzes zur Abgrenzung“, andere Autoren¹⁶ sehen in diesen Prinzipien einen Ausdruck oder eine Ausprägung des „Vorsichtsprinzips“. Wesentlich ist das Zusammenwirken dieser oberen Grundsätze, indem durch diese Prinzipien sowohl eine zutreffende Periodenzurechnung als auch der Wertansatz vorsichtig erfolgen soll.

Der als Wirklichkeitsprinzip bezeichnete Grundsatz der „wirklichkeitsgetreuen Bewertung“ wurde an die Stelle des bis dahin geltenden Vorsichtsprinzips gesetzt. Er ist nach wie vor eingebettet in die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die gemäß § 95 Absatz 1 GO NRW den Jahresabschluss und das gesamte kommunale Rechnungswesen prägen. GoBs stellen wegen ihrer Nennung in der Gemeindeordnung NRW „zwingend zu beachtende Rechtssätze dar, die das schriftlich fixierte Gesetz ergänzen und überall dort greifen,

wo Gesetzeslücken auftreten bzw. wo spezifische Gesetzesregelungen einer Auslegung bedürfen.“¹⁷

Voraussetzung der Heranziehung eines solchen Grundsatzes ist also, dass ein berechtigter Auslegungszweifel hinsichtlich der Anwendung der bestehenden gesetzlichen und weiteren Normen besteht. Da der Begriff der „wirklichkeitsgetreuen Bewertung“ in der handels- und kommunalrechtlichen Literatur und Praxis neu ist und noch keine gewachsene Auslegung erkennbar erscheint, wird vorliegend davon ausgegangen, dass es sich um einen auslegungsbedürftigen Rechtsbegriff handelt, für den die Heranziehung der GoB als Ganzes erforderlich ist.

Aus dieser systematischen Einordnung wird deutlich, dass der Gesetzgeber mit der Einführung des Wirklichkeitsprinzips einen Rahmegrundsatz verändert hat, ohne auf die diesem Rahmegrundsatz zugeordneten Einzelgrundsätze einwirken zu wollen. Das scheint zumindest bemerkenswert und klärungsbedürftig. Insbesondere scheint klärungsbedürftig, inwieweit sich das Wirklichkeitsprinzip vom Vorsichtsprinzip hinsichtlich der geringeren Bedeutung des Gläubigerschutzprinzips bei Kommunen unterscheidet.¹⁸

¹⁴ S. Coenenberg/ Haller/ Schultze 2018, S. 40. In etwas anderer Darstellung auch in Coenenberg/ Haller/ Mattner/ Schultze 2016, S. 55.

¹⁵ Ebenda.

¹⁶ S. z. B. Glanegger/ Kirnberger/ Kusterer(Ruß/ Selder/Stuhlfelner 2007, S. 588 oder Grützner 2008, S. 346.

¹⁷ Vgl. hier § 95 GO NRW.

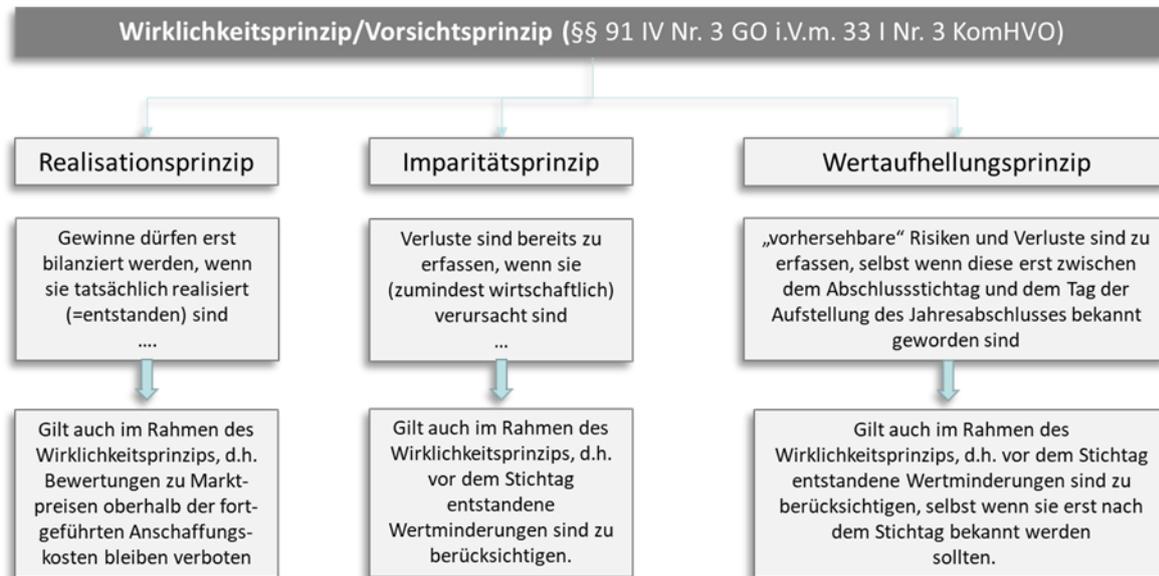
¹⁸ Vgl. zur konzeptionellen Würdigung des „Vorsichtsprinzips“ auch Bertram/ Brinkmann/ Kessler/ Müller 2017, zu § 252 Absatz 1 Nr. 4 Hs. 1 HGB, Rz.85: Das Vorsichtsprinzip dürfe in diesem Sinne nicht zu einem „allgemeinen Vorsichtsprinzip“ als unspezifischem Lebensgrundsatz verklärt werden, mithin der Grundsatz der „worst-case-Bewertung“ nicht alles dominieren.

2.2.2 Der materielle Gehalt des Wirklichkeitsprinzips

Der Wesensgehalt des Wirklichkeitsprinzips lässt sich vor dem bis hierhin genannten Hintergrund am

besten durch Vergleich mit dem Vorsichtsprinzip verdeutlichen. Zur Darstellung des Vorsichtsprinzips kann die folgende Übersicht verwendet werden (unten Abb. 2).

Abb. 2: Bestandteile des Vorsichtsprinzips



Quelle: Eigene Darstellung

Das „Vorsichtsprinzip“ ist der Rahmengrundsatz, der ganz wesentlich aus dem Gläubigerschutzprinzip abgeleitet ist. Dem Realisationsprinzip kann noch das Anschaffungskostenprinzip¹⁹ zugeordnet werden und dem Imparitätsprinzip das Niederwertprinzip²⁰.

