



# Öffentliches Rechnungs- und Prüfungswesen – Band 1

Doppelte Buchführung,  
Jahresabschluss und  
Neues Kommunales  
Finanzmanagement

Von  
Herbert K. Heidler

2., 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 19449 0](http://ESV.info/9783503194490)

1. Auflage 2018

2. Auflage 2020

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 19449 0

eBook: ISBN 978 3 503 19450 6

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: docupoint, Barleben

## Vorwort

Die Bände „Öffentliches Rechnungs- und Prüfungswesen“ richten sich an **Beschäftigte**, die in den Bereichen **Finanz-, Rechnungs- und Prüfungswesen sowie im Controlling** tätig sind, aber auch an Mandatsträger, Studierende an Universitäten und Fachhochschulen, Teilnehmer in Aus- und Fortbildungskursen und zur Vorbereitung auf **Finanz- und Bilanzbuchhalterprüfungen** im öffentlichen Bereich. Die Inhalte sind überwiegend bundesweit für die staatliche und kommunale Doppik einsetzbar. Gemäß den Standards für die staatliche Doppik sind die Regelungen des Dritten Buches Handelsgesetzbuch (HGB) anzuwenden. Nur an wenigen Stellen der Standards wurden Abweichungen vorgenommen, um den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte gerecht zu werden.

In Teil A des ersten Bandes wird die Buchführung, die Bilanzierung, die Bewertung und der Jahresabschluss behandelt. Die gesetzlichen Grundlagen beziehen sich hier auf das Handelsgesetzbuch mit Verweisen zur staatlichen Doppik und zu wesentlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften für Kommunen, wobei in erster Linie auf die Rechtsvorschriften in NRW verwiesen wird. Verweise auf alle geltenden kommunalen Vorschriften zum öffentlichen Rechnungswesen wären nicht praktikabel und sind deshalb auch nicht Anspruch dieses Lehrbuches. Teil B bezieht sich primär auf die Inhalte zum „Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF)“. Die Ausführungen sind auch in den anderen Bundesländern trotz geringfügig anderer Regelungen und Begrifflichkeiten anwendbar. Die Inhalte der Kapitel A.1–A.6, A.8 sowie B.1–B.2.3 sollten unabhängig der unterschiedlichen kommunalen gesetzlichen Grundlagen zum Grundwissen aller Beschäftigten gehören. Sie ermöglichen einen guten Einstieg für all diejenigen, die sich in die Themen neu einarbeiten möchten.

In der Aus- und Fortbildung werden häufig nur die spezifischen Regelungen der einzelnen Haushaltsverordnungen vermittelt. In diesem Band erfolgen zusätzlich Ausführungen und Verweise zum HGB als dem Referenzmodell des doppelischen öffentlichen Rechnungswesens und zur betriebswirtschaftlichen Fachliteratur. Dies soll den Beschäftigten in der öffentlichen Verwaltung einen Zugang zum HGB und der weiterführenden Fachliteratur verschaffen und sie damit in die Lage versetzen, schwierigere Praxisfragen auch ohne kostspielige externe Beratung oder Unterstützung selbstständig zu lösen.

Das Lehrbuch hat das Ziel, eine Verbindung der HGB-Regelungen zur vorhandenen kommunalen Doppik und zur neuen staatlichen Doppik herzustellen, indem Unterschiede und Gemeinsamkeiten aufgezeigt werden. Letztlich soll auch ein Beitrag zur Förderung der Personalmobilität zwischen Privatwirtschaft und öffentlicher Verwaltung und zur Vereinheitlichung des öffentlichen Rechnungswesens bei Bund, Ländern und Gemeinden geleistet werden.

Die nunmehr vorliegende **2. Auflage** von Band 1 berücksichtigt insbesondere die Änderungen im NKF, die sich durch die neue Rechtsgrundlage der **Kommunalhaushaltsverordnung NRW (KomHVO NRW)** ergeben haben und Änderungen in den Rechtsvorschriften der anderen Bundesländer. Das **neu** eingefügte **Kapitel A. 18**

befasst sich mit den wesentlichen Unterschieden zwischen den HGB-Regelungen und den **Standards staatlicher Doppik (SsD)**.

Die Bände „Öffentliches Rechnungs- und Prüfungswesen“ gliedern sich in

- Band 1: Doppelte Buchführung, Jahresabschluss und  
Neues Kommunales Finanzmanagement,
- Band 2: Kosten- und Leistungsrechnung,  
Finanzierungs- und Wirtschaftlichkeitsrechnung,
- Band 3: Jahresabschlussprüfung.

