

Grundlagen des externen Rechnungswesens

Buchführung, Bilanzierung, Bilanzanalyse,
Internationale Rechnungslegungsstandards

Von

Frank Placke

Michael Thomas P. Sprenger-Menzel

beide

Fachhochschule für öffentliche Verwaltung
Nordrhein-Westfalen, Abteilung Köln

Kohlhammer

Deutscher Gemeindeverlag

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 1. Auflage	V
Die Autoren	VII
Abbildungsverzeichnis	XV
Tabellenverzeichnis	XVII
Verzeichnis der Anhänge	XIX
Abkürzungsverzeichnis.	XXI
1. Begriff, Aufgaben und Gliederung des Rechnungswesens	1
1.1 Begriff des Rechnungswesens	1
1.2 Aufgaben des Rechnungswesens	3
1.3 Adressaten und Teilbereiche des Rechnungswesens.	3
2. Grundlagen des externen Rechnungswesens.	8
2.1 Rechtsgrundlagen der Buchführung	8
2.1.1 Überblick.	8
2.1.2 Handelsrechtliche Buchführungspflichten	9
2.1.3 Steuerrechtliche Buchführungspflichten	11
2.1.4 Rechtsform- und branchenspezifische Buchführungspflichten .	12
2.1.5 Offenlegungs- und Sanktionsvorschriften	14
2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	16
2.2.1 Überblick.	16
2.2.2 Auslegung der GoB.	17
2.2.3 Dokumentations- und Rahmegrundsätze	17
2.2.3.1 Grundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit	17
2.2.3.2 Grundsatz der Vollständigkeit	18
2.2.3.3 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	18
2.2.3.4 Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit	19
2.2.3.5 Grundsatz der Periodenabgrenzung	19
2.2.3.6 Grundsatz der Vergleichbarkeit	19
2.2.3.7 Grundsatz der Begründetheit	20
2.2.3.8 Grundsatz der Einhaltung der Aufbewahrungs- und Ausstel- lungsfristen	20
2.2.4 Keine gesonderten Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB).	20
3. Systematik der doppelten Buchführung.	22
3.1 Inventur und Inventar	22
3.1.1 Inventur.	22
3.1.2 Inventar.	23

Inhaltsverzeichnis

3.2	Struktur, Funktion und Bestandsgrößen der Bilanz	27
3.3	Strömungsgrößen des Rechnungswesens	31
3.3.1	Die Systematisierung der Strömungsgrößen des Rechnungswesens.	31
3.3.2	Einzahlungen und Auszahlungen	32
3.3.3	Einnahmen und Ausgaben	33
3.3.4	Erträge und Aufwendungen	34
3.3.5	Leistungen und Kosten	36
3.4	Geschäftsvorfälle als Ausgangsgrundlage der Buchführung	46
3.5	Erfolgsneutrale Geschäftsvorfälle (Bestandsbuchungen in der Bilanz).	48
3.5.1	Aktivtausch	48
3.5.2	Passivtausch	49
3.5.3	Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung).	50
3.5.4	Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung)	51
3.6	Von der Eröffnungs- zur Schlussbilanz	52
3.6.1	Auflösung der Bilanz in Bestandskonten	52
3.6.2	Bestandskontenarten	53
3.6.3	Buchungssätze zur Erfassung von Bestandsmehrungen und Bestandsminderungen	55
3.6.4	Von der Eröffnungs- zur Schlussbilanz (Beispiel)	58
3.6.4.1	Eröffnungsbilanzkonto	59
3.6.4.2	Durch Geschäftsvorfälle ausgelöste Bestandsmehrungen und Bestandsminderungen	61
3.6.4.3	Schlussbilanzkonto	63
3.6.5	Von der Eröffnungsbilanz zur Schlussbilanz (Schema).	65
3.7	Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle (Erfolgsbuchungen).	67
3.7.1	Buchen von Aufwendungen und Erträgen	67
3.7.2	Abschluss der Erfolgskonten	69
4.	Organisation der Buchführung.	74
4.1	Historische Entstehung und Entwicklung der Buchführungssysteme	74
4.1.1	Frühgeschichte des kaufmännisch-betrieblichen Rechnungswesens.	74
4.1.2	Übergang zur doppelten (kaufmännischen) Buchführung	75
4.1.3	Entwicklungsgeschichte des öffentlichen Rechnungswesens	78
4.1.4	Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens	79
4.2	Wesentliche Bestandteile der Buchführung.	87
4.2.1	Buchungsbegründende Belege.	87
4.2.2	Bücher der Finanzbuchhaltung.	87
4.2.3	Kontenrahmen und Kontenplan	89
5.	Buchungen in besonderen Betriebsbereichen	93
5.1	Buchungen in der Personalwirtschaft	93
5.1.1	Löhne und Gehälter für Arbeiter und Angestellte.	93
5.1.2	Besoldung der Beamten in monatlichen Dienstbezügen	97