Das Vorsichtsprinzip umfasst insbesondere auch den Bereich der stichtagsorientierten (Bewertungs-) Risikoschätzung.²¹ Gemeint ist damit, dass jede Bewertung zu einem Stichtag eine - zumindest in Teilen - subjektive Einschätzung enthält, ob der

jeweilige Bilanzansatz dem bisherigen Buchwertansatz entspricht oder nicht. Im Bereich der Aktiva ist damit beispielsweise die Frage nach dem niedrigeren beizulegenden Wert gemäß des Niederwertprinzips gestellt, im Bereich der Passiva das Höchstwertprinzip bei den verschiedenen Verpflichtungen zum Stichtag, in Bezug auf Rückstellungen und Verbindlichkeiten. Die gebotene Objektivierung der Wertansätze wird durch eine Begrenzung des Ermessensspielraums auf eine Wertober- und eine Wertuntergrenze erreicht, die ein sachkundiger Dritter unter angemessener Beachtung der Chancen und Risiken nicht als willkürlich empfindet.²²

Das Vorsichtsprinzip ist somit materiell derart zu verstehen, dass im Falle von ungewissen Werten ein vorsichtig geschätzter Ansatz zu wählen ist. Grundsätzlich bedeutet auch das Imparitätsprinzip nicht zwangsläufig, dass der geringste aller möglichen Werte als Ansatz zu wählen ist, sondern es sind Wertansätze zu wählen, die mit hinreichender Sicherheit nicht unterschritten werden – im Falle von Vermögenswerten – respektive nicht überschritten werden – im Falle von Verpflichtungen.²³

In Abgrenzung hierzu ist das Wirklichkeitsprinzip somit materiell derart zu verstehen, dass im Falle

¹⁹ Vgl. § 91 Absatz 2 Nr. 1 GO NRW a.F. bzw. § 253 Absatz 1 HGB.

²⁰ Vgl. § 36 Absätze 6 und 8 KomHVO NRW.

²¹ Zur Beurteilung von Schätzwerten in der Rechnungslegung vgl. IDW Prüfungsstandard PS 314 n.F.). Zeitwerte liegen bspw. der Ermittlung von „beizulegenden Zeitwerten“ (fair values) nach IFRS sowie von „beizulegenden (Zeit-)Werten“ nach HGB zugrunde, vgl. IDW PS 314, Tz. 2.; Beispiele für geschätzte Werte sind gemäß IDW PS 314, Tz 11:

- planmäßige Abschreibungen eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens über dessen voraussichtliche Nutzungsdauer (vgl. § 253 Absatz 3 Satz 1 und 2 HGB)
- außerplanmäßige Abschreibungen des Anlage- und Umlaufvermögens gemäß § 253 Absatz 3 Satz 3 und 4 sowie Absatz 4 HGB.
- Rückstellungen, z.B. für Prozessrisiken, Gewährleistungsverpflichtungen, Altersversorgungsverpflichtungen oder drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (vgl. § 253 Absatz 1 Satz 2 HGB) sowie aktivierte Eigenleistungen.

²² Winkeljohann/Büssow 2018, HGB § 252 Rn. 32, 33.

²³ Buchner 2002, S. 70.

von ungewissen Werten²⁴ ein „wirklichkeitsgetreu“ geschätzter Ansatz zu wählen ist, nicht mehr ein „vorsichtiger“. Dies bedeutet, dass innerhalb der oben skizzierten Bandbreite zulässiger Wertansätze derjenige Wertansatz zu wählen ist, der aus kommunalpraktischer Sicht als am wahrscheinlichsten zutreffend betrachtet wird. Insoweit ist kumulativ einerseits in der gemilderten Auslegung des Imparitätsprinzips und andererseits in der Berücksichtigung einschlägiger Bewertungsfaktoren - im Sinne von Chancen und Risiken, beispielsweise hinsichtlich Substanzmehrung und Nutzungsdauer - die wesentliche Differenz zwischen Vorsichtsprinzip und Wirklichkeitsprinzip auszumachen.

Der Wert, der am „wahrscheinlichsten als zutreffend“ zu betrachten ist, ist hierbei nicht zwangsläufig als „wahrscheinlichster Wert“ im Sinne von mathematisch-empirisch ermittelten Wahrscheinlichkeitsverteilungen zu betrachten. Ebenso ist dieser Wert nicht zwangsläufig als Erwartungswert zu definieren. Für beide Sichtweisen gibt es plausible Gegenargumente.²⁵ Überdies gilt, dass statistische Näherungen nur bei hinreichend großen Grundgesamtheiten zuverlässig sein können. Das kann bei häufiger auftretenden Forderungsausfällen eher gegeben sein als bei einmaligen Ereignissen. Insofern kann lediglich festgehalten werden, dass in Anbetracht der konkreten Bewertungsaufgabe ein angemessener Wert zu suchen ist, der als am ehesten Wirklichkeitsgetreu zu betrachten ist.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist der nach örtlichen Erfahrungen am besten zutreffende kommunaltypische wirklichkeitsgetreue Wert anzusetzen, der sich aus der Berücksichtigung aller oben genannter wertbeeinflussenden Merkmale ergibt.

Aus Vorstehendem ergibt sich, dass die Auswirkungen des Wirklichkeitsprinzips vornehmlich im

²⁴ Gemeint sind hier „Schätzwerte“ im Sinne des IDW Prüfungsstandard 314 n.F.

²⁵ So stellt der wahrscheinlichste Wert als Wert mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit dann kein plausibles Maß für eine wirklichkeitsgetreue Bewertung dar, wenn in anderen Wertebereichen eine höhere Wahrscheinlichkeitsdichte anzutreffen ist als rund um den „wahrscheinlichsten Wert“.

Der Erwartungswert erscheint gerade bei polaren Wahrscheinlichkeitsverteilungen kein plausibles Maß dar, wenn jeweils nur die Extremwerte als wahrscheinlich betrachtet werden, so zum Beispiel im Zuge der Forderungsbewertung bei den relevanten Wertansätzen „vollständige Vereinnahmung der Forderung“ und „vollständige Niederschlagung“. Hier würde der Erwartungswert zwischen diesen beiden Werten liegen, in einem Wertebereich, der keine Eintrittswahrscheinlichkeit aufweist.

stichtagsorientierten Schätzbereich zu suchen sind, da die Einzelgrundsätze des Vorsichtsprinzips unverändert fortgelten. Ein besonderer Aspekt ergibt sich aus der weiter oben genannten Abschaffung des sogenannten „Anschaffungskostenprinzips“ nach § 91 Absatz 2 Nr.1 GO NRW a.F., wodurch die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten künftig nicht mehr eine Obergrenze für die Bewertung zum Stichtag darstellen.²⁶ Hierdurch wird es ermöglicht, Substanzmehrungen auch außerhalb des Herstellungskostenbegriffes gemäß § 34 Abs. 3 KomHVO NRW zu berücksichtigen, die zu Wertansätzen oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten führen, also insbesondere Substanzmehrungen aus Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 36 Absatz 5 KomHVO NRW.