Für Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts bedanke ich mich bei meinem Sohn Christoph Heidler, M. Sc.

Hagen, im Mai 2020

Herbert K. Heidler

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	<b>5</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>15</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>19</b>
<b>A. Doppelte Buchführung und Jahresabschluss</b> .....	<b>23</b>
<b>A.1 Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens</b> .....	<b>25</b>
<b>A.2 Einführung in die Finanzbuchhaltung</b> .....	<b>27</b>
A.2.1 Aufgaben der Buchführung.....	27
A.2.2 Reform des öffentlichen Rechnungswesens.....	28
A.2.3 Buchungsrelevante Sachverhalte.....	30
A.2.4 Gesetzliche Regelungen zur Buchführung.....	33
A.2.5 Buchführungspflicht.....	34
A.2.6 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).....	35
<b>A.3 Betriebliche Rechnungsgrößen</b> .....	<b>41</b>
A.3.1 Begriffsbestimmung.....	41
A.3.2 Abgrenzung der vier Begriffspaare.....	42
<b>A.4 Inventur, Inventar, Bilanz</b> .....	<b>47</b>
A.4.1 Die Inventur.....	47
A.4.2 Inventurverfahren.....	48
A.4.2.1 Inventurvereinfachungsverfahren.....	48
A.4.2.2 Gruppenbewertung/ Festwertbewertung.....	50
A.4.3 Das Inventar und seine Gliederung.....	51
A.4.3.1 Vermögen.....	52
A.4.3.2 Schulden (Fremdkapital).....	53
A.4.3.3 Ermittlung des Eigenkapitals (Reinvermögen).....	53
A.4.4 Die Bilanz und ihre Gliederung.....	55
A.4.5 Bedeutung der Bilanz.....	57
A.4.6 Unterscheidung zwischen Inventar und Bilanz.....	58
<b>A.5 Eröffnung und Abschluss der Bestandskonten</b> .....	<b>59</b>
A.5.1 Bilanzveränderungen.....	59
A.5.2 Bilanz und Einrichten der Bestandskonten.....	60
A.5.3 Buchen auf Bestandskonten und Kontenabschluss.....	63
A.5.4 Belege und Buchungssätze.....	67
A.5.5 Eröffnungsbilanz- und Schlussbilanzkonto.....	70
<b>A.6 Erfolgskonten</b> .....	<b>71</b>
A.6.1 Aufwendungen und Erträge.....	71
A.6.2 Erfolgskonten als Unterkonten des Kapitalkontos.....	72
A.6.3 Die Erfolgsrechnung (Ergebnisrechnung).....	74
A.6.3.1 Aufgaben des Gewinn- und Verlustkontos.....	74
A.6.3.2 Abschluss des GuV-Kontos.....	75

A.6.3.3	Privatkonten bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen .....	80
A.6.4	Acht Grundregeln der doppelten Buchführung .....	82
<b>A.7</b>	<b>Weiterführende Buchungen .....</b>	<b>83</b>
A.7.1	Zugänge und Abschreibung von Anlagegütern .....	83
A.7.1.1	Anschaffung von Anlagegütern .....	83
A.7.1.2	Herstellung von Anlagegütern .....	85
A.7.1.3	Anzahlungen auf Anlagen.....	87
A.7.1.4	Abschreibung von Anlagegütern .....	88
A.7.2	Bestandsveränderungen .....	99
A.7.2.1	Erfolgsermittlung ohne Bestandsveränderungen.....	99
A.7.2.2	Erfolgsermittlung mit Bestandsveränderungen .....	99
A.7.3	Umsatzsteuer.....	104
A.7.4	Bezugskosten, Preisnachlässe und Rücksendungen ....	110
A.7.4.1	Bezugs- und Vertriebskosten .....	110
A.7.4.2	Rabatte .....	110
A.7.4.3	Nachträgliche Preisnachlässe.....	111
A.7.5	Personalbuchungen .....	113
A.7.6	Verkauf von Anlagegegenständen.....	117
A.7.7	Leasing von Anlagegegenständen.....	119
A.7.7.1	Leasingarten.....	119
A.7.7.2	Bilanzierung beim Leasing-Geber.....	122
A.7.7.3	Bilanzierung beim Leasing-Nehmer.....	123
<b>A.8</b>	<b>Organisation der Buchführung .....</b>	<b>127</b>
A.8.1	Kontenrahmen und Kontenpläne .....	127
A.8.2	Kontenrahmen für Kommunen .....	128
A.8.3	Haupt-, Grund- und Nebenbücher .....	130
A.8.4	IT-gestützte Buchhaltung .....	133
A.8.5	Organisation der Buchführung in Kommunen .....	136
A.8.6	Exkurs: Die sachliche Abgrenzungsrechnung .....	138
A.8.7	Zweiteiliges und dreiteiliges Rechnungssystem.....	145
<b>A.9</b>	<b>Vorbereitende Jahresabschlussbuchungen .....</b>	<b>151</b>
A.9.1	Rechnungsabgrenzung .....	151
A.9.2	Rückstellungen .....	156
A.9.2.1	Das Wesen der Rückstellungen.....	156
A.9.2.2	Rückstellungsbuchungen .....	158
A.9.3	Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere ..	161
A.9.3.1	Die Begriffe „Finanzanlagen“ und „Wertpapiere“ .....	161
A.9.3.2	Abschreibungsanlässe .....	162
A.9.3.3	Buchung der Abschreibungen auf Finanzanlagen .....	162
A.9.3.3.1	Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen.....	162
A.9.3.3.2	Ausleihungen .....	163
A.9.3.3.3	Wertpapiere des Anlagevermögens.....	166

