

Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung

**Grundsätze für das „Neue Kommunale
Finanzmanagement“ (NKF)**

Von

Prof. Dr. Mark Fudalla

WP/StB Martin Tölle

Christian Wöste

4., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 15789 1](http://ESV.info/9783503157891)

1. Auflage 2007
2. Auflage 2008
3. Auflage 2011
4. Auflage 2017

ISBN 978 3 503 15789 1

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2017

www.ESV.info

Druck und buchbinderische Weiterverarbeitung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort zur 4. Auflage

Die vorliegende 4. Auflage ist das Ergebnis einer gründlichen Überarbeitung. Die Struktur des Buches wurde im Wesentlichen beibehalten. Im Rahmen dessen haben wir uns aber bemüht, die Inhalte stringenter zu gliedern. Die heute nicht mehr so relevanten Ausführungen zu den Besonderheiten der erstmaligen Eröffnungsbilanzierung wurden weitgehend weggelassen. Dafür konnten andere Abschnitte, die bislang etwas skizzenhaft erschienen, ausgebaut werden, ohne dass sich der Gesamtumfang des Buches erweitert hätte.

Unser Dank gilt Frau Janett Gutsche und insbesondere Frau Elke Franke für die Unterstützung bei der Endredaktion des Manuskripts. Außerdem bedanken wir uns bei Herrn Christoph Landgraf, der uns als Lektor hilfreich zur Seite gestanden hat. Ferner gilt unser Dank den Kolleginnen und Kollegen, die das Manuskript einer kritischen Durchsicht unterzogen haben. Verbliebene Fehler gehen natürlich vollständig zu unseren Lasten.

Köln, im März 2017

Mark Fudalla
Martin Tölle
Christian Wöste

Vorwort zur 1. Auflage

Der Reformprozess zur Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung in den Kommunalverwaltungen schreitet bundesweit voran: Die ersten Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse von Gemeinden liegen bereits vor; viele Gemeinden befinden sich in der „heißen“ Phase der Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik.

Vor diesem Hintergrund gewinnen Fragen der Bilanzierung und des Jahresabschlusses immer mehr an Bedeutung: Gesetze und Verordnungen bedürfen der Auslegung, teils auch der Ergänzung und Konkretisierung durch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Der Rückgriff auf handelsrechtliche Literatur ist indes nicht immer hilfreich. Er kann sogar Fallstricke bergen, wenn die Besonderheiten des Gemeindehaushaltsrechts nicht berücksichtigt werden.

Nordrhein-Westfalen hat 2004 mit der Verabschiedung des Gesetzes zum Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) eine Vorreiterrolle unter den Bundesländern bei der Einführung der Doppik übernommen. Das vorliegende Lehrbuch greift diese Regelungen auf und verbindet sie mit dem handelsrechtlichen Referenzmodell zu einer geschlossenen Gesamtdarstellung der Bilanzierung und des Jahresabschlusses für Kommunen. Zusätzlich werden der Gesamtabschluss und Fragen der Jahresabschlussanalyse behandelt. Die Autoren hoffen so, einem breiten Leserkreis aus Verwaltungspraktikern, Politikern und anderen Jahresabschlussadressaten den Umgang mit dem neuen Gemeindehaushaltsrecht zu erleichtern.

Unser besonderer Dank gilt unserer Kollegin, Frau Julia Nowacki, für ihre kritischen Hinweise und ihre unermüdliche Unterstützung bei der Endredaktion des Manuskripts. Außerdem bedanken wir uns bei Frau Birte Schumann, die als Lektorin die Entstehung des Buches hilfreich begleitet hat. Ferner gilt unser Dank den Kolleginnen und Kollegen, die das Manuskript einer kritischen Durchsicht unterzogen haben.

Köln, im Juni 2007

Mark Fudalla
Martin Tölle
Christian Wöste
Manfred zur Mühlen

Inhaltsübersicht

1	Einführung	19
2	Grundlagen der Bilanzierung im NKF.....	31
3	Bilanzierung des Anlagevermögens	69
4	Bilanzierung des Umlaufvermögens	93
5	Bilanzierung der Passiva.....	103
6	Rechnungsabgrenzung	131
7	Besondere Bilanzierungsfälle.....	141
8	Ergebnisrechnung.....	157
9	Finanzrechnung	165
10	Anhang und Lagebericht	177
11	Gesamtabschluss	187
12	Bilanzpolitik und Jahresabschlussanalyse	219
	Übungsaufgaben.....	253
	Lösungshinweise	263
	Anlagen	283
	Literaturverzeichnis.....	365
	Stichwortverzeichnis	369

