

ESV

Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung

Grundsätze für das
„Neue Kommunale Finanzmanagement“ (NKF)

Von

Prof. Dr. Mark Fudalla

WP/StB **Martin Töle**

Christian Wöste

WP/StB **Manfred zur Mühlen**

3., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 12910 2](http://ESV.info/978_3_503_12910_2)

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

ISBN 978 3 503 12910 2

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.KG, Berlin 2011
www.ESV.info

Druck und Weiterverarbeitung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort zur 3. Auflage

Die vorliegende 3. Auflage ist abgestimmt auf die nunmehr ebenfalls 3. Auflage der vom Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen herausgegebenen Handreichung für Kommunen zum Neuen Kommunalen Finanzmanagement. Außerdem berücksichtigt sie die Änderungen im Handelsbilanzrecht, die mit dem am 29. Mai 2009 in Kraft getreten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wirksam geworden sind. Auch manch andere Unstimmigkeit, auf die wir bei der Durchsicht gestoßen sind, konnten wir hoffentlich beseitigen.

Unser besonderer Dank gilt Frau Lisa Höche für die Unterstützung bei der Endredaktion des Manuskripts. Außerdem bedanken wir uns bei Frau Birte Schumann, die uns als Lektorin auch bei der Erstellung der 3. Auflage 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 Oktober 2010

Mark Fudalla
Martin Tölle
Christian Wöste
Manfred zur Mühlen

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.....	21
2	Grundlagen der Bilanzierung	49
3	Bilanzierung der Aktiva	81
4	Bilanzierung der Passiva	147
5	Ergebnisrechnung	179
6	Finanzrechnung.....	187
7	Anhang	199
8	Lagebericht	205
9	Gesamtabschluss	211
10	Bilanzpolitik und Jahresabschlussanalyse.....	245
11	Übungsaufgaben	281
12	Lösungshinweise.....	295
13	Anlagen.....	317
14	Literaturverzeichnis.....	401
15	Stichwortverzeichnis.....	404

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 3. Auflage	5
Vorwort zur 1. Auflage	6
Inhaltsübersicht	7
Inhaltsverzeichnis	9
Abbildungsverzeichnis	14
Tabellenverzeichnis	16
Abkürzungsverzeichnis	17
1 Einführung	21
1.1 Aufstellung, Prüfung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses	21
1.2 Rechenwerke des Jahresabschlusses im Überblick	22
1.2.1 Bilanz	22
1.2.2 Ergebnisrechnung	25
1.2.3 Finanzrechnung	26
1.2.4 Systemzusammenhänge im Drei-Komponenten-System	27
1.3 Das handelsrechtliche Referenzsystem	29
1.3.1 Überblick	29
1.3.2 Kleiner Wegweiser durch das Handelsrecht	30
1.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	32
1.4.1 Vorbemerkungen	32
1.4.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Jahresabschluss	36
1.4.2.1 Überblick	36
1.4.2.2 Rahmengrundsätze	36
1.4.2.3 Abgrenzungsgrundsätze	37
1.4.2.4 Ergänzende Grundsätze	39
1.5 Zwecke des kommunalen Jahresabschlusses	40
1.5.1 Rechenschaft	40
1.5.1.1 Vorbemerkung	40
1.5.1.2 Inhalte der Rechenschaft	40
1.5.1.3 Rechenschaftsbeziehungen	44
1.5.2 Kapitalerhaltung	46
2 Grundlagen der Bilanzierung	49
2.1 Ansatzgrundsätze und -vorschriften	49
2.1.1 Überblick	49
2.1.2 Aktivierungsgrundsatz	51
2.1.3 Abweichende Aktivierungsvorschriften	52
2.1.4 Passivierungsgrundsatz	53

2.2	Ausweisgrundsätze und -vorschriften	55
2.2.1	Einschlägige Vorschriften des Handels- und Gemeindehaushaltsrechts.....	55
2.2.2	Bilanzgliederung.....	56
2.3	Bewertungsgrundsätze und -vorschriften	58
2.3.1	Überblick	58
2.3.2	Allgemeine Bewertungsanforderungen	59
2.3.3	Anschaffungs- und Herstellungskosten	63
2.3.3.1	Anschaffungskosten	63
2.3.3.2	Herstellungskosten	65
2.3.4	Abschreibungen	67
2.3.4.1	Planmäßige Abschreibungen	68
2.3.4.2	Außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Zuschreibungen	73
2.3.4.3	Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens	75
2.3.5	Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen	76
2.3.6	Bewertungsvereinfachungsverfahren im Rahmen der Inventur	77
3	Bilanzierung der Aktiva.....	81
3.1	Abgrenzung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen.....	81
3.2	Ausweis des Anlagevermögens	82
3.3	Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände	83
3.3.1	Abgrenzung	83
3.3.2	Ansatz und Bewertung	84
3.4	Bilanzierung des Sachanlagevermögens	86
3.4.1	Überblick	86
3.4.2	Ausweis einzelner Posten	86
3.4.3	Bewertung.....	91
3.4.3.1	Überblick.....	91
3.4.3.2	Geringwertige Vermögensgegenstände.....	91
3.4.3.3	Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 35 (6) GemHVO	92
3.4.3.4	Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten	93
3.4.3.5	Neubestimmung der Restnutzungsdauer	95
3.5	Bilanzierung von Leasinggeschäften.....	96
3.6	Bilanzierung des Finanzanlagevermögens	99
3.6.1	Ansatz und Ausweis	99
3.6.2	Bewertung.....	102
3.7	Umlaufvermögen.....	104
3.7.1	Definition des Umlaufvermögens und Gliederung.....	104
3.7.2	Bilanzierung der Vorräte	105
3.7.2.1	Ansatz und Ausweis	105