Es ergibt sich folgendes Zwischenfazit:

1. Die Auswirkungen des Wirklichkeitsprinzips konkretisieren sich konzeptionell auf das subjektive Schätzelement jeder Bewertung zum Abschlussstichtag. Typische Schätzelemente sind Substanzmehrungen und Nutzungsdauern oder außerplanmäßige Wertminderungen ohne objektivierende Transaktion, zum Beispiel planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen, Bemessung von bestimmten Rückstellungen und die Bewertung aktivierter Eigenleistungen. Die spezifischen Einzelgrundsätze wie das Realisations- und Imparitätsprinzip, das Wertaufhellungsprinzip, das Höchstwert- oder Niederstwertprinzip bleiben nach dem Willen des Gesetzgebers unberührt.
2. Im Vordergrund des Gesetzeszweckes steht die Aufwandsentlastung durch Aktivierung. Ein besonderer Einzelfall ist in diesem Kontext die Neubewertung von Sachanlagen im Rahmen des § 36 Absatz 5 KomHVO NRW. Hier ist - unter Berücksichtigung des Wegfalls des Anschaffungskostenprinzips und unter der Bedingung der verlängerten oder verkürzten Nutzungsdauer – nunmehr ein „wirklichkeitsgetreuer Wertansatz“ in der Weise zu suchen, dass die angestrebten Effekte der Aufwandsentlastung und der insoweit nur durch die Kosten einer Instandhaltungs-

²⁶ Das Anschaffungskostenprinzip war eine Konkretisierung des Realisationsprinzips und diente v.a. dem Gläubigerschutz, es begünstigte die Entstehung von stillen Reserven und verhinderte Wiederbeschaffungs- und Zeitwertansätze in der kommunalen Bilanz. Aber auch nach Wegfall des expliziten AHK-Prinzips bleiben Zeitwertansätze o.Ä. unzulässig, da das Realisationsprinzip weiterhin gilt.

maßnahme begrenzte Wertaufstockung erreicht werden.²⁷ Die Vorgehensweise in diesem besonderen Einzelfall ist praxisorientiert zu klären, da der Grundsatz der Willkürfreiheit fortbesteht.

3. In Fällen von Wertminderungen bzw. Aufwandsantizipationen ist nicht wie bisher der jeweils pessimistischste, „vorsichtigste“ Wert anzusetzen, sondern der der kommunalen Aufgabenerledigung angemessenste „wahrscheinlichste“ Wert. Maßstab ist hierbei allein die kommunale Aufgabenerledigung.
4. Bezüglich der praktischen Umsetzung ist immer eine Bewertungsbandbreite darzustellen, von der auszugehen ist. zu klären ist dann, welcher Wertansatz innerhalb dieser Bandbreite zu wählen ist. In Rückgriff auf den später gestrichenen § 34 Absatz 7 KomHVO-E wäre der jeweils „wahrscheinlichste“ Wert innerhalb der Bewertungsbandbreite zu ermitteln.
5. Dabei ist zu zusätzlich zu beachten, dass „Risiken und Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht, ... außer Betracht“ bleiben.²⁸

2.3 Wirklichkeitsprinzip und Komponentenansatz

Eine weitere Neuerung im Zuge des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes ist die Ermöglichung des Komponentenansatzes gemäß § 36 Absatz 2 KomHVO NRW, der auf wesentliche Komponenten von Gebäuden - explizit auf Fenster und Dächer - sowie auf bituminöse Deckschichten von Straßen und deren Unterbau angewandt werden kann. Der Komponentenansatz stellt lediglich eine Abschreibungsmethode dar, in welcher die Anschaffungswerte von wesentlichen Komponenten eines Vermögensgegenstandes, die eine geringere Nutzungsdauer als der gesamte Vermögensgegenstand aufweisen, über diese kürzere Nutzungsdauer abgeschrieben werden.²⁹ Ein Ersatz dieser Komponente führt dann zu einer Aktivierung und nicht – wie bei Gesamtabschreibung des selbstständig nutzbaren Vermögensgegenstandes - zu Erhaltungsaufwand.

Als Abschreibungsmethode ist der Komponentenansatz eine weitere Ausprägung der o.g. unteren Grundsätze der GoB. Da durch diese zusätzliche Methode dem Ziel einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung des tatsächlich verursachten Ressourcenverbrauchs explizit Rechnung getragen wird, nämlich indem die Wertentwicklung wesentlicher Bilanzwerte über den Lebenszyklus verursachungsgerechter abgebildet wird, kann sie u.E. als zielführend und konzeptkonform betrachtet werden.

Wirklichkeitsprinzip und Komponentenansatz stehen allerdings auch in einem konkurrierenden Verhältnis zueinander, da § 36 Absatz 5 KomHVO NRW anordnet, dass „soweit nicht von der Möglichkeit des Absatzes 2 [d.h. vom Komponentenansatz] Gebrauch gemacht wird, ... durch Erhaltung oder Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens.. [dieser Vermögensgegenstand] neu zu bewerten und die Nutzungsdauer neu zu bestimmen“ sei.

Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass im Falle der Anwendung des Komponentenansatzes § 36 Absatz 5 KomHVO NRW nicht anwendbar ist. Die Grundregel des § 36 Absatz 5 soll andererseits bereits dann gelten, wenn „eine Komponente [..] , die im Sinne des Absatzes 2 als erheblich einzustufen wäre,“ instandgesetzt wurde, d.h. wenn durch die Instandsetzung einer Komponente die wirtschaftliche Nutzungsdauer des VG verlängert oder verkürzt wurde. Für die Vermögensgegenstände außerhalb der Reichweite des § 36 Absatz 2 KomHVO NRW – insbesondere für hochwertige technische Anlagen und Fahrzeuge (Rettungsdienste, Feuerwehr u.Ä.) ist der Begriff der Komponente als abgrenzbarer und austauschbarer Vermögensbestandteil (Motoren, Aufbauten, Austauschteile) zu interpretieren.³⁰

Zusammenfassend kann das Verhältnis der beiden Regelungen zueinander wie folgt beschrieben werden:

1. Das Wirklichkeitsprinzip ist ein (modifizierter) oberer Rechnungslegungsgrundsatz (Rahmen-GoB). Das Verhältnis von maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen zu Bilanzierungsmethoden ist das von Zielen zu Instrumenten, d.h. der Grundsatz prägt die Wahl und

²⁷ Gleicher Ansicht ist wohl Fritze 2019, S. 15 f.