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 4. Auflage	5
Vorwort zur 1. Auflage	6
Inhaltsübersicht	7
Inhaltsverzeichnis	9
Abbildungsverzeichnis	13
Tabellenverzeichnis	14
Abkürzungsverzeichnis	15
1 Einführung	19
1.1 Inhalte und Zwecke Jahresabschlusses	19
1.2 Rechenwerke des Jahresabschlusses im Überblick	22
1.2.1 Bilanz	22
1.2.2 Ergebnisrechnung	24
1.2.3 Finanzrechnung	26
1.2.4 Systemzusammenhänge im Drei-Komponenten-System	27
2 Grundlagen der Bilanzierung im NKF	31
2.1 Das Handelsrecht als Referenzsystem	31
2.2 Exkurs: Kleiner Wegweiser durch das Handelsrecht	32
2.3 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	33
2.4 Rahmengrundsätze der Bilanzierung	37
2.5 Ansatzgrundsätze und -vorschriften	38
2.5.1 Einführung	38
2.5.2 Aktivierungsgrundsatz	39
2.5.3 Abweichende Aktivierungsvorschriften	41
2.5.4 Passivierungsgrundsatz	41
2.6 Ausweisgrundsätze und -vorschriften	43
2.7 Allgemeine Bewertungsanforderungen nach § 32 (1) GemHVO	46
2.8 Die Bewertungsgrundsätze im Einzelnen	48
2.8.1 Grundsatz der Bilanzidentität	48
2.8.2 Grundsatz der Einzelbewertung	48
2.8.3 Das Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip und das Prinzip der Wertaufhellung	49
2.8.4 Prinzip der Periodenabgrenzung	51
2.8.5 Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	52
2.9 Anschaffungs- und Herstellungskosten	53
2.9.1 Anschaffungskosten	53
2.9.2 Herstellungskosten	56
2.10 Abschreibungen	58
2.10.1 Planmäßige Abschreibungen	58

2.10.2	Außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Zuschreibungen	63
2.10.3	Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens	64
2.11	Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen	65
2.12	Bewertungsvereinfachungsverfahren im Rahmen der Inventur	65
3	Bilanzierung des Anlagevermögens.....	69
3.1	Abgrenzung und Ausweis	69
3.2	Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände	70
3.2.1	Abgrenzung	70
3.2.2	Ansatz und Bewertung	71
3.3	Bilanzierung des Sachanlagevermögens	72
3.3.1	Abgrenzung und Ausweis	72
3.3.2	Die Posten im Einzelnen	73
3.3.3	Allgemeine Bewertungsregeln	78
3.3.4	Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 35 (6) GemHVO	80
3.3.5	Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten	80
3.3.6	Neubestimmung der Restnutzungsdauer	82
3.3.7	Geringwertige Vermögensgegenstände	83
3.4	Bilanzierung des Finanzanlagevermögens	84
3.4.1	Ansatz und Ausweis	84
3.4.2	Bewertung	86
3.4.3	Exkurs: Bewertung von Finanzlagen in der erstmaligen Eröffnungsbilanz	88
4	Bilanzierung des Umlaufvermögens.....	93
4.1	Abgrenzung und Ausweis	93
4.2	Bilanzierung der Vorräte	93
4.2.1	Die Posten im Einzelnen	94
4.2.2	Bewertung	94
4.3	Bilanzierung der Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände	96
4.3.1	Ansatz und Ausweis	96
4.3.2	Bewertung	98
4.4	Bilanzierung der Wertpapiere des Umlaufvermögens	100
4.5	Bilanzierung der liquiden Mittel	100
5	Bilanzierung der Passiva	103
5.1	Eigenkapital	103
5.1.1	Grundlagen	103
5.1.2	Allgemeine Rücklage	105
5.1.3	Sonderrücklage	107

5.1.4	Ausgleichsrücklage	108
5.1.5	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	109
5.1.6	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	109
5.2	Sonderposten	110
5.3	Rückstellungen	112
5.3.1	Grundlagen	112
5.3.2	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	114
5.3.3	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren	121
5.3.4	Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen	123
5.3.5	Anhangangaben zu Rückstellungen	125
5.4	Verbindlichkeiten	125
5.4.1	Allgemeine Regeln der Bilanzierung	125
5.4.2	Ausweis im Einzelnen	127
6	Rechnungsabgrenzung	131
6.1	Arten der Rechnungsabgrenzung	131
6.2	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	133
6.3	Passive Rechnungsabgrenzung	136
6.4	Antizipative Rechnungsabgrenzung	137
7	Besondere Bilanzierungsfälle.....	141
7.1	Geleistete Zuwendungen	141
7.2	Leasinggeschäfte	144
7.3	Zinsderivate	149
8	Ergebnisrechnung.....	157
8.1	Haushaltsrechtliche Bestimmungen und Funktion	157
8.2	Ausweis im Einzelnen	160
8.3	Teilergebnisrechnungen	163
9	Finanzrechnung	165
9.1	Haushaltsrechtliche Bestimmungen und Funktion	165
9.2	Darstellung und Ermittlung	167
9.3	Ausweis im Einzelnen	171
9.4	Grundzusammenhänge der Mittelherkunft und -verwendung.....	174
9.5	Teilfinanzrechnungen	175
10	Anhang und Lagebericht	177
10.1	Anhang.....	177
10.1.1	Funktion und Informationspflichten	177
10.1.2	Beizufügende Unterlagen	181

