

ERLÄUTERUNGEN UND HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN ZUR INVENTUR

INHALTSVERZEICHNIS

Erläuterungen und Handlungsempfehlungen zur Inventur	1
→ Vorbemerkung	3
→ Vorgehensweise bei der Inventur	4
Erfassung	4
Örtliche Regelungen	4
Einzelschritte der Inventur	4
→ Planung	5
→ Bestandsaufnahme	6
→ Bewertung	7

→ Vorbemerkung

In der Beratungs- und Prüfungspraxis begegnen der gpaRW regelmäßig Fragestellungen zur Inventur.

Die vorliegende Ausarbeitung gibt Empfehlungen zur Durchführung der Inventur und zur Bewertung des Vermögens.

Ziel dieser Ausarbeitung ist es, den Mitarbeiter/innen in den Kommunen Hilfestellungen zu geben. Sie will und kann dabei jedoch nicht die Entscheidung im Einzelfall ersetzen.

Im Rahmen von Beratungen unterstützt die gpaNRW auf Wunsch die Kommunen fachlich bei der Planung und Durchführung der Inventur.

Herne, den 01. Oktober 2018

→ Vorgehensweise bei der Inventur

Erfassung

Es sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der Vermögensgegenstände und Schulden im Inventar anzugeben. Diese Vorgaben gelten auch für die alle fünf Jahre durchzuführende körperliche Inventur.

Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur gehört der Grundsatz der Richtigkeit. Nach diesem Grundsatz sind Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände sachlich zutreffend zu erfassen. Hierzu zählen die sachgerechte Identifizierung (Bestimmung der Art), die mengenmäßige Erfassung durch Zählen, Messen oder Wiegen und die zutreffende Bewertung. Um eine Bewertung vornehmen zu können, müssen alle bewertungsrelevanten Sachverhalte erfasst werden.

Örtliche Regelungen

Es gibt keine allgemein gültige Vorgehensweise. Jede Kommune muss individuelle Regelungen zur Inventur durch Inventurrichtlinien, Dienstanweisungen, Inventurrahmenpläne und/oder ggfls. Sonderrichtlinien für einzelne Inventurfelder erlassen (§ 28 Abs. 4 GemHVO NRW). Diese Regelungen sollten sich an den örtlichen Gegebenheiten und der Organisation der Verwaltung orientieren. Diese beinhalten u.a. Regelungen zur Zeit-, Sach- und Personalplanung und den Ablauf der Inventur. Hierbei sollte auch die Qualifikation der Mitarbeiter berücksichtigt werden.

Die örtlichen Regelungen sind bei Veränderungen (z.B. gesetzliche Änderungen) zu aktualisieren.

Einzelschritte der Inventur

Die Inventur gliedert sich in folgende Einzelschritte

1. Planung der Inventur mit Festlegung von Verfahren, Terminen, Zuständigkeiten usw.;
2. Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände, der Schulden mit Aufnahme aller bewertungsrelevanten Sachverhalte und Eintragung der Bestände in die Zähllisten;
3. Übertragung der Bestände in Inventarlisten und Ermittlung der Werte unter Berücksichtigung der bewertungsrelevanten Informationen aus der Aufnahme;
4. Zusammenfassung der einzelnen Inventarlisten zum Inventar.

→ Planung

Für die Inventarisierung sind die Grundsätze ordnungsgemäßer Inventur maßgebend. Bei der Inventarisierung ist die Vollständigkeit, Richtigkeit, Nachprüfbarkeit, Einzelerfassung und -bewertung, sowie Klarheit und Wirtschaftlichkeit zu beachten. Um sicherzustellen, dass diese Grundsätze beachtet werden, ist eine sorgfältige Inventurplanung erforderlich. Die Inventurplanung umfasst die zeitliche und räumliche Planung sowie die Personalplanung.

Die zeitliche Planung umfasst die Festlegung des Inventurstichtags und die Erstellung eines Terminplans, der die einzelnen Termine koordiniert und die dafür verantwortlichen Personen festlegt. Notwendige Regelungen sind:

- Aufstellung eines Jahresplans für eine lückenlose Durchführung der Inventur
- Sicherstellen, dass Bewegungen der Bestände während der Aufnahme sowie bis zum Inventurstichtag ordnungsgemäß erfasst werden, um die richtige Abgrenzung zu gewährleisten,
- Vorbereitung der für die Aufzeichnung der Inventurergebnisse erforderlichen Datenträger

Gegenstand der räumlichen Planung ist, einzelne Inventurbereiche gegeneinander abzugrenzen, um sie dem Aufnahmepersonal gezielt zuzuordnen, z.B. nach Bilanzposten und nach zuständigen Abteilungen.