²⁸ Vgl. den Regelungsgehalt aus § 33 Absatz 1 Nr. 3 HS 2 KomHVO NRW.

²⁹ Vgl. z. B. Lüdenbach/ Hoffmann/ Freiberg 2016, S. 411.

³⁰ Vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen: Schreiben vom 28.Juni 2019, S. 6 ff.

- den Einsatz der Methode und geht dieser vor.³¹
2. Vor dem Hintergrund des Wirklichkeitsprinzips ist grundsätzlich diejenige Methode zu wählen, die nach gleichrangiger Abwägung aller anwendbarer GoB dem Rechnungslegungsziel - hier vorrangig die Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage³² zum Bilanzstichtag - entspricht.
 3. Der Komponentenansatz gemäß § 36 Absatz 2 KomHVO NRW dient zunächst nur der verursachungsorientierten Präzisierung des Abschreibungsplanes, er stellt mithin eine zusätzliche Abschreibungsmethode dar. Zugleich eröffnet er im Falle des Austauschs einer Komponente neue Aktivierungsmöglichkeiten, die außerhalb und zusätzlich zu den Regelungen der nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten aus § 34 Absätze 2 und 3 KomHVO NRW Gestaltungsspielräume bieten.
 4. Der systematischen Stellung³³ und dem Wortlaut des § 36 Absatz 5 KomHVO NRW nach, ist der Komponentenansatz folglich ein Wahlrecht mit der Folgewirkung, dass
 - a. er bei Gebäuden und Straßen immer dann heranzuziehen ist, wenn er zu einem insgesamt „wirklichkeitsgetreueren“ Ergebnis führt und die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit nicht dagegensprechen,
 - b. sofern davon Gebrauch gemacht wird, die Berücksichtigung von Auswirkungen von Instandhaltungsmaßnahmen auf Nutzungsdauern nach § 36 Absatz 5 KomHVO NRW nicht in Betracht kommt und
 - c. sofern vom Komponentenansatz kein Gebrauch gemacht wird, die Auswirkungen von Erhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen auf die Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen im Rahmen des § 36 Absatz 5 KomHVO NRW sowohl auf Ebene des Vermögensgegenstandes als Ganzes als auch auf Komponentenebene im Sinne des Absatz 2 beurteilt werden sollen.
- Klärungsbedürftig scheint die Frage, wie die Auswirkung von Maßnahmen an Komponenten bei solchen Vermögensgegenständen beurteilt werden sollen, die grundsätzlich nicht dem Komponentenansatz unterworfen werden können - also allen Vermögensgegenständen mit Ausnahme der Gebäude und Straßen³⁴. Nach der hier vertretenen Auffassung ist vor dem Hintergrund der Gesetzesabsichten zu vermuten, dass die Ebene der Komponenten nur in den Fällen des § 36 Absatz 2 KomHVO NRW zu prüfen ist. Bei den übrigen Vermögensgegenständen oder Schulden kommt das folglich nicht in Betracht. Ausschlaggebend ist also in solchen Fällen allein die signifikante Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, die willkürfrei ermittelt und dokumentiert werden muss.

³¹ Z.B. Bertram/ Brinkmann/ Kessler/ Müller 2017, Erläuterungen zu § 252 HGB, Rz. 26.

³² Vermögens- Finanz- und Ertragslage im Sinne des § 95 Absatz 1 Satz 4 GO NRW.

³³ § 33 Absatz 1 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. § 36 Absatz 2 und Absatz 5 KomHVO NRW.

³⁴ Beispielsweise bei technischen Großanlagen (Deponien u.Ä.) oder Spezialfahrzeugen.

3 Der Wirklichkeitstest auf Basis des „Wirklichkeitsprinzips“

3.1 Grundlagen und Kriterien des Wirklichkeitstests

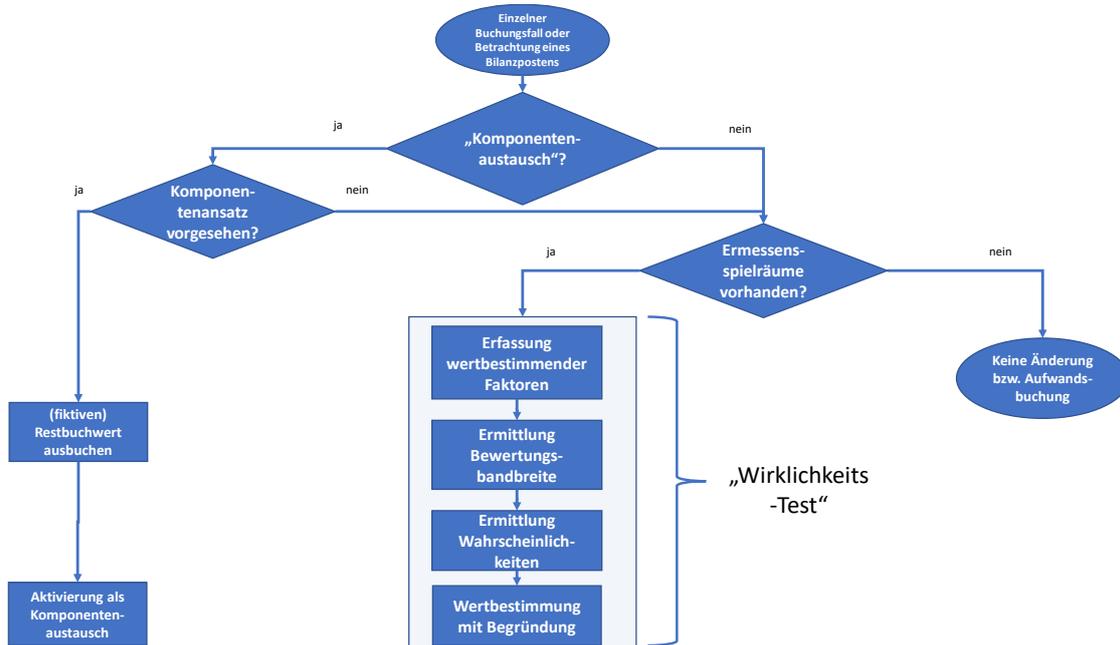
Damit das Konzept der wirklichkeitsgetreuen Bilanzierung für die Praxisanwendung greifbar wird und in seiner Umsetzung wirtschaftlich bleibt, sind folgende Aspekte zu konkretisieren:

- a. Wie kann mit geringstmöglichem Aufwand in wesentlichen Fällen die geforderte Bewertungsbandbreite (Unter- beziehungsweise Obergrenze) ermittelt werden?