A.9.4	Abschreibungen auf Forderungen.....	168
A.9.4.1	Zweifelhafte Forderungen .....	168
A.9.4.2	Uneinbringliche Forderungen.....	169
A.9.4.3	Einzelwertberichtigungen .....	170
A.9.4.4	Pauschalwertberichtigungen .....	173
<b>A.10</b>	<b>Die Abschlussübersicht .....</b>	<b>177</b>
A.10.1	Die Aufgaben der Abschlussübersicht .....	177
A.10.2	Gliederung der Abschlussübersicht .....	177
<b>A.11</b>	<b>Aufstellung des Jahresabschlusses gemäß §§ 242, 264 ff. HGB.....</b>	<b>181</b>
A.11.1	Zwecke und Adressaten .....	181
A.11.2	Bestandteile des Jahresabschlusses .....	182
A.11.3	Bilanzierung, Bewertung, Gliederung .....	183
A.11.4	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) .....	184
<b>A.12</b>	<b>Bilanzierung .....</b>	<b>187</b>
A.12.1	Grundsätze für die Bilanzierung .....	187
A.12.2	Vermögensgegenstände des Anlagevermögens .....	189
A.12.2.1	Immaterielle Vermögensgegenstände .....	190
A.12.2.2	Sachanlagen .....	193
A.12.2.3	Finanzanlagen .....	197
A.12.3	Umlaufvermögen .....	200
A.12.3.1	Vorräte.....	201
A.12.3.2	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände .....	202
A.12.3.3	Wertpapiere.....	205
A.12.3.4	Liquide Mittel .....	206
A.12.4	Bilanzierung von derivativen Finanzinstrumenten.....	206
A.12.5	Bilanzierung von Schulden (Fremdkapital).....	208
A.12.5.1	Verbindlichkeiten.....	208
A.12.5.2	Rückstellungen .....	210
A.12.6	Eigenkapital .....	213
A.12.7	Sonderposten.....	216
A.12.8	Rechnungsabgrenzungsposten .....	216
A.12.9	Aktive und passive latente Steuern.....	218
<b>A.13</b>	<b>Bewertung.....</b>	<b>221</b>
A.13.1	Allgemeine Bewertungsgrundsätze .....	221
A.13.2	Wertbegriffe .....	229
A.13.2.1	Anschaffungskosten.....	229
A.13.2.2	Herstellungskosten.....	232
A.13.2.3	Unterschiedsbetrag .....	236
A.13.2.4	Nennwert (Nominalwert).....	236
A.13.2.5	Erfüllungsbetrag und Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung .....	236
A.13.2.6	Barwert.....	237