5.2	Buchungen in der Anlagenwirtschaft.	98
5.2.1	Erwerb von Sachanlagen	99
5.2.1.1	Anschaffungskosten	99
5.2.1.2	Sonderfälle bei dem Erwerb von Gegenständen des Anlagevermögens	103
5.2.2	Abschreibungen und Zuschreibungen von Sachanlagen.	105
5.2.2.1	Ursachen und Funktionen der Abschreibungen	105
5.2.2.2	Abschreibungssumme und Abschreibungsdauer der planmäßigen Abschreibung.	106
5.2.2.3	Methoden der planmäßigen Abschreibung.	108
5.2.2.4	Beginn und Ende der planmäßigen Abschreibung.	111
5.2.2.5	Buchung von Abschreibungen	112
5.2.2.6	Zuschreibungen	115
5.2.2.7	Außerplanmäßige Abschreibungen	116
5.2.3	Kauf und Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG)	118
5.2.3.1	Kauf und Abschreibung von GWG in privatwirtschaftlichen Unternehmen	118
5.2.3.2	Kauf und Abschreibung von GWG in kommunalen Verwaltungen	121
5.2.4	Aktivierete Eigenleistungen	122
5.2.5	Veräußerung von Sachanlagen	125
5.2.5.1	Kaufpreis entspricht – zufällig – dem Restbuch- oder Erinnerungswert:	125
5.2.5.2	Kaufpreis liegt unter dem Restbuch- oder Erinnerungswert	126
5.2.5.3	Kaufpreis liegt über dem Restbuch- oder Erinnerungswert	127
5.3	Buchungen in der Materialwirtschaft und Warenwirtschaft	127
5.3.1	Kauf und Verkauf von Waren	127
5.3.2	Kauf und Verbrauch von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (RHB)	128
5.3.3	Geschäftsaufwendungen	130
5.4	Preisnachlässe im Beschaffungs- und Absatzbereich	130
5.4.1	Preisnachlässe im Einkauf	132
5.4.2	Preisnachlässe im Verkauf	134
5.5	Buchungen im Finanzierungsbereich	135
5.5.1	Zinsen und Tilgung.	135
5.5.2	Disagio	137
5.6	Bestandsveränderungskonto.	138
5.7	Neutrale Aufwendungen und Erträge	141
6.	Umsatzsteuer im externen Rechnungswesen	143
6.1	Steuergegenstand der Umsatzsteuer.	143
6.2	Steuertarife der Umsatzsteuer.	144
6.3	Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer	145
6.4	Besteuerungsverfahren.	145
6.5	Buchung der Umsatzsteuer.	146