- b. Wie kann aus der oben unter a) ermittelten Bandbreite mit Hilfe von kommunalorientierten Wahrscheinlichkeiten der endgültige Bilanzansatz nachvollziehbar abgeleitet werden?

Aus den oben erläuterten Grundsätzen und Beispielen ergibt sich in der folgenden Abbildung visualisierter allgemeiner Handlungsleitfaden als Wirklichkeitstest.

Abbildung 3: Prüflogik des „Wirklichkeitstests“



Quelle: eigene Darstellung

Demnach stellt die Anwendung des Komponentenansatzes als Abschreibungsmethode einen Sonderfall dar, in welchem wesentliche Prüfschritte im Zuge des Wirklichkeitsprinzips nicht greifen. In allen anderen Fällen ist vorgangsbezogen und bilanzpostenbezogen zu klären, ob Bewertungsspielräume vorhanden sind, die eine Anwendung des

„Wirklichkeitstests“ erfordern. Die Prüfschematik ist hier grundsätzlich unabhängig von der Art des zu Prüfenden Vorgangs respektive der zu prüfenden Bilanzposition.

Die in Abbildung 3 dargestellten Prüfschritte werden in der nachfolgenden Tabelle 1 noch weiter erläutert.

Tabelle 1: Skizzierung von Prüfschritten im Wirklichkeitstest

Arbeitsschritt	Empfehlung	Hilfsmittel
1. Liegt faktisch ein Komponentenaustausch (z.B. Dach, Fenster oder bituminöse Deckschicht) vor?	Vermögensgegenstand mit Komponentenansatz? Komponentenliste(n) prüfen, Komponente beschreiben	<ul style="list-style-type: none"> • Komponentenlisten mit Wert und Nutzungsdauern • Kostennachweise • Abnahmeprotokolle
2. Ist bilanzpolitisch das Wahlrecht des § 36 Absatz 2 im Einzelfall vorgesehen?	Da gemäß ministeriellem Erlass vom 28. Juni 2019 in jedem Einzelfall entschieden werden kann, sollte eine rudimentäre Vergleichsrechnung gegenüber § 36 Absatz 5 KomHVO NRW durchgeführt werden	<ul style="list-style-type: none"> • Begriffsbestimmung „Komponente“ • Berechnung von Restbuchwerten • Schätzung der Nutzungsdauer nach der Maßnahme
3. Ermessensspielräume vorhanden?	Klären, ob es Ansatzpunkte für Abweichungen vom stichtagsorientierten Buchwert gibt	<ul style="list-style-type: none"> • Begründende Unterlagen • Faktoren- und Maßnahmen-tabellen • Sachwertrichtlinie Anlage 4
4. Schätzung der Auswirkungen der Instandhaltungsmaßnahmen auf die Wertansätze (Berücksichtigung aller wesentlicher wertbestimmender Faktoren)	Klären, ob eine oder mehrere Maßnahmen am selben Vermögensgegenstand geplant sind/durchgeführt wurden Mit Hilfe der wertbestimmenden Faktoren sind die Bewertungsrisiken und Chancen grds. abzustimmen	<ul style="list-style-type: none"> • Maßnahmentabelle(n) • Faktorenlisten • Kostennachweise • Bilanzrichtlinie • Abnahmeprotokolle • Erfahrungswerte • Historie
5. Bewertungsbandbreite mit dem „worst-case“ als Unter- und dem „best-case“ als Obergrenze. Der endgültige Bilanzansatz ist innerhalb dieser Bandbreite auszuwählen und zu begründen.	Untergrenze (maximale Wertminderung) und Obergrenze (minimale Wertminderung bzw. Werterhöhung) festlegen	<ul style="list-style-type: none"> • Schadensgutachten • mündliche und/oder schriftliche Auskünfte • eigene Berechnungen • Erfahrungswerte • usw.
6. Das zentrale Auswahlkriterium ist die (begründbare) Wahrscheinlichkeit von zurechenbaren Risiken und Chancen, nach vernünftiger kommunaltypischer Betrachtung.	Wahrscheinlichkeiten auf Grundlage der vorhandenen Informationen selbstständig festlegen und dokumentieren	<ul style="list-style-type: none"> • Statistiken • Erfahrungswerte • Auskünfte von Sachverständigen • eigene Berechnungen
7. Das Ergebnis ist ggf. um die „... Risiken und Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht...“ (§ 33 Absatz 1 S. 2 Nr. 3 2. Hs KomHVO) zu bereinigen.	Örtliche Festlegung haushaltstypischer Risiken und Verluste auf Grund eigener Erfahrungen, z.B. bei langfristigen Mietverträgen, Grabnutzungsverträgen (§ 37 Absatz 5 KomHVO), Derivaten (§ 35a KomHVO) usw.	<ul style="list-style-type: none"> • Liste kommunal-haushaltstypischer Risiken und Verluste

3.2 Die Anwendung des Wirklichkeitstest am Beispiel von Forderungen

Ein Beispiel für eine subjektive Einschätzung im Zuge einer Wertermittlung ist die Forderungsbewertung bei Kenntnis von finanziellen Schwierigkeiten eines Gewerbesteuerschuldners und die spätere Konkursöffnung. Hier muss grundsätzlich eine Wertberichtigung im Jahresabschluss erfolgen, sofern diese als wesentlich anzusehen ist. Besteht allerdings nur eine geringe Wahrscheinlichkeit für den Forderungsausfall, muss eine Berücksichtigung im Jahresabschluss unterbleiben. Diese Wahrscheinlichkeit ist im Rahmen der Forderungsbewertung stichtagsorientiert zu beurteilen und die Wertkorrektur vorzunehmen. Zudem ist die Wahrscheinlichkeit der Höhe des Wertabschlags abhän-

gig von der noch erwarteten Einzahlung zu schätzen. Die Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Risikos von Insolvenz bzw. Forderungsausfall ist einmal unter allgemein wirtschaftlichen und zudem unter kommunaltypischen Aspekten zu würdigen. Der Gesamtaufwand für die Ermittlung des Wertansatzes muss dabei auf ein Minimum reduziert werden. Dies kann am besten durch die Nutzung von Erfahrungswerten – in der Regel mindestens der letzten drei Jahre – erfolgen. Es ist also wichtig, Nachweise über vergangene Forderungsausfälle im Einzelnen und für den gesamten Forderungsbestand vorzuhalten, was in der Praxis regelmäßig auch der Fall ist. Die Einzelfragen werden im Rahmen des örtlichen Internen-Kontroll-Systems (IKS) geregelt.

