

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung

Grundsätze für das
„Neue Kommunale Finanzmanagement“ (NKF)

Von

Dipl.-Volksw. **Dr. Mark Fudalla**, MBA

WP/StB Dipl.-Volksw. **Martin Tölle**

Dipl.-Kfm. (FH) **Christian Wöste**, MPA

WP/StB Dipl.-Kfm. **Manfred zur Mühlen**

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 10307 2](http://ESV.info/978_3_503_10307_2)

ISBN 978 3 503 10307 2

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2007

www.ESV.info

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort

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	23
2	Grundlagen der Bilanzierung	49
3	Bilanzierung der Aktiva	83
4	Bilanzierung der Passiva	153
5	Ergebnisrechnung	183
6	Finanzrechnung	191
7	Anhang	203
8	Lagebericht	209
9	Gesamtabschluss	215
10	Bilanzpolitik und Jahresabschlussanalyse	247
	Übungsaufgaben	281
	Lösungshinweise	293
	Anlagen	309
	Literaturverzeichnis	381
	Stichwortverzeichnis	385

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsübersicht	7
Inhaltsverzeichnis	9
Abbildungsverzeichnis	16
Tabellenverzeichnis	18
Abkürzungsverzeichnis	19
1 Einführung	23
1.1 Aufstellung, Prüfung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses	23
1.2 Rechenwerke des Jahresabschlusses im Überblick	24
1.2.1 Bilanz	24
1.2.2 Ergebnisrechnung	27
1.2.3 Finanzrechnung	28
1.2.4 Systemzusammenhänge im Drei-Komponenten-System	29
1.3 Das handelsrechtliche Referenzsystem	31
1.3.1 Überblick	31
1.3.2 Kleiner Wegweiser durch das Handelsrecht	32
1.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	34
1.4.1 Vorbemerkungen	34
1.4.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Jahresabschluss	37
1.4.2.1 Überblick	37
1.4.2.2 Rahmengrundsätze	38
1.4.2.3 Abgrenzungsgrundsätze	39
1.4.2.4 Ergänzende Grundsätze	40
1.5 Zwecke des kommunalen Jahresabschlusses	41

1.5.1	Rechenschaft	41
1.5.1.1	Vorbemerkung	41
1.5.1.2	Inhalte der Rechenschaft	42
1.5.1.3	Rechenschaftsbeziehungen	46
1.5.2	Kapitalerhaltung	48
2	Grundlagen der Bilanzierung	49
2.1	Ansatzgrundsätze und -vorschriften	49
2.1.1	Überblick	49
2.1.2	Aktivierungsgrundsatz	50
2.1.3	Abweichende Aktivierungsvorschriften	53
2.1.4	Passivierungsgrundsatz	54
2.1.5	Abweichende Passivierungsvorschriften	55
2.2	Ausweisgrundsätze und -vorschriften	56
2.2.1	Einschlägige Vorschriften des Handels- und Gemeindehaushaltsrechts	56
2.2.2	Bilanzgliederung	57
2.3	Bewertungsgrundsätze und -vorschriften	59
2.3.1	Überblick	59
2.3.2	Allgemeine Bewertungsanforderungen	60
2.3.3	Anschaffungs- und Herstellungskosten	64
2.3.3.1	Anschaffungskosten	64
2.3.3.2	Herstellungskosten	67
2.3.3.3	Exkurs: Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht	69
2.3.4	Abschreibungen	70
2.3.4.1	Planmäßige Abschreibungen	71
2.3.4.2	Außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Zuschreibungen	77
2.3.4.3	Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens	79
2.3.5	Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen	79
2.3.6	Bewertungsvereinfachungsverfahren im Rahmen der Inventur	80

3	Bilanzierung der Aktiva	83
3.1	Abgrenzung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen	83
3.2	Ausweis des Anlagevermögens	84
3.3	Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände	85
3.3.1	Abgrenzung	85
3.3.2	Ansatz und Bewertung	87
3.4	Bilanzierung des Sachanlagevermögens	88
3.4.1	Überblick	88
3.4.2	Ausweis einzelner Posten	88
3.4.3	Bewertung	93
3.4.3.1	Überblick	93
3.4.3.2	Geringwertige Vermögensgegenstände	93
3.4.3.3	Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 35 (6) GemHVO	95
3.4.3.4	Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten	95
3.4.3.5	Neubestimmung der Restnutzungsdauer	97
3.5	Bilanzierung von Leasinggeschäften	98
3.6	Bilanzierung des Finanzanlagevermögens	101
3.6.1	Ansatz und Ausweis	101
3.6.2	Bewertung	103
3.7	Umlaufvermögen	106
3.7.1	Definition des Umlaufvermögens und Gliederung	106
3.7.2	Bilanzierung der Vorräte	107
3.7.2.1	Ansatz und Ausweis	107
3.7.2.2	Bewertung	108
3.7.3	Bilanzierung der Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände	109
3.7.3.1	Ansatz und Ausweis	109
3.7.3.2	Bewertung	111
3.7.4	Bilanzierung der Wertpapiere des Umlaufvermögens	113
3.7.5	Bilanzierung der liquiden Mittel	114
3.7.6	Finanzinstrumente	114
3.8	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	117