Durch die Personalplanung werden die Verfügbarkeit und der richtige Einsatz geeigneten Personals sichergestellt. Es bietet sich folgende Einteilung des Personals ein:

- Für jeden Inventurbezirk sollte eine verantwortliche Person bestimmt werden, die das eingesetzte Personal in die einzelnen Aufgaben einweist und die Inventurmaßnahmen dort eigenverantwortlich überwacht.
- Die Teams für die aufzunehmenden Bestände sollten jeweils aus zwei Personen bestehen. Dem Vier-Augen-Prinzip wird durch einem Ansager und einem Aufnehmer entsprochen.
- Es sollte ein Aufnahmeprüfer bestellt werden, der in Stichproben feststellt, ob die Aufnahmearbeiten korrekt durchgeführt werden.

Die mit der Inventur betrauten Personen sollten auch fachlich in der Lage sein, die Aufnahme ordnungsgemäß durchzuführen. Die Anweisungen für das Personal sollten mindestens enthalten:

- Gliederung der Arbeitsbereiche,
- zeitliche Anordnung der Arbeiten,
- Listenbehandlung und Kennzeichnung der Inventurobjekte
- Aufnahmetechnik und Vorgehensweise bei Korrekturen.

→ Bestandsaufnahme

Nach dem Grundsatz der Nachprüfbarkeit gilt, dass alle Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Angabe aller für die Bewertung erforderlichen Bezeichnungen so aufgenommen werden, dass ein sachverständiger Dritter unter Einschaltung des Inventurpersonals die Wertfindung und das Inventar sowie das Vorgehen bei der Inventuraufnahme in angemessener Art und Weise nachvollziehen kann. Insoweit ist eine Dokumentation der Inventurplanung, der Durchführung und des Ergebnisses (=Inventar) unerlässlich.

Insoweit ist die Art der Bestandsaufnahme auch abhängig von dem aufzunehmenden Vermögensgegenstand. Bei der Gebäude- und Straßenbegehung ist die Aufnahme von vorhandenen Schäden und deren Dokumentation von besonderer Bedeutung, da diese je nach Umfang auch größere Auswirkungen auf die Bewertung haben können. Für die Bestandsaufnahme ist ein Aufnahmebogen mit notwendigen Informationen zu jedem Vermögensgegenstand sinnvoll. Dieser muss von dem Aufnahmepersonal, dem Inventurleiter und dem Kontrolleur unterschrieben werden. Ergänzend sollte eine Fotodokumentation der Schäden erfolgen.

→ Bewertung

Alle Vermögensgegenstände sind in der Inventur nach § 28 Abs. 1 GemHVO NRW zu bewerten. Fraglich ist, wie der Wert zu ermitteln ist. Das Niederstwertprinzip ist zu berücksichtigen. Dies besagt, dass der beizulegende Wert für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens anzusetzen ist. Der ermittelte beizulegende Wert wird dem Buchwert zum 31. Dezember des jeweiligen Jahres gegenüber gestellt. Liegt der beizulegende Wert unter dem Buchwert, liegt eine Wertminderung vor. § 35 Abs. 5 GemHVO NRW ist zu berücksichtigen, wonach eine außerplanmäßige Abschreibung bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei einer Wertminderung nur vorzunehmen ist, wenn eine dauernde Wertminderung vorliegt.

Neben der außerplanmäßigen Abschreibung ist auch zu prüfen, ob sich die wirtschaftliche Nutzungsdauer verkürzt hat und der Abschreibungsplan (planmäßige Abschreibung) entsprechend anzupassen ist (§ 35 Abs. 4 Satz 2 GemHVO NRW). Aufgrund des Vorsichtsprinzips ist eine Verkürzung der Nutzungsdauer zwingend im Abschreibungsplan zu berücksichtigen. Die Berichtigung des Abschreibungsplans ist somit auch erforderlich, wenn keine dauerhafte Wertminderung vorliegt (Restbuchwert ist kleiner bzw. gleich beizulegendem Wert), aber festgestellt wird, dass der Vermögensgegenstand die wirtschaftliche Nutzungsdauer dennoch nicht erreicht. Im Ergebnis kann es drei Fallgestaltungen geben

1. außerplanmäßiger Abschreibung ohne Nutzungsdaueranpassung,
2. außerplanmäßige Abschreibung mit Nutzungsdaueranpassung und
3. nur Nutzungsdaueranpassung.