Zu Fragestellung a): wertbeeinflussende Faktoren können z.B. sein:

- Informationen zum Einzelfall
- Bonität des Schuldners (gut, mittel, schlecht)
- Forderungsart (Steuern, Gebühren, Beiträge, Privatrechtliche Forderung, Sonstige)
- Sonstige Informationen (Tagespresse, mündliche Angaben, Schriftstücke usw.)

- Vollstreckungserfolge vergleichbarer Fälle
- Individuelle Vorgeschichte
- Auskünfte Dritter (Steuerberater, Anwälte, Gerichte),
- Sonstige Informationen (mündliche Angaben, einschlägige Schriftstücke usw.).

Zu Fragestellung b) Wahrscheinlichkeit, kommunaltypische Risiken:

Die Umstände des Einzelfalls könnten mit Hilfe besonderer Erfassungsformulare („Bewertungsblatt“) dokumentiert werden. Im oben genannten Beispiel ergibt sich beispielsweise folgendes Bewertungsblatt (stets auszufüllen, wenn wesentlich):

Tabelle 2: Beispiel eines Bewertungsblattes für die Forderungsbewertung

Risiken Faktoren	Höhe: € 1.000.000,-	Bonität	Forderungsart	Sonstiges
Vollstreckung (kommunaltypisches Risiko)	Hoher Betrag, schwer vollstreckbar, Quote 3-12%	schlecht	GewSt	Verfahren, vgl. Az xxxx/19/...
Vorgeschichte	Ähnlicher Vorgang (hoher Betrag) bereits vor sieben Jahren	Bereits aktenkundig, vgl. Schufa 2019 ...	Privatrechtliche Forderung wegen	
Auskünfte Dritter	Kanzlei Schlau v. 01.04.2019	Usw.	usw.	usw.
Sonstige Info	Usw.	Kontakte zum Rotlicht-Milieu	usw.	Usw.
Untergrenze (worst-case)	€ 30.000,-			
Obergrenze (best-case)	€ 120.000,-			
Wertansatz:	€ 60.000,-			

Quelle: Eigene Darstellung

3.3 Die Anwendung des Wirklichkeitstest auf die Bilanzposten

Nachstehend werden für wesentliche Bilanzposten die Grundzüge vergleichbarer Bewertungsblätter dargestellt. Es kann sich insoweit nur um eine erste Annäherung an die Beabsichtigte „wirklichkeitsgetreue“ Bilanzierung handeln. Für den Bereich der bebauten Grundstücke und der Straßen liegen erste Diskussionsbeiträge³⁵ vor. Zudem sind durch den Erlass vom 28.6.2019 wesentliche Klärungen vorgenommen worden.³⁶

Eine grundsätzliche Aufgabe der Bewertungsblätter ist die Objektivierung der jeweiligen Ermessensentscheidungen trotz subjektivem Charakter von Schätzwerten. Hintergrund ist der allgemeine Objektivierungsgrundsatz der Rechnungslegung, der aus dem Willkürverbot abgeleitet werden kann. Auch bei nur schwer objektiv begründbaren Ermessensausübungen ist ein Höchstmaß an intersubjektiver Überprüfbarkeit anzustreben.

Ein wichtiges Beispiel ist bezogen auf das Anlagevermögen die Festlegung von wirtschaftlichen Nutzungsdauern im Rahmen der Nutzungsdauertabelle des Landes. Hier nennt die NKF-Handreichung für Kommunen des damaligen Ministeriums für Inneres und Kommunales (MIK) folgende wertbeeinflussenden Faktoren für Nutzungsdauern:³⁷

- verwendete Werkstoffe und deren Festigkeit (Stahl, Holz, Beton, Glas, Kunststoff)
- bei Bauten das Tragwerk (Art, Form und Umfang der Unterkonstruktion)
- die voraussichtliche Nutzung (nach Umfang und Art)
- die auftretenden besonderen Belastungen (Wetter (außen), Verkehrsdichte bei Straßen)
- die Wartungsintervalle (Einhaltung, Verschiebung, Ausdehnung, Verzicht)
- die selbstdefinierte Inanspruchnahme (Auf- oder Ausstellungszeit).

In ähnlicher Art und Weise lassen sich Bewertungsfaktoren für bestimmte Bewertungen ermitteln, z.B. für

- Wertansätze von Sachanlagen zum Bilanzstichtag
- Wertansätze von Finanzanlagen – insbesondere Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen sowie
- Wertansätze von Rückstellungen, insbesondere Pensions- und Beihilferückstellungen.

Nach den oben dargelegten Grundsätzen und Rahmenbedingungen müssen dabei die bisherigen Bilanzansätze (die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten) nicht wie bisher zwingend die Obergrenze bilden, sondern es ist unabhängig davon zu prüfen, ob werterhöhende oder wertmindernde Umstände den Buchwertansatz beeinflussen. Maßgebend ist die bewusste Auswahl eines wirklichkeitsgetreuen Wertansatzes innerhalb des festgestellten Bewertungskorridors (Bandbreite zulässiger Werte). Mindestangaben eines Bewertungsblattes nach dem Wirklichkeitsprinzip sind somit

- die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten
- die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten aus der laufenden Buchhaltung (investive Maßnahmen)
- Unterhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen im konsumtiven Bereich
- die Gesamt- und die Restnutzungsdauer
- die wertbestimmenden Faktoren zur Ermittlung der Ober- und Untergrenze (neu)
- die festgestellten wesentlichen Bewertungsrisiken und -chancen nebst der Schätzung kommunaltypischer Wahrscheinlichkeiten.

Für bestimmte Bilanzposten ergeben sich beispielhaft die folgenden wertbeeinflussenden Faktoren, Chancen und Risiken (Faktorentabelle, Vorschlag):

³⁵ Vgl. insbesondere Fritze 2019, FN 16; S. auch: Gemeindeprüfungsanstalt NRW 2019; Jürgens/ Graf 2019, S. 139 ff.