A.13.2.7	Börsen- oder Marktpreis .....	238
A.13.2.8	Beizulegender Stichtagswert/Zeitwert .....	238
A.13.3	Bewertungsmethoden .....	240
A.13.3.1	Einzelbewertung .....	240
A.13.3.2	Sammelbewertungsverfahren .....	240
A.13.3.2.1	Gruppenbewertung und Durchschnittsbewertung .....	240
A.13.3.2.2	Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgevverfahren .....	241
A.13.3.2.3	Festwertansatz .....	242
A.13.3.3	Bewertungseinheiten .....	243
<b>A.14</b>	<b>Erfolgsrechnung .....</b>	<b>245</b>
A.14.1	Einführung .....	245
A.14.2	Einzelne Gliederungsposten nach § 275 Abs. 2 HGB .....	246
<b>A.15</b>	<b>Anhang, Lagebericht und Prüfung .....</b>	<b>255</b>
A.15.1	Anhang .....	255
A.15.2	Lagebericht .....	264
A.15.3	Prüfung .....	267
A.15.4	Offenlegung .....	272
<b>A.16</b>	<b>Jahresabschlusspolitik .....</b>	<b>273</b>
A.16.1	Bilanzierungs- und Bewertungsmaßnahmen .....	274
A.16.2	Sachverhaltsgestaltende Instrumente .....	277
<b>A.17</b>	<b>Jahresabschlussanalyse .....</b>	<b>279</b>
A.17.1	Bedeutung der Jahresabschlussanalyse .....	279
A.17.2	Teilbereiche der Jahresabschlussanalyse .....	280
A.17.3	Auswertung der Bilanz .....	282
A.17.3.1	Aufbereitung der Bilanz .....	282
A.17.3.2	Bilanzanalyse (Kennzahlenvergleiche) .....	284
A.17.3.3	Vermögensstruktur (Investitionsanalyse) .....	284
A.17.3.4	Kapitalstruktur (Finanzierungsanalyse) .....	286
A.17.3.5	Finanzielle Stabilität (Liquiditätsanalyse) .....	289
A.17.4	Aufgabe und Auswertung der Erfolgsrechnung .....	292
A.17.4.1	Aufgabe der Erfolgsrechnung .....	292
A.17.4.2	Ertrags- und Aufwandsstruktur (Ergebnisanalyse) .....	292
A.17.4.3	Rentabilität (Rentabilitätsanalyse) .....	293
A.17.4.4	Cashflow-Analyse .....	296
A.17.5	Analyse der Kapitalfluss- bzw. Finanzrechnung .....	298
A.17.6	Grenzen der Jahresabschlussanalyse .....	299
A.17.7	Jahresabschlussanalyse für Gebietskörperschaften .....	302
<b>A.18</b>	<b>Standards staatlicher Doppik .....</b>	<b>307</b>
A.18.1	Überblick .....	307
A.18.2	Unterschiede zum HGB .....	308

<b>B.</b>	<b>Öffentliches Rechnungswesen am Beispiel des Neuen Kommunalen Finanzmanagements</b> .....	<b>311</b>
<b>B.1</b>	<b>Doppisches Haushaltsrecht</b> .....	<b>313</b>
B.1.1	Allgemeines .....	313
B.1.2	Elemente des öffentlichen Rechnungswesens .....	314
B.1.3	Unterschiedliche Konzepte.....	316
B.1.4	Kontenrahmen.....	318
<b>B.2</b>	<b>Das Neue Kommunale Finanzmanagement</b> .....	<b>319</b>
B.2.1	Ziele des NKF .....	319
B.2.2	Inhalt und Struktur des doppelischen Produkthaushaltes	320
B.2.2.1	Ergebnisplan .....	320
B.2.2.2	Finanzplan.....	321
B.2.2.3	Produktorientierte Darstellung.....	321
B.2.2.4	Anlagen des Haushaltsplans .....	327
B.2.2.5	Haushaltssatzung .....	328
B.2.3	Bewirtschaftung des kommunalen Haushalts im NKF	328
B.2.3.1	Deckungsgrundsätze .....	328
B.2.3.1.1	Gesamtdeckung .....	328
B.2.3.1.2	Budgetierung .....	329
B.2.3.1.3	Unechte Deckungsfähigkeit .....	329
B.2.3.1.4	Echte Deckungsfähigkeit .....	331
B.2.3.1.5	Übertragbarkeit .....	332
B.2.3.2	Verpflichtungsermächtigungen .....	334
B.2.3.3	Kreditaufnahme .....	334
B.2.3.4	Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen .....	335
B.2.3.5	Interne Leistungsbeziehungen .....	336
B.2.3.6	Überwachung.....	336
B.2.4	Bilanzierung und Bewertung im NKF .....	338
B.2.4.1	Exkurs: Die Erstellung der ersten Eröffnungsbilanz ....	338
B.2.4.2	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen .....	341
B.2.4.3	Finanzanlagen .....	350
B.2.4.4	Umlaufvermögen .....	356
B.2.4.5	Eigenkapital .....	362
B.2.4.6	Sonderposten.....	365
B.2.4.7	Rückstellungen .....	370
B.2.4.8	Verbindlichkeiten.....	381
B.2.5	Normenüberblick HGB und GO/KomHVO NRW .....	383
<b>B.3</b>	<b>Die Ergebnisrechnung im NKF</b> .....	<b>385</b>
<b>B.4</b>	<b>Erläuterungen zu den Posten der NKF-Ergebnisrechnung</b> .....	<b>389</b>
B.4.1	Erträge.....	389
B.4.1.1	Steuern .....	389