Die Beurteilung welche der drei Fallgestaltungen vorliegt, d.h. ob eine Nutzungsdaueranpassung nötig ist, ist im Einzelfall zu entscheiden. Hierfür kann es keine einheitlichen Kriterien oder Vorgaben geben.

Neben der Verkürzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer kann es auch Fallgestaltungen geben, bei denen eine Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer und damit auch eine Anpassung des Abschreibungsplans erforderlich wird (§ 35 Abs. 4 Satz 1 GemHVO NRW). Auch dies ist im Rahmen der Inventur zu untersuchen. Nur in Ausnahmefällen kommt eine Verlängerung der Nutzungsdauer in Frage. Die gesetzliche Vorschrift schreibt eine Verlängerung der Nutzungsdauer vor, wenn durch eine Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht wurde.

Beizulegender Wert

Der Beck'sche Bilanzkommentar zu § 253 HGB führt zum beizulegenden Wert aus, dass bei abnutzbaren Vermögensgegenständen der Vergleichsmaßstab hinsichtlich des Niederstwertprinzips zunächst der Marktpreis ist. Gibt es keinen Marktpreis für Vermögensgegenstände (z.B. Straßen, Kanäle, kommunalspezifische Gebäude) ist der Wiederbeschaffungszeitwert als Vergleichsmaßstab heranzuziehen. Soweit dieser nicht zu ermitteln ist, ist der Wiederbeschaffungsneuwert abzüglich planmäßiger Abschreibungen anzusetzen.

Insoweit erfolgt die Bewertung in der Folgeinventur mit dem Zeitwert. Grundsätzlich sollte bei der Ermittlung des Zeitwertes die gleiche Bewertungsmethode wie in der Eröffnungsbilanz angewandt werden.

Je nach Vermögensgegenstand wurde schon in der Eröffnungsbilanz unterschiedlich bei der Bewertung vorgegangen, z.B. Sachwertverfahren bzw. Ertragswertverfahren bei den Gebäuden, Schadensklassenmodell bei den Straßen, Wegen, Plätzen. In der Folge ist auch bei der Neubewertung in der Folgeinventur entsprechend unterschiedlich vorzugehen. Nachfolgend wird beispielhaft die Vorgehensweise bei der Gebäudebewertung erläutert.

Gebäude

Soweit die Gebäude nach dem Sachwertverfahren bewertet wurden, ist der beizulegende Wert in der Inventur für diese Gebäude anhand des Sachwertverfahrens zu ermitteln. Unter anderem wird im Sachwertverfahren eine eingetretene Preissteigerung durch Anwendung des Baupreisindex berücksichtigt. Soweit der Baupreisindex seit Eröffnungsbilanz bzw. seit dem Bau des Gebäudes (Neubauten seit EB) angestiegen ist und keine weiteren Schäden vorhanden sind, die zu einer Wertminderung führen, wird der beizulegende Wert über dem Buchwert des Gebäudes liegen. In diesen Fällen ist nicht zwingend eine Neubewertung vorzunehmen. Gleiches gilt, soweit neue Schäden vorliegen, die als Instandhaltungsrückstellung passiviert werden (Hinweis: Voraussetzungen zur Bildung einer Instandhaltungsrückstellung müssen vorliegen). Es ist in der Dokumentation zur Inventur der Nachweis zu hinterlegen, dass der Baupreisindex angestiegen ist.

Wurden die Gebäude in der Eröffnungsbilanz mit dem Ertragswertverfahren bewertet, ist ein Ertragswert analog der Berechnungen bei der Eröffnungsbilanz zu ermitteln. Soweit nachgewiesen werden kann, dass die zu Grunde zu legenden aktualisierten Parameter (wie der Rohertrag, Bewirtschaftungskosten, etc.) nicht zu einem reduzierten Ertragswert führen, ist dies zu dokumentieren. In diesem Fall kann auf die tatsächliche Durchführung der Berechnung verzichtet werden.