³⁶ Vgl. Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen: Schreiben vom 28. Juni 2019.

³⁷ Ministerium für Inneres und Kommunales NRW: 2016, S. 3095.

Tabelle 3: Faktorentabelle für wertbeeinflussende Faktoren für Bilanzposten (Auszug)

Bilanzposten	Wertbeeinflussende Faktoren	Bewertungsrisiken	Bewertungschancen
1. Software	<ul style="list-style-type: none"> • Kompatibilität • wirtschaftliche Veralterung 	<ul style="list-style-type: none"> • Funktionsmängel • Unwirtschaftlichkeiten 	<ul style="list-style-type: none"> • Updates • Release-Wechsel
2. Unbebaute Grundstücke	<ul style="list-style-type: none"> • Lage • Zuschnitt • Nutzungsart 	<ul style="list-style-type: none"> • Verschmutzung, Nutzungsänderung, Lärm 	<ul style="list-style-type: none"> • Nutzungsarten, Zuschnitt, Erreichbarkeit, Dekontaminierung, Renaturierung
3. Bebaute Grundstücke/ Gebäude (vgl. § 36 Absatz 5 KomHVO NRW)	<ul style="list-style-type: none"> • Allg. Zustand • Lage • Bau- u. Nutzungsart • Bauschäden 	<ul style="list-style-type: none"> • Umwelteinflüsse, v.a. Witterung, Belastung, Instandhaltung usw. • Überalterung • Umnutzung 	<ul style="list-style-type: none"> • Instandhaltung • Instandsetzung und Erneuerung • Sanierungen • Modernisierungen
4. Straßen, Wege und Plätze	<ul style="list-style-type: none"> • Straßenzustandsklasse • Schadensbild 	<ul style="list-style-type: none"> • Umwelteinflüsse, v.a. Witterung, Verkehrsbelastung, Instandhaltung usw. 	<ul style="list-style-type: none"> • Verbesserung • Erweiterung • Erneuerung • Sanierung
5. Techn. Anlagen/ Fahrzeuge	<ul style="list-style-type: none"> • Alter • Zustand • Verbrauchsgrad 	<ul style="list-style-type: none"> • Umwelteinflüsse, v.a. Witterung, Belastung, Instandhaltung usw. • Überalterung 	<ul style="list-style-type: none"> • Instandhaltung • Instandsetzung und Erneuerung • Modernisierung
6. Anteile an verb. Untern.	<ul style="list-style-type: none"> • nachhaltiges Ergebnis, Ausschüttungspolitik • Modellstrukturen und -parameter • EK-Entwicklung • Marktpreise 	<ul style="list-style-type: none"> • ErgebnISRückgang • Geschäftspolitik • Markt- und Zinsentwicklungen • Kostenentwicklung • Geschäftspolitik • EK-Rückgang 	<ul style="list-style-type: none"> • Gewinnanstieg • Neue Märkte • neue Technologien • Kostensenkung • neue Produkte
7. Beteiligungen	<ul style="list-style-type: none"> • nachhaltiges Ergebnis, Ausschüttungspolitik • Modellstrukturen und -parameter • EK-Entwicklung • Marktpreise 	<ul style="list-style-type: none"> • ErgebnISRückgang • Geschäftspolitik • Markt- und Zinsentwicklungen • Kostenentwicklung • Geschäftspolitik • EK-Rückgang 	<ul style="list-style-type: none"> • Gewinnanstieg • Neue Märkte • neue Technologien • Kostensenkung • neue Produkte
8. Wertpapiere	<ul style="list-style-type: none"> • Börsenkurse • KGV • Dividenden 	<ul style="list-style-type: none"> • Kursrückgang • Gewinneinbruch • Dividendenkürzung 	<ul style="list-style-type: none"> • Kursanstieg • Gewinnanstieg • Dividendenerhöhung
9. Forderungen	<ul style="list-style-type: none"> • Betrag • Bonität • Forderungsart • Sonstige Infos 	<ul style="list-style-type: none"> • Beitreibungsrisiko • Bonitätsrisiko • Ausfallrisiko 	<ul style="list-style-type: none"> • Vermögensauskunft • positive SchuFa
10. Pensionsrückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Gehaltsgefüge • Besoldungsanpassungen • Basiszinssatz • Bewertungsmethode 	<ul style="list-style-type: none"> • Sterbefälle • Dienstherrnwechsel • Zinsänderungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Biometrie
11. Beihilfe-Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Inanspruchnahme • Methode gemäß § 37 Absatz 1 KomHVO NRW) 	<ul style="list-style-type: none"> • Inanspruchnahme • Methode gemäß § 37 Absatz 1 KomHVO NRW) 	<ul style="list-style-type: none"> • Inanspruchnahme • Bewertungswahlrechte
12. Drohverlustrückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Vertragsgrundlagen • Marktverhältnisse • Berechnungsmethode 	<ul style="list-style-type: none"> • Unvollständige Information • Berechnungsfehler 	<ul style="list-style-type: none"> • Vertragsanpassungen • Berechnungsspielräume
13. Urlaubs- und Gleitzeitguthaben	<ul style="list-style-type: none"> • Vertragsgrundlagen • Berechnungsmethode 	<ul style="list-style-type: none"> • Unvollständige Information • Berechnungsfehler 	<ul style="list-style-type: none"> • Berechnungsspielräume
14. Rückstellungen für unbestimmte Aufwendungen	<ul style="list-style-type: none"> • Grad der Verpflichtung • Berechnungsmethode 	<ul style="list-style-type: none"> • Unvollständige Information • Berechnungsfehler 	<ul style="list-style-type: none"> • Berechnungsspielräume
15. Umlagerückstellungen für ungewöhnlich hohe Steuereinnahmen	<ul style="list-style-type: none"> • Berechnungsperiode • Hebesatz • Umfeldfaktoren 	<ul style="list-style-type: none"> • Falsche Berechnungsgrundlagen • Berechnungsfehler 	<ul style="list-style-type: none"> • Berechnungsgrundlagen

Die hier im Entwurf skizzierte Faktorentabelle dient der gebotenen Objektivierung und Konkretisierung der Wertermittlung. Damit bekommt die kommunale Praxis einen Rahmen zur Umsetzung der Anforderungen des Wirklichkeitsprinzips und stellt zugleich die erforderlichen begründenden Unterlagen für

Prüfungszwecke bereit. Um den Bearbeitungsaufwand gering zu halten ist örtlich zwischen Verwaltung und Abschlussprüfer einvernehmlich zu entscheiden, welche Einzelsachverhalte der besonderen „wirklichkeitsgetreuen Bewertung“ unterzogen werden können und sollen.