10.2	Lagebericht.....	182
10.2.1	Funktion und Inhalt.....	182
10.2.2	Grundsätze der Lageberichterstattung	185
11	Gesamtabschluss	187
11.1	Einführung	187
11.2	Aufstellungspflicht, Bestätigung und Prüfung.....	188
11.3	Konsolidierungskreis und -methoden	188
11.4	Vollkonsolidierung.....	191
11.4.1	Grundsätze und Arbeitsschritte.....	191
11.4.2	Kapitalkonsolidierung.....	193
11.4.3	Zwischenergebniseliminierung	201
11.4.4	Schuldenkonsolidierung.....	204
11.4.5	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	206
11.5	Equity-Methode	209
11.6	Gesamtanhang.....	213
11.7	Gesamtlagebericht.....	215
11.8	Beteiligungsbericht	216
12	Bilanzpolitik und Jahresabschlussanalyse.....	219
12.1	Bilanzpolitik.....	219
12.1.1	Grundlagen.....	219
12.1.2	Ansatz- und Bewertungswahlrechte	220
12.1.3	Nutzung von Ermessensspielräumen	221
12.1.4	Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen	222
12.2	Jahresabschlussanalyse	223
12.2.1	Ziele und Grundlagen der Jahresabschlussanalyse.....	223
12.2.2	Finanzlage	226
12.2.3	Ertragslage	238
12.2.4	Interkommunale Vergleiche.....	247
12.2.5	Plan-Ist-Abweichungsanalyse.....	248
12.2.6	Analyse der Produktbereiche	249
12.2.7	Rating	250
12.2.8	Grenzen der Jahresabschlussanalyse.....	251
	Übungsaufgaben	253
	Lösungshinweise	263
	Anlagen	283
	Literaturverzeichnis	365
	Stichwortverzeichnis.....	369

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Rechenschaftsbeziehungen	20
Abbildung 2:	Bilanzaufbau	23
Abbildung 3:	Drei-Komponenten-System	27
Abbildung 4:	Aufbau des Handelsgesetzbuchs.....	33
Abbildung 5:	Ablauf von Bilanzierungsentscheidungen	39
Abbildung 6:	Anschaffungskosten	54
Abbildung 7:	Pflicht- und Wahlbestandteile der Herstellungskosten	56
Abbildung 8:	Festwert.....	67
Abbildung 9:	Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand	81
Abbildung 10:	Eigenkapital als Restgröße.....	103
Abbildung 11:	Bilanzielle Überschuldung	110
Abbildung 12:	Bruttoprinzip bei Investitionszuwendungen	111
Abbildung 13:	Beispiel: Teilwert einer Pensionsanwartschaft	119
Abbildung 14:	Arten der Rechnungsabgrenzung	132
Abbildung 15:	Aktive Rechnungsabgrenzung	133
Abbildung 16:	Passive Rechnungsabgrenzung	136
Abbildung 17:	Antizipative Rechnungsabgrenzung	137
Abbildung 18:	Bilanzierung geleisteter Zuwendungen.....	143
Abbildung 19:	Darstellung und Ermittlung der Kapitalflussrechnung	170
Abbildung 20:	Gesamtgemeinde.....	189
Abbildung 21:	Schritte einer Vollkonsolidierung	192
Abbildung 22:	Kennzahlenarten.....	225
Abbildung 23:	Vergleichsrechnungen.....	225
Abbildung 24:	Kennzahlen zur Finanz- und Ertragslage.....	226

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Aufbau der Ergebnisrechnung	25
Tabelle 2:	Zusätzliche Posten der Teilergebnisrechnung.....	26
Tabelle 3:	Aufbau der Finanzrechnung	27
Tabelle 4:	Lineare Abschreibung	61
Tabelle 5:	Abschreibung nach Leistungseinheiten.....	63
Tabelle 6:	Posten der Ergebnisrechnung	160
Tabelle 7:	Cashflow aus laufender Verwaltungstätigkeit bei indirekter Darstellung.....	168
Tabelle 8:	Posten der Finanzrechnung	172
Tabelle 9:	Konsolidierungsmethoden nach Kapitalbeteiligung der Gemeinde.....	191
Tabelle 10:	Beispiel zur Konsolidierung nach der Neubewertungsmethode	198
Tabelle 11:	Beispiele zu eliminierender Schuldverhältnisse.....	204