

Kommunales Finanzmanagement

*Einführung in die*

*Buchführung*

*nach dem*

*Neuen Kommunalen*

*Finanzmanagement*

*//*

---

## Abschreibungen

Bilanzen sollen einen den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechenden **Überblick über das Vermögen und die Schulden** einer Verwaltung bieten. Der überwiegende Teil der Vermögensgegenstände verliert aber im Zeitablauf an Wert. Würde diese Wertminderung nicht durch die Buchhaltung erfasst, könnte die Bilanz ihre eingangs genannte Aufgabe nicht mehr erfüllen.

Beispiel: Am 02.01.2005 kauft die Verwaltung ein Dienstfahrzeug, die Anschaffungskosten betragen 25 000 € Bereits am Ende des ersten Nutzungsjahres dürfte der aktuelle Wert des Fahrzeugs bereits deutlich unter den Anschaffungskosten liegen. Würde buchhalterisch keine Wertkorrektur durchgeführt, so würde der Wagen „bis in alle Ewigkeit“ zu den Anschaffungskosten in der Bilanz stehen. Dann aber gibt die Bilanz keinen Überblick mehr über das tatsächliche Vermögen des Verwaltungsbetriebs.

Die Wertminderung wird buchhalterisch am Jahresende durch **Abschreibungen** erfasst. Die Ermittlung und Verbuchung der Abschreibungen gehört zu den **Jahresabschlussarbeiten**. **Abschreibungen sind Aufwendungen!** Dem entsprechend wird die Wertminderung auf dem Abschreibungskonto im Soll gebucht. Die Gegenbuchung erfolgt jeweils auf dem entsprechenden Vermögenskonto im Haben, damit wird der Wertansatz auf dem Vermögenskonto um die Abschreibungen reduziert.

Beispiel: Der Kauf des Dienstfahrzeuges am 02.01. wird zu Anschaffungskosten von 25 000 € auf dem Konto Fuhrpark als Vermögenszugang gebucht.

Wenn am Ende des Jahres das Fahrzeug noch einen Wert von 20 000 € hat, so müssen 5 000 € als Abschreibungen verbucht werden. Der Aufwand wird auf dem Konto Abschreibungen im Soll, die Wertminderung auf dem Konto Fuhrpark im Haben gebucht.

S	07 Fuhrpark		H
Anschaffung	25.000	Abschreibungen	5.000
		Schlussbestand	20.000
	25.000		25.000

  

S	57 Abschreibungen		H
Fuhrpark	5.000	803 Ergebnis- rechnungskonto	5.000
	5.000		5.000

Aber nicht nur für die Bilanz, sondern auch für die **Ergebnisrechnung** (Gewinn und Verlust) ist die Berücksichtigung der Wertminderung durch Abschreibungen erforderlich. Dies kann man sich durch folgende Überlegung klar machen.

Einem Arbeiter zahlt ein Unternehmen regelmäßig den Lohn für eine bestimmte Leistung. Ungewöhnlich wäre eine Lohnzahlung für 5 Jahre im Voraus. Im Interesse einer laufenden Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen sollen den fortlaufenden Leistungen des Arbeiters auch nur die durch ihn jeweils verursachten Lohn- und Gehaltsaufwendungen entgegengehalten werden.

Auch beim Kauf einer Maschine ist es das Ziel, den Leistungen, die die Maschine in einer Periode abgibt, nur die zeitanteiligen Aufwendungen gegenüberzustellen. Unsachgemäß wäre es, die gesamte Ausgabe beim Kauf (oder bei Verschrottung) der Maschine als Aufwand zu verbuchen.

Deshalb fordern die Prinzipien der Kostenrechnung und nicht zuletzt der Gesetzgeber (§ 35 GemHVO, § 253 HGB), dass bei abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens die Anschaffungskosten bzw. die Herstellungskosten entsprechend ihrem Wertverlust auf den

Zeitraum der geplanten Nutzung zu verteilen sind. Gegenstände sind abnutzbar, wenn ihre Nutzungsdauer begrenzt ist. Dies gilt im Prinzip für alle Wirtschaftsgüter, außer den Grundstücken.

Die als Aufwand zu verbuchende Wertminderung, die handelsrechtlich als „Abschreibung“ bezeichnet wird, heißt im Steuerrecht übrigens „Absetzung für Abnutzung“ (AfA).