4 Ausblick

Das Wirklichkeitsprinzip gemäß § 91 Absatz 4 Satz 2 Nr. 3 GO NRW wurde zum Zwecke der Haushaltsentlastung durch Aktivierungen oder Minimierung von Wertminderungen nach dem Vorbild anderer Länder neu eingeführt. Sein Wesen ist die Steuerung von Bewertungsermessen am Bilanzstichtag. Bewertungsermessen darf dabei immer nur im Rahmen einer Bandbreite zulässiger Werte mit der gebotenen Objektivierung ausgeübt werden. Deren Grenze sind „Best-Case“- oder „Worst-Case“-Szenarien. Zur Bestimmung dieser Grenzwerte ist die Heranziehung spezifischer wertbeeinflussender Faktoren – zum Beispiel die Bonität eines Schuldners, die Auswirkung von Instandhaltungsmaßnahmen auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer usw. – ausschlaggebend. Zur Objektivierung und Dokumentation der jeweiligen Wertansätze könnte ein besonderes Bewertungs-

blatt genutzt werden, in dem die wesentlichen Annahmen der Bewertung als Parameter festgehalten werden, also insbesondere die Ober- und Untergrenze des Bewertungskorridors, die Wahrscheinlichkeiten der Bewertungsrisiken und die Gründe für die endgültige Entscheidung. Dabei sollten in größtmöglichem Umfang örtliche Erfahrungswerte herangezogen werden. Die Basis hierfür kann eine Faktorenliste bilden, wie Sie in Gliederungspunkt 3.3 in Grundzügen eingebracht wurde.

Aus den geschilderten Rahmenbedingungen und dem Zweck des 2. NKFWG NRW ergibt sich ein Handlungsrahmen, der individuell in wesentlichen Fällen angewendet werden könnte und mindestens die Ermittlung von Bewertungsbandbreiten und kommunaltypische Risikoerwägungen enthalten sollte.

Literaturverzeichnis

Bertram, K./ Brinkmann, R./ Kessler, H./ Müller, S.: Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 8. Auflage, Freiburg: 2017.

Buchner, R.: Buchführung und Jahresabschluss, 6. Auf., München: 2002.

Coenenberg, A./ Haller, A./ Mattner, G./ Schultze, W.: Einführung in das Rechnungswesen, 6. Aufl., Stuttgart: 2016.

Coenenberg, A./ Haller, A./ Schultze, W.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl., Stuttgart: 2018.

Fritze, C.: Vermögensbewertung nach dem Wirklichkeitsprinzip im Entwurf des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes – Eine Begriffsbestimmung, in: der gemeindehaushalt, Heft 1, 2019, S. 12-16.

Gemeindeprüfungsanstalt.NRW (Hrsg.): Hinweise zur Anwendung des Komponentenansatzes, Herne, März 2019.

Glanegger, P./ Kirnberger, C./ Kusterer, S./ Ruß, W./ Selder, J./ Stuhlferner, U.: Heidelberger Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 7. Aufl., Heidelberg: 2007.

Grützner, D.: Jahresabschluss, in: Endriss, H. W. (Hrsg.): Bilanzbuchhalter-Handbuch, 6. Aufl., Herne: 2008, S. 249-530.

Institut der Wirtschaftsprüfer: IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung einschließlich von Zeitwerten (IDW PS 314 n.F.), 9.9.2009.

Jürgens, A./ Graf, K.: Die neuen Aktivierungsmöglichkeiten von Baumaßnahmen durch das 2. NKFVG NRW, in: der gemeindehaushalt, Heft 6/2019, S. 132-140.

Landtag NRW: Zwischenbericht über die zweite Evaluierung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) in Nordrhein-Westfalen gem. Artikel 10 § 1 des 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes - Bericht der Landesregierung an den Landtag, Drucksache 17/342 vom 30.11.2017. URL: <https://www.landtag.nrw.de/Dokumentenservice/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMV17-342.pdf> (Abrufdatum: 1.7.2019).

[W/dokumentenarchiv/Dokument/MMV17-342.pdf](https://www.landtag.nrw.de/Dokumentenservice/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMV17-342.pdf) (Abrufdatum: 1.7.2019).

Landtag NRW: Referentenentwurf des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes, Drucksache 17/1011 vom 20. August 2018. URL: <https://www.landtag.nrw.de/Dokumentenservice/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMV17-1011.pdf> (Abrufdatum: 1.7.2019).

Landtag NRW: Gesetzentwurf der Landesregierung - Zweites Gesetz zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden und Gemeindeverbände im Land Nordrhein-Westfalen und weiterer kommunalrechtlicher Vorschriften (2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz –2. NKFVG NRW), Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018. URL: <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMD17-3570.pdf> (Abrufdatum: 1.7.2019).

Leffson, U.: Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf: 1987.

Lüdenbach, N./ Hoffmann, W.-D./ Freiberg, J.: IFRS Kommentar, Freiburg: 2016.

Lüder, K.: § 17 Vermögensrechnung, in: Henneke, H.-G./ Strobl, H./ Diemert, D. (Hrsg.): Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, München: 2008, S. 319-349.

Ministeriums für Inneres und Kommunales NRW (MIK): NKF-Handreichung für Kommunen 7. Auflage, 2016.

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen: Hinweise zu den Vorschriften des § 36 Absatz 2 und Absatz 5 KomHVO NRW, Schreiben vom 28.Juni 2019, Aktenzeichen 304-48.01.02.946/19 (2), S. 6 ff.

Winkeljohann, N. / Büssow, T.: Bewertungsvorschriften, in: Grottel, B. u. A. (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 11.Auflage, München: 2018, S. 412-750.

Die Autoren:

Christoph Heck, Diplom-Kaufmann, Vorsitzender des ifV-Akademie e.V., Inhaber und Geschäftsführer der CHE-Kommunalberatung in Meerbusch, Wirtschaftsberater und Dozent auf dem Gebiet des NKF. Schwerpunkte: kommunale Jahres- und Gesamtabschlüsse, Jahresabschlussprüfung, IKS-Systeme.

Dr. Ansgar Strätling, Diplom-Volkswirt, Geschäftsführer des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH, Schwerpunkte der Tätigkeit: Verwaltungs- und Haushaltssteuerung, Haushalts- und Rechnungswesen, Controlling und Berichtswesen.

Erstellungsdatum: 1. Juli 2019

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.