B.4.1.2	Zuwendungen und allgemeine Umlagen .....	391
B.4.1.3	Sonstige Transfererträge .....	395
B.4.1.4	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte.....	396
B.4.1.5	Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen .....	397
B.4.1.6	Sonstige ordentliche Erträge.....	398
B.4.1.7	Aktivierete Eigenleistungen, Bestandsveränderungen ...	399
B.4.1.8	Finanzerträge .....	400
B.4.1.9	Erträge aus internen Leistungsbeziehungen .....	400
B.4.1.10	Außerordentliche Erträge.....	400
B.4.2	Aufwendungen.....	401
B.4.2.1	Personalaufwendungen .....	401
B.4.2.2	Versorgungsaufwendungen.....	403
B.4.2.3	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen .....	404
B.4.2.4	Bilanzielle Abschreibungen .....	404
B.4.2.5	Transferaufwendungen .....	406
B.4.2.6	Sonstige ordentliche Aufwendungen .....	407
B.4.2.7	Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen .....	411
B.4.2.8	Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen ...	412
B.4.2.9	Außerordentliche Aufwendungen.....	412
<b>B.5</b>	<b>Haushaltsausgleich und Haushaltssicherung.....</b>	<b>413</b>
B.5.1	Ausgleich von Ergebnisplan und Ergebnisrechnung ...	413
B.5.2	Verbot der bilanziellen Überschuldung .....	414
B.5.3	Haushaltssicherungskonzept.....	415
<b>B.6</b>	<b>Finanzrechnung .....</b>	<b>417</b>
B.6.1	Finanzrechnung als dritte Komponente der kommunalen Doppik .....	417
B.6.2	Ermittlung der Zahlungsströme .....	418
B.6.3	Ziele und Aufgaben der öffentlichen Finanzrechnung .	423
B.6.4	Aufbau der Finanzrechnung im NKF .....	423
B.6.5	Einzelne Positionen der NKF-Finanzrechnung .....	425
B.6.5.1	Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit .....	425
B.6.5.2	Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit.....	427
B.6.5.3	Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit.....	427
<b>B.7</b>	<b>Kontengliederung .....</b>	<b>431</b>
<b>B.8</b>	<b>Zusammenfassung: Jahresabschluss und Jahresabschlussarbeiten.....</b>	<b>433</b>
<b>B.9</b>	<b>Wesentliche Abweichungen in anderen Bundesländern .....</b>	<b>437</b>
<b>B.10</b>	<b>Konzernrechnungslegung .....</b>	<b>439</b>
B.10.1	Grundlagen.....	439
B.10.2	Konzernstruktur der Gebietskörperschaft.....	440

B.10.3	Konsolidierungskreis und –methoden, größenabhängige Befreiungen .....	443
B.10.3.1	Vollkonsolidierung.....	445
B.10.3.2	Equity-Methode .....	446
B.10.3.3	Beteiligungsausweis .....	447
B.10.4	Grundsätze der Konzernrechnungslegung.....	448
B.10.5	Der Prozess zur Aufstellung des Gesamtabschlusses ...	448
B.10.5.1	Vereinheitlichung der Bilanzierung und Bewertung ....	449
B.10.5.2	Kapitalkonsolidierung.....	450
B.10.5.3	Schuldenkonsolidierung .....	453
B.10.5.4	Zwischenergebniseliminierung.....	454
B.10.5.5	Aufwands- und Ertragskonsolidierung .....	454
B.10.6	Bestandteile des Konzernabschlusses.....	455
B.10.7	Gesamtanhang, Gesamtlagebericht, Prüfung.....	458
B.10.7.1	Gesamtanhang.....	458
B.10.7.2	Gesamtlagebericht .....	459
B.10.7.3	Beteiligungsbericht .....	461
B.10.7.4	Prüfung.....	461
B.10.8	Internationaler Konzernabschluss.....	462
B.10.9	Ausblick .....	463
<b>Literaturverzeichnis.....</b>		<b>465</b>
<b>Anlage: vereinfachter NKF-Kontenrahmen .....</b>		<b>471</b>
<b>Sachverzeichnis.....</b>		<b>475</b>