3.7.2.2	Bewertung.....	106
3.7.3	Bilanzierung der Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände	107
3.7.3.1	Ansatz und Ausweis.....	107
3.7.3.2	Bewertung.....	109
3.7.4	Bilanzierung der Wertpapiere des Umlaufvermögens	111
3.7.5	Bilanzierung der liquiden Mittel	112
3.7.6	Finanzinstrumente	112
3.8	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	116
3.8.1	Transitorische Rechnungsabgrenzung nach § 42 (1) GemHVO.....	116
3.8.2	Weitere Erläuterungen zur Rechnungsabgrenzung.....	118
3.9	Bilanzierung geleisteter Zuwendungen.....	119
3.10	Besonderheiten der Eröffnungsbilanzierung.....	122
3.10.1	Überblick.....	122
3.10.2	Vorsichtig geschätzter Zeitwert	124
3.10.3	Bewertung von unbebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten.....	127
3.10.4	Bewertung von bebauten Grundstücken und grundstücksgleiche Rechten.....	128
3.10.5	Ausweis und Bewertung von Straßen	133
3.10.6	Bewertung von Anteilen an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen nach § 55 (6) S. 1 GemHVO	136
3.10.7	Bewertungswahlrecht für bestimmte Finanzanlagen nach § 55 (6) S. 2 GemHVO	136
3.10.8	Bewertung der übrigen Beteiligungen nach § 55 (6) S. 3 GemHVO.....	137
3.10.9	Bewertung von Wertpapieren des Anlagevermögens	138
3.10.10	Bilanzierung von Sparkassen	138
3.10.11	Bilanzierung von Mitgliedschaften an Zweckverbänden.....	139
3.10.12	Sonderposten für Zuwendungen	142
3.10.13	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen.....	143
4	Bilanzierung der Passiva	147
4.1	Eigenkapital.....	147
4.1.1	Grundlagen.....	147
4.1.2	Allgemeine Rücklage.....	149
4.1.3	Sonderrücklage.....	151
4.1.4	Ausgleichsrücklage	153
4.1.5	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag.....	153
4.1.6	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag.....	154
4.2	Sonderposten	155
4.3	Rückstellungen.....	157
4.3.1	Grundlagen.....	157
4.3.2	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.....	160

4.3.2.1	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Allgemeinen	160
4.3.2.2	Pensionsrückstellungen	162
4.3.2.3	Rückstellung für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien	166
4.3.3	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren	167
4.3.4	Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen	169
4.3.5	Anhangangaben zu Rückstellungen	170
4.4	Verbindlichkeiten	171
4.4.1	Überblick	171
4.4.2	Ausweis im Einzelnen	173
4.5	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	175
5	Ergebnisrechnung	179
5.1	Haushaltsrechtliche Bestimmungen und Funktion	179
5.2	Ausweis im Einzelnen	182
5.3	Teilergebnisrechnungen	185
6	Finanzrechnung	187
6.1	Haushaltsrechtliche Bestimmungen und Funktion	187
6.2	Darstellung und Ermittlung	189
6.3	Ausweis im Einzelnen	193
6.4	Grundzusammenhänge der Mittelherkunft und -verwendung	195
6.5	Teilfinanzrechnungen	197
7	Anhang	199
7.1	Funktion und Informationspflichten	199
7.2	Beizufügende Unterlagen	203
8	Lagebericht	205
8.1	Funktion und Inhalt	205
8.2	Grundsätze der Lageberichterstattung	208
9	Gesamtabschluss	211
9.1	Bedeutung des Gesamtabschlusses	211
9.2	Aufstellungspflicht, Bestätigung und Prüfung	212
9.3	Konsolidierungskreis	213
9.4	Konsolidierungsgrundsätze	215
9.5	Vollkonsolidierung	216
9.5.1	Grundsätze der Vollkonsolidierung	216
9.5.2	Kapitalkonsolidierung	217

9.5.3	Zwischenergebniseliminierung	226
9.5.4	Schuldenkonsolidierung	228
9.5.5	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	231
9.5.6	Latente Steuern im Gesamtabschluss	234
9.6	Equity-Methode	235
9.7	Gesamtanhang	239
9.8	Gesamtlagebericht	240
9.9	Beteiligungsbericht	242
10	Bilanzpolitik und Jahresabschlussanalyse	245
10.1	Bilanzpolitik	245
10.1.1	Grundlagen	245
10.1.2	Ansatz- und Bewertungswahlrechte	246
10.1.3	Nutzung von Ermessensspielräumen	247
10.1.4	Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen	248
10.2	Jahresabschlussanalyse	249
10.2.1	Ziele und Grundlagen der Jahresabschlussanalyse	249
10.2.2	Finanzlage	252
	10.2.2.1 Überblick	252
	10.2.2.2 Investitionsanalyse	253
	10.2.2.3 Finanzierungsanalyse	256
	10.2.2.4 Analyse der horizontalen Bilanzstruktur	258
	10.2.2.5 Analyse der Zahlungsströme	262
10.2.3	Ertragslage	264
	10.2.3.1 Erfolgsquellenanalyse	265
	10.2.3.2 Analyse der Ertrags- und Aufwandsstruktur	267
	10.2.3.3 Beziehungszahlen	268
10.2.4	Interkommunale Vergleiche	273
10.2.5	Plan-Ist-Abweichungsanalyse	275
10.2.6	Analyse der Produktbereiche	275
10.2.7	Rating	277
10.2.8	Grenzen der Jahresabschlussanalyse	277
11	Übungsaufgaben	281
12	Lösungshinweise	295
13	Anlagen	317
14	Literaturverzeichnis	401
15	Stichwortverzeichnis	405