Inhaltsverzeichnis

6.6	Ermittlung der Umsatzsteuer-Zahllast bzw. des Vorsteuerüberhangs	147
6.7	Korrekturbuchungen bei Änderungen der Bemessungsgrundlage.	149
7.	Jahresabschluss.	152
7.1	Vorbereitende Jahresabschlussbuchungen	152
7.1.1	Rechnungsabgrenzung.	153
7.1.1.1	Transitorische Rechnungsabgrenzung	154
7.1.1.2	Antizipative Rechnungsabgrenzung.	159
7.1.2	Rückstellungen.	162
7.1.2.1	Wesen der Rückstellungen	162
7.1.2.2	Buchungen bei Bildung und Auflösung von Rückstellungen gemäß HGB	164
7.1.2.3	Buchungen bei Bildung und Auflösung von Rückstellungen im NKf	168
7.1.3	Sonderposten	171
7.1.3.1	Sonderposten für Zuwendungen.	172
7.1.3.2	Sonderposten aus Beiträgen	174
7.1.2.3	Sonderposten für den Gebührenaussgleich	175
7.2.	Bewertung von Vermögen und Schulden	176
7.2.1	Überblick zu den Bilanzarten	176
7.2.1.1	Unterscheidung nach dem Zeitpunkt der Bilanzierung	176
7.2.1.2	Unterscheidung nach dem Anlass der Bilanzierung.	176
7.2.1.3	Unterscheidung nach dem zugrundeliegenden bilanztheoretischen Modell	177
7.2.1.4	Unterscheidung nach der zugrundeliegenden Rechtsnorm der Bilanzierung.	177
7.2.1.5	Unterscheidung nach dem Kreise der Empfänger (Adressatenkreis).	178
7.2.1.6	Unterscheidung nach dem Bilanzinhalt	178
7.2.1.7	Unterscheidung nach der Anzahl konzernmäßig verflochtener Unternehmen	178
7.2.1.8	Unterscheidung nach dem zugrundeliegenden Gewinnbegriff.	179
7.2.2	Bewertungsmaßstäbe.	179
7.2.3	Grundsatz der Maßgeblichkeit.	181
7.2.4	Grundsatz der Unternehmensfortführung	183
7.2.5	Grundsatz der Bilanzidentität.	184
7.2.6	Grundsatz der Einzelbewertung	184
7.2.6.1	Einordnung des Grundsatzes der Einzelbewertung	184
7.2.6.2	Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung.	186
7.2.6.3	Bewertung der Forderungen.	189
7.2.6.4	Bewertung der Verbindlichkeiten	194
7.2.6.5	Bewertung der Rückstellungen	195
7.2.7	Grundsatz der Stichtagsbezogenheit	195
7.2.8	Grundsatz der Vorsicht	197

7.2.9	Vier Grundsätze der Abgrenzung	199
7.2.9.1	Realisationsprinzip	199
7.2.9.2	Imparitätsprinzip	200
7.2.9.3	Grundsätze der sachlichen Abgrenzung	202
7.2.9.4	Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung (Periodenabgrenzung) . .	203
7.2.10	Grundsatz der Methodenstetigkeit	204
7.3	Abschluss der Bestandskonten (inklusive Vorsteuer und Umsatzsteuer)	205
8.	Jahresabschlussanalyse	209
8.1	Begriff, Ziele und Instrumente der Jahresabschlussanalyse. . . .	209
8.1.1	Begriff der Jahresabschlussanalyse	209
8.1.2	Ziele und Teilbereiche der Jahresabschlussanalyse	209
8.1.3	Aufbereitung der Daten des Jahresabschlusses	210
8.1.4	Bildung von Kennzahlen	212
8.1.5	Vergleichsmaßstäbe der Jahresabschlussanalyse	213
8.1.6	Grenzen der Jahresabschlussanalyse	213
8.2	Bilanzanalyse	215
8.2.1	Vermögensstrukturanalyse	216
8.2.2	Kapitalstrukturanalyse	217
8.2.3	Liquiditätsstrukturanalyse	221
8.2.3.1	Anlagendeckungsgrade	222
8.2.3.2	Liquiditätsgrade	223
8.3	Erfolgsanalyse	226
8.3.1	Erfolgsquellenanalyse	228
8.3.2	Rentabilitätsanalyse	231
8.3.2.1	Eigenkapitalrentabilität	231
8.3.2.2	Gesamtkapitalrentabilität	233
8.3.2.3	Umsatzrentabilität	234
8.3.2.4	Kritische Beurteilung der Stärken und Schwächen von Rentabilitätskennzahlen	234
8.3.3	Ertrags- und Aufwandsstrukturanalyse	235
8.4	Cash Flow-Analyse	239
8.5	Auswertung des Anhangs und des Lageberichts	243
8.6	Probleme bei der Übertragung der kaufmännischen Bilanzanalyse auf den öffentlichen Sektor	244
9.	Grundzüge der internationalen Rechnungslegung	246
9.1	Rechnungslegung im Rahmen der Globalisierung.	246
9.2	US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)	248
9.3	International Accounting Standards (IAS)/International Financial Reporting Standards (IFRS)	249
9.3.1	Grundlagen und historische Entwicklung der IAS/IFRS.	249
9.3.2	Zielsetzungen der IAS/IFRS	253
9.3.3	Rahmenkonzept der IAS/IFRS	254
9.3.4	Jahresabschluss nach IAS/IFRS.	256

Inhaltsverzeichnis

9.4	Unterschiede zwischen IAS/IFRS und den Vorschriften des HGB	259
9.5	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).	262
9.5.1	Grundlagen und historische Entwicklung der IPSAS	262
9.5.2	Zielsetzungen der IPSAS	266
9.5.3	Jahresabschluss nach IPSAS	267
9.5.4	Rechnungslegungsgrundsätze der IPSAS	268
9.6	Unterschiede zwischen IPSAS und den Vorschriften des NKF	271
9.7	European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)	273
	Anhang	279
	Literaturverzeichnis	290
	Stichwortverzeichnis	307