### **Berechnung der Höhe der Abschreibungen**

Das Ausmaß, in dem Wertminderungen und damit Abschreibungen verbucht werden dürfen ist gesetzlich in der Abgabenordnung, dem Handelsgesetzbuch und – für Kommunen - in der Gemeindehaushaltsverordnung geregelt. Dabei gelten unterschiedliche Regelungen für Gegenstände des Anlagevermögens (Gebäude, Fuhrpark, BGA) und des Umlaufvermögens (Vorräte, Forderungen). Zudem unterscheidet man planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen. Außerplanmäßige Abschreibungen werden nicht für den normalen bzw. vorausschaubaren Wertverzehr verbucht, sondern für außergewöhnliche Ereignisse, z. B. ein durch Unfall stark beschädigtes oder zerstörtes Fahrzeug.

Wir besprechen im Folgenden ausschließlich die **planmäßigen** Abschreibungen bei Gegenständen des **Anlagevermögens** !

### **Wie hoch soll bzw. darf der jährliche Abschreibungsbetrag ausfallen?**

Die Antwort auf diese Frage hängt von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und von der gewählten Abschreibungsmethode ab. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer lässt sich den vom Innenministerium herausgegebenen Orientierungstabellen entnehmen, die auf der Seite 4 auszugsweise wiedergegeben ist.

Bei den Abschreibungsmethoden, die unten näher erläutert werden, unterscheidet man die

- lineare und die
- degressive Abschreibung sowie die
- Abschreibung nach Leistungseinheiten.

In Kommunen ist im Regelfall die lineare Abschreibung anzuwenden, von der nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden darf.

---

**Bestimmung des Abschreibungsbetrages und des Abschreibungssatzes**

Bei der **linearen Abschreibung** ergibt sich der Abschreibungsbetrag, indem man die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (in

Jahren) teilt: 
$$\text{Abschreibungsbetrag} = \frac{\text{Anschaffungskosten} / \text{Herstellungskosten}}{\text{Nutzungsdauer}} .$$

Zu den Anschaffungskosten zählen gemäß § 33 Abs. 2 GemHVO neben dem Kaufpreis (ohne MwSt) alle Kosten, die für die Inbetriebnahme des Anlagegutes aufgewendet werden (Anschaffungsnebenkosten). Diese Kosten werden mit auf dem entsprechenden Anlagenkonto aktiviert.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist in einer vom Innenministerium vorgegebenen Tabelle vorgegeben, die gemäß § 35 Abs. 3 GemHVO anzuwenden ist. Ein kleiner Auszug der Tabelle ist auf der nächsten Seite wiedergegeben.

Der Abschreibungssatz errechnet sich wie folgt: 
$$\text{Abschreibungssatz} = \frac{100}{\text{Nutzungsdauer}} (\%)$$

Bei der linearen Abschreibung sind die Abschreibungsbeträge in jedem Jahr **gleich hoch**.

Aufgabe 1: Berechnen Sie für die nachfolgend genannten Gegenstände des Anlagevermögens (Anschaffungskosten im Klammern) jeweils den linearen Abschreibungssatz und den jährlichen Abschreibungsbetrag.

- a) Brunnen (30 000 €)
- b) Brennstofftank (5 000 €)
- c) Teppich, hochwertig (25 000 €)
- d) Teppich, normal (400 €)
- e) Kleintransporter (36 000 €)
- f) Omnibus (90 000 €)
- g) Zigarettenautomat (420 €)
- h) Orchesterpult (2 800 €)

Vermögensgegenstand	Nutzung in Jahren
Abwasserkanäle	60 - 80
Badehallen, Badehäuser	40 - 50
Garagen (massiv)	60 - 80
Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Saalbauten, Vereins-, Jugendheime	40 - 80
Pumpenhäuser	20
Brücken (Holzkonstruktion)	15 - 20
Brücken (Mauerwerk, Beton oder Stahlkonstruktion)	50 - 80
Brunnen	20
Pflasterstein- oder Plattenwege	12 - 15
Poller (Straßenverkehr)	8 - 10
Wehre (maschinelle Einrichtungen)	20
Alarmgeber, Alarmanlagen, Martinshornanlage, Pausensignalanlagen	5 - 11
Aufzüge (mobil), Hublifte, Hebebühnen, Arbeitsbühnen	11 - 15
Brennstofftanks	25
Emissionsmessgeräte (sonstige)	8
Gleiseinrichtungen	25 - 30
Kabelnetz für Telekommunikationsanlagen	20 - 25
Lichtsignalanlagen	15 - 20
Teppiche (hochwertige ab 1.000 DM/qm = 500 EUR/qm)	15
Teppiche (normale)	8
Vitrinen	9
Wandtafeln, Leinwände in Schulen	25
Bauwagen	12
Einsatzleitwagen	12 - 14
Fahrräder	7
Fäkalienwagen	8 - 10
Feuerwehrfahrzeuge, Feuerlöschfahrzeug	8 - 10
Heißluftballone	5
Hochgeschwindigkeitszüge	25
Hubschrauber	19
Kleintransporter	10
Kombiwagen	6 - 8
Lastkraftwagen	9 - 10
Luftschiffe	8
Mannschaftstransportfahrzeuge	8 - 10
Motorräder	7
Müllentsorgungsfahrzeug	6 - 8
Omnibusse	9
Personenkraftwagen	6 - 8
Bierzelte	8
Geldzählgeräte	7
Mikrowellengeräte	8
Zigarettenautomaten	8
Blas- und Schlaginstrumente	10-15
Tasteninstrumente	15-20
Streichinstrumente	8-12
Orchesterpult	30

Erarbeitet von T. Soer, Erstellungsdatum 17.10.2006. Ausgegeben von T. Soer am 23.10.2006.

Fach: ReWe-BF-NKF Gruppe: VA

Skript Einführung in das ReWe II TS.doc

### Abschreibungspläne

Schon bei der Anschaffung des Vermögensgegenstandes ist ein so genannter Abschreibungsplan zu erstellen. Aus einem solchen Abschreibungsplan geht hervor, wie der Gegenstand über seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hinweg abgeschrieben werden soll. Ein Beispiel für so einen Abschreibungsplan ist nachfolgend für die lineare und für die degressive Abschreibung (mit Wechsel auf lineare Abschreibung im sechsten Jahr) dargestellt:

Anschaffungskosten einer Maschine:		120 000,00 €
Nutzungsdauer:		10 Jahre
	lineare Abschreibung	Degressive Abschreibung (20%)
Anschaffungswert	120.000,00	120.000,00
minus Abschreibung am Ende des ersten Jahres	12.000,00	24.000,00
= Buchwert an Ende des ersten Jahres	108.000,00	96.000,00
minus Abschreibung am Ende des zweiten Jahres	12.000,00	19.200,00
= Buchwert an Ende des zweiten Jahres	96.000,00	76.800,00
minus Abschreibung am Ende des dritten Jahres	12.000,00	15.360,00
= Buchwert an Ende des dritten Jahres	84.000,00	61.440,00
minus Abschreibung am Ende des vierten Jahres	12.000,00	12.288,00
= Buchwert an Ende des vierten Jahres	72.000,00	49.152,00
minus Abschreibung am Ende des fünften Jahres	12.000,00	9.830,40
= Buchwert an Ende des fünften Jahres	60.000,00	39.321,60
minus Abschreibung am Ende des sechsten Jahres	12.000,00	7.864,32
= Buchwert an Ende des sechsten Jahres	48.000,00	31.457,28
minus Abschreibung am Ende des siebten Jahres	12.000,00	7.864,32
= Buchwert an Ende des siebten Jahres	36.000,00	23.592,96
minus Abschreibung am Ende des achten Jahres	12.000,00	7.864,32
= Buchwert an Ende des achten Jahres	24.000,00	15.728,64
minus Abschreibung am Ende des neunten Jahres	12.000,00	7.864,32
= Buchwert an Ende des neunten Jahres	12.000,00	7.864,32
minus Abschreibung am Ende des zehnten Jahres	11.999,00	7.863,32
= Buchwert an Ende des zehnten Jahres	1,00	1,00

Wie man auch sieht, wird der Gegenstand (häufig) am Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht auf 0,00 € abgeschrieben, sondern es verbleibt ein Restbuchwert von 1,00 €. Ursache dafür ist, dass in aller Regel die **tatsächliche** Nutzungsdauer über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hinausgeht. Würde nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auf den Wert Null abgeschrieben, so könnte man nicht mehr erkennen, ob der Gegenstand überhaupt noch im Betrieb existiert. Deshalb lässt man 1,00 € als Erinnerungswert in der Bilanz stehen, um damit anzuzeigen, dass der buchhalterisch (eigentlich) vollständig abgeschriebene Gegenstand im Betrieb weiter genutzt wird.

Erarbeitet von T. Soer, Erstellungsdatum 17.10.2006. Ausgegeben von T. Soer am 23.10.2006.

Fach: ReWe-BF-NKF Gruppe: VA

Skript Einführung in das ReWe II TS.doc

**Wichtige Begriffe:**

- Anschaffungs- und Herstellungskosten
- Restbuchwert
- Abschreibungsbetrag
- Abschreibungssatz
- Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
- Lineare Abschreibungsmethode

Aufgabe 2: Begründen Sie, warum private Unternehmen oder kommunale Eigengesellschaften daran interessiert sein könnten, einen möglichst **geringen** oder aber auch einen möglichst **hohen** Abschreibungsbetrag zu verbuchen! Warum gilt dies für die klassische Kommunalverwaltung nicht in dem Maße?

Aufgabe 3: Erläutern Sie, warum Abschreibungen grundsätzlich sinnvoll sind. Warum wird abgeschrieben?

Aufgabe 4: Eine in der Form der GmbH geführte kommunale Eigengesellschaft erwirbt eine Kehrmaschine. Die Anschaffungskosten einer Maschine betragen 120 000 €, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer lt. AfA-Tabelle beläuft sich auf 15 Jahre. Sie gehen davon aus, dass die Maschine tatsächlich wenigstens 15 Jahre im Einsatz sein wird. Stellen Sie bitte die Abschreibungspläne **für die ersten drei Jahre** auf, die sich bei linearer Abschreibung ergeben.

**Zeitanteilige Abschreibungen**

In der Regel wird ein Vermögensgegenstand nicht am 01.01. eines Jahres angeschafft, sondern zu einem beliebigen Zeitpunkt innerhalb des Jahres. Im Anschaffungsjahr wird der Gegenstand daher nicht über die gesamten zwölf Monate, sondern nur über einen entsprechend geringeren Zeitraum ab dem Tag der Lieferung oder Fertigstellung genutzt. Daher ist im Anschaffungsjahr **zeitanteilig** abzuschreiben (§ 35 Abs. 2 GemHVO). Der Abschreibungsbetrag im Jahr der Anschaffung richtet sich nach der Anzahl der Monate, die zur Nutzung des Gegenstandes in diesem Jahr noch verbleiben. Dabei ist der Monat, in dem der Gegenstand angeschafft oder fertig gestellt wurde, vollständig mitzurechnen.

Aufgabe 5: Eine Maschine wird am 10.07.05 zum Preis von 15 000,00 € gekauft. Die Lieferung erfolgt am 05.08.05. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 3 Jahre.

Erstellen Sie bitte einen Abschreibungsplan für die Maschine.

Aufgabe 6: Ein Netzwerkservers (Nutzungsdauer 4 Jahre) wird am 15.03.05 zum Preis von 4 800,00 € gekauft und geliefert.

Erstellen Sie bitte einen Abschreibungsplan für den Server.

### **Geringwertige Wirtschaftsgüter**

Bewegliche Wirtschaftsgüter,

- die wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuern nicht überschreiten,
- die selbständig genutzt werden können
- und die einer Abnutzung unterliegen,

sind als **geringwertige Wirtschaftsgüter** (GWG) zu erfassen und **können** im laufenden Jahr voll abgeschrieben werden (§ 33, Abs. 3, GemHVO). Das Konto „Geringwertige Wirtschaftsgüter“ ist ein Unterkonto der Kontos „08 Betriebs- und Geschäftsausstattung“.

Wir verbuchen solche Güter also unter BGA. Die GWG können aber auch über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Aufgabe 7: Eine Gemeinde erwirbt 10 wissenschaftliche Taschenrechner zu je 100 € bei sofortiger Bezahlung durch Banküberweisung.

- a) Erstellen Sie den Buchungssatz für den Erwerb der Rechner. Gehen Sie davon aus, dass die Rechner im gleichen Jahr voll abgeschrieben werden sollen.
- b) Erstellen Sie den Buchungssatz für die Jahresabschlussbuchung.

Aufgabe 8: Eine Gemeinde kauft am 12.06.06 ein Mobilfunktelefon für 70 € in bar. Die Nutzungsdauer beträgt 5 Jahre.

- a) Erstellen Sie den Buchungssatz für den Erwerb des Telefons. Gehen Sie davon aus, dass das Handy im gleichen Jahr voll abgeschrieben werden sollen.
- b) Erstellen Sie den Buchungssatz für die Jahresabschlussbuchung, wenn ein möglichst hoher und wenn ein möglichst niedriger Betrag abgeschrieben werden soll.
- c) Erläutern Sie, in wieweit die Art der Abschreibung von GWG Einfluss auf den Gewinn hat.

### **Geringstwertige Wirtschaftsgüter: Bewegliche Wirtschaftsgüter unter 60 €**

Bei einem Wert unter 60,00 Euro oder einer Nutzungsdauer geringer als einem Jahr können Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand (z. B. 54 Sonstiger ordentlicher Aufwand) verbucht werden.

Aufgabe 9: Eine Gemeinde kauft einen einfachen Taschenrechner für 50 € in bar. Die Nutzungsdauer beträgt 3 Jahre.

- a) Erstellen Sie den Buchungssatz für den Erwerb des Rechners, wenn der Vorgang unmittelbar als Aufwand verbucht werden soll.
- b) Erstellen Sie den Buchungssatz für den Erwerb des Rechners, wenn der Rechner zunächst als GWG verbucht werden soll. Erstellen Sie dann auch die Jahresabschlussbuchung.
- c) Begründen Sie, warum in den Gemeinden in aller Regel die erste Variante (a) bevorzugt wird.

Aufgabe 10: Erstellen Sie die Buchungssätze mit entsprechendem Buchungsdatum. Buchen Sie jeweils in folgender Priorität:

1. Wirtschaftsgut, wenn möglich, sofort als Aufwand verbuchen
2. Wenn Wirtschaftsgut nicht als Aufwand verbucht werden darf, Anschaffung als GWG verbuchen und Vollabschreibung am Jahresende vornehmen.
3. Wenn Wirtschaftsgut nicht als GWG verbucht werden darf, auf dem entsprechenden Anlagenkonto buchen. Erstellen Sie dann bitte einen Abschreibungsplan, bei längeren Nutzungsdauern für die ersten vier Nutzungsjahre.

Buchen Sie, wenn eine entsprechende Angabe fehlt über Bank!

- a) Kauf eines Tischkopierers für 399,00 € am 12.9.06. Nutzungsdauer 3 Jahre.
- b) Kauf eines Dienstwagens für 22 000,00 € am 02.02.06 Nutzungsdauer 4 Jahre.
- c) Kauf von fünf Bürostühlen für jeweils 145,00 € am 11.11.06. Nutzungsdauer 3 Jahre.
- d) Kauf von Büro-Kleinmaterial für insgesamt 45,50 € am 15.06.06. in bar. Nutzungsdauer unter einem Jahr.
- e) Kauf eines Geldzählgerätes am 18.07.06. für 950,00 € Kosten der Inbetriebnahme 40,00 € Nutzungsdauer s. Tabelle des Innenministeriums.
- f) Kauf einer Schreibtischlampe für 174,00 € am 18.09.06. Nutzungsdauer 3 Jahre. Bestimmen Sie hier den Unterschied beim ausgewiesenen Gewinn in den Jahren 06 bis 09, wenn Sie die Lampe als GWG oder als normales Anlagegut abschreiben.

**Abschreibung nach Leistungseinheiten**

In **Ausnahmefällen**, wenn eine lineare Abschreibung keinen wirklichkeitsgetreuen Werteverzehr widerspiegelt, kann eine **Abschreibung nach Leistungseinheiten** vorgenommen werden.

Dazu wird ein Anlagegut nach der im Jahr erbrachten Leistung (z. B. km, Maschinenstunden, Produktionsmenge) abgeschrieben. Voraussetzung für die Berechnung der Abschreibungsbeträge ist hierbei die Schätzung der zu erwartenden Gesamtleistung des Anlagegutes. Diese Abschreibungsmethode kommt der technisch bedingten Wertminderung (Nutzungsverschleiß) am nächsten. Die auf das einzelne Nutzungsjahr entfallende Leistung muss natürlich nachweisbar sein.

Beispiel:

Einem Personenbus, Anschaffungskosten 240.000 € wird eine gesamte Fahrleistung von 320.000 km unterstellt.

- a) Wie hoch ist der Abschreibungsbetrag pro gefahrenen Kilometer?
- b) Wie lautet die allgemeine Formel zur Berechnung des Abschreibungsbetrags je Leistungseinheit (z.B. km)?

Im ersten Jahr der Nutzung wurden 50.000 km mit dem Personenbus gefahren.

- c) Wie hoch ist der Abschreibungsbetrag nach dem 1. Jahr?
- d) Wie lautet die allgemeine Formel zur Berechnung des Abschreibungsbetrages bei einer Leistungsabschreibung?

Aufgabe 11: Die Anschaffungskosten eines am 19.04.06 Personenbusses betragen 240 000,00 € Die Gesamtleistung wird auf 250 000 km geschätzt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre.

- a) Worin sehen Sie den Vorteil einer Abschreibung nach Leistungseinheiten?
- b) Ermitteln Sie die jährlichen Abschreibungsbeträge bei linearer Abschreibung.

Berechnen Sie die Abschreibung nach der Leistung:

1. (=Anschaffungs-) Jahr: 25 000 km, 2. Jahr: 45 000 km, 3. Jahr: 75 000 km, 4. Jahr: 70 000 km, 5. Jahr: 35 000 km.

Aufgabe 12: Diese Aufgabe soll den Buchungsverlauf über die komplette Verwendungsdauer eines Anlagegutes im Betrieb abbilden.

Eine Gemeinde kauft am 05.04.03 für 15 000,00 € eine Maschine, diese wird am 12.05.03 geliefert. Vor Inbetriebnahme der Maschine muss noch ein Fundament erstellt werden, dafür berechnet ein Betonbaubetrieb 900,00 €  
Schließlich wird die Maschine von einer Elektrofirma für 100,00 € fachgerecht angeschlossen, so dass sie im Mai in Betrieb genommen werden kann.  
Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt 4 Jahre. Am 16.09.08 wird die Maschine zu Preis von 180,00 € an einen Altmetallhändler gegen Barzahlung verkauft.

Sie brauchen nachfolgend nur die Buchungssätze und das Anlagenkonto (AB: 0,00 €) zu erstellen. Buchen Sie ohne Rücksicht auf die zwischenzeitlichen Jahreswechsel auf ein und demselben Anlagenkonto.

- a) Buchen Sie die Anschaffung der Maschine sowie die Kosten der Inbetriebnahme. Nummerieren Sie die Vorgänge selbst durch. Buchen Sie im Zweifel „auf Ziel“.
- b) Erstellen Sie für die Anlagenbuchhaltung den Abschreibungsplan.
- c) Buchen Sie die jährlichen Abschreibungen.
- d) Buchen Sie den Verkauf der Maschine am 16.09.08.
- e) Nehmen Sie alternativ an, die Maschine sei bereits am 16.09.06 verkauft worden. Wie hätte dann der Verkauf der Maschine gebucht werden müssen? Lösungshinweis: Beachten Sie, dass im Verkaufsjahr noch zeitanteilige (auf volle Monate gerundete) Abschreibungen vorzunehmen sind.

## Rückstellungen

Rückstellungen sind **keine** Rücklagen, sie gehören zu den **Schulden**. Rückstellungen sind am Bilanzstichtag mit einiger Wahrscheinlichkeit bestehende **zukünftig** zu erwartende Vermögensminderungen, deren wirtschaftliche Verursachung im **laufenden** Geschäftsjahr liegt. Rückstellungen stellen also Schulden dar, die noch gar nicht sicher entstanden, sondern nur hinreichend wahrscheinlich sind.

Rückstellungen sind zu bilden für

1. Pensionsverpflichtungen
2. Rekultivierung von Deponien
3. bestimmte unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen
4. ungewisse Verbindlichkeiten
5. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Die Rückstellungen sind in § 36 GemHVO geregelt