3.8.1	Transitorische Rechnungsabgrenzung nach § 42 (1) GemHVO	117
3.8.2	Weitere Erläuterungen zur Rechnungsabgrenzung	120
3.9	Bilanzierung geleisteter Zuwendungen	121
3.10	Besonderheiten der Eröffnungsbilanzierung	124
3.10.1	Überblick	124
3.10.2	Vorsichtig geschätzter Zeitwert	126
3.10.3	Bewertung von unbebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	129
3.10.4	Bewertung von bebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	130
3.10.5	Ausweis und Bewertung von Straßen	135
3.10.6	Bewertung von Anteilen an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen nach § 55 (6) S. 1 GemHVO	139
3.10.7	Bewertungswahlrecht für bestimmte Finanzanlagen nach § 55 (6) S. 2 GemHVO	139
3.10.8	Bewertung der übrigen Beteiligungen nach § 55 (6) S. 3 GemHVO	140
3.10.9	Bewertung von Wertpapieren des Anlagevermögens	141
3.10.10	Bilanzierung von Sparkassen	142
3.10.11	Bilanzierung von Mitgliedschaften an Zweckverbänden	145
3.10.12	Sonderposten für Zuwendungen	148
3.10.13	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen	149
4	Bilanzierung der Passiva	153
4.1	Eigenkapital	153
4.1.1	Grundlagen	153
4.1.2	Allgemeine Rücklage	155
4.1.3	Sonderrücklage	158
4.1.4	Ausgleichsrücklage	159
4.1.5	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	159
4.1.6	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	160
4.2	Sonderposten	161

4.3	Rückstellungen	164
4.3.1	Grundlagen	164
4.3.2	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	166
4.3.2.1	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Allgemeinen	166
4.3.2.2	Pensionsrückstellungen	168
4.3.2.3	Rückstellung für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien	172
4.3.3	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren	173
4.3.4	Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen	175
4.3.5	Anhangangaben zu Rückstellungen	176
4.4	Verbindlichkeiten	177
4.4.1	Überblick	177
4.4.2	Ausweis im Einzelnen	179
4.5	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	181
5	Ergebnisrechnung	183
5.1	Haushaltsrechtliche Bestimmungen und Funktion	183
5.2	Ausweis im Einzelnen	185
5.3	Teilergebnisrechnungen	188
6	Finanzrechnung	191
6.1	Haushaltsrechtliche Bestimmungen und Funktion	191
6.2	Darstellung und Ermittlung	193
6.3	Ausweis im Einzelnen	197
6.4	Grundzusammenhänge der Mittelherkunft und -verwendung	199
6.5	Teilfinanzrechnungen	200
7	Anhang	203
7.1	Funktion und Informationspflichten	203
7.2	Beizufügende Unterlagen	207

8	Lagebericht	209
8.1	Funktion und Inhalt	209
8.2	Grundsätze der Lageberichterstattung	212
9	Gesamtabschluss	215
9.1	Bedeutung des Gesamtabschlusses	215
9.2	Aufstellungspflicht, Bestätigung und Prüfung	216
9.3	Konsolidierungskreis	216
9.4	Konsolidierungsgrundsätze	219
9.5	Vollkonsolidierung	220
9.5.1	Grundsätze der Vollkonsolidierung	220
9.5.2	Kapitalkonsolidierung	221
9.5.3	Zwischenergebniseliminierung	230
9.5.4	Schuldenkonsolidierung	232
9.5.5	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	235
9.5.6	Latente Steuern im Gesamtabschluss	237
9.6	Equity-Methode	238
9.7	Gesamtanhang	242
9.8	Gesamtlagebericht	244
9.9	Beteiligungsbericht	245
10	Bilanzpolitik und Jahresabschlussanalyse	247
10.1	Bilanzpolitik	247
10.1.1	Grundlagen	247
10.1.2	Ansatz- und Bewertungswahlrechte	248
10.1.3	Nutzung von Ermessensspielräumen	249
10.1.4	Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen	250
10.2	Jahresabschlussanalyse	251
10.2.1	Ziele und Grundlagen der Jahresabschlussanalyse	251
10.2.2	Finanzlage	255
10.2.2.1	Überblick	255
10.2.2.2	Investitionsanalyse	255
10.2.2.3	Analyse der Kapitalstruktur	258
10.2.2.4	Analyse der horizontalen Bilanzstruktur	260

10.2.2.5	Analyse der Zahlungsströme	263
10.2.3	Ertragslage	266
10.2.3.1	Erfolgsquellenanalyse	267
10.2.3.2	Analyse der Ertrags- und Aufwandsstruktur	268
10.2.3.3	Beziehungszahlen und spezielle Mittelwerte	270
10.2.4	Interkommunale Vergleiche	274
10.2.5	Plan-Ist-Abweichungsanalyse	275
10.2.6	Analyse der Produktbereiche	276
10.2.7	Rating	277
10.2.8	Grenzen der Jahresabschlussanalyse	278
	Übungsaufgaben	281
	Lösungshinweise	293
	Anlagen	309
	Literaturverzeichnis	381
	Stichwortverzeichnis	385