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Aufgaben, Gliederung und Teilbereiche des Rechnungswesens . . .	7
Abb. 2: Beispiel für ein Inventar	25
Abb. 3: Bilanz mit positivem Eigenkapital	28
Abb. 4: Bilanz mit Fehlkapital	28
Abb. 5: Beispiel für eine einfache Bilanz	30
Abb. 6: Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten	38
Abb. 7: Abgrenzung zwischen Ertrag und Leistung	43
Abb. 8: Aktivtausch	49
Abb. 9: Passivtausch	50
Abb. 10: Aktiv-Passiv-Mehrung	51
Abb. 11: Aktiv-Passiv-Minderung	52
Abb. 12: T-Konto	53
Abb. 13: Auflösung der Bilanz in Bestandskonten	53
Abb. 14: Aktivkonto	54
Abb. 15: Passivkonto	55
Abb. 16: Eröffnungsbilanz der kreisangehörigen Gemeinde G. in NRW . .	59
Abb. 17: Eröffnungsbilanzkonto der kreisangehörigen Gemeinde G. in NRW	61
Abb. 18: Schlussbilanzkonto der kreisangehörigen Gemeinde G. in NRW .	64
Abb. 19: Schlussbilanz der kreisangehörigen Gemeinde G. in NRW	65
Abb. 20: Von der Eröffnungsbilanz zur Schlussbilanz (Schema)	66
Abb. 21: Das Drei-Komponenten-Rechnungssystem	82
Abb. 22: Integrierte Verbundrechnung (IVR)	83
Abb. 23: Kontenklassen des NKF-Kontenrahmens	90
Abb. 24: Haushaltsrechtlicher NKF-Kontenrahmen	92
Abb. 25: Formen der Rechnungsabgrenzung	162
Abb. 26: Abgrenzung der Begriffe Fremdkapital, Rückstellungen und Schulden.	163
Abb. 27: Schematischer Prüfungsablauf (Bilanzierung als Vermögensgegen- stand).	185
Abb. 28: Systematisierung der Komponenten des Periodenerfolgs.	229
Abb. 29: Bestandteile des außerordentlichen Ergebnisses	231
Abb. 30: Kennzahlen der Ertrags- und Aufwandsstrukturanalyse	236
Abb. 31: Schema zur Berechnung des Betriebs-Cash Flow	241
Abb. 32: Betriebs-Cash Flow der Stadtwerke AG	241
Abb. 33: Ordentlicher Cash Flow I der Stadtwerke AG	241
Abb. 34: Ordentlicher Cash Flow II der Stadtwerke AG	242

Abbildungsverzeichnis

Abb. 35: Unternehmens-Cash Flow der Stadtwerke AG	242
Abb. 36: Formel zur Berechnung der Cash Flow-Umsatzverdienstrate.	242
Abb. 37: Cash Flow-Umsatzverdienstrate der Stadtwerke AG	242
Abb. 38: System der Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS	258

Tabellenverzeichnis

Tab. 1:	Bestandsgrößen und Strömungsgrößen des Rechnungswesens. . .	45
Tab. 2:	Rechnungssysteme von Bund, Ländern und Kommunen in Deutschland	86
Tab. 3:	Sozialversicherungsbeiträge ab dem 01. Januar 2016.	95
Tab. 4:	Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibung im Vergleich.	109
Tab. 5:	Berechnung der außerplanmäßigen Abschreibung	117
Tab. 6:	Strukturbilanz der Stadtwerke AG.	215
Tab. 7:	Kennzahlen der Vermögensstrukturanalyse.	216
Tab. 8:	Kennzahlen der Kapitalstrukturanalyse	218
Tab. 9:	Kennzahlen der langfristigen Liquiditätsanalyse	223
Tab. 10:	Kennzahlen der kurzfristigen Liquiditätsanalyse	225
Tab. 11:	Aufbereitete G&V-Rechnungen der Stadtwerke AG	227
Tab. 12:	Kennzahlen der Erfolgsquellenanalyse	230
Tab. 13:	Kennzahlen der Rentabilitätsanalyse	232
Tab. 14:	Unterschiede zwischen der Rechnungslegung nach HGB und IAS/IFRS	262
Tab. 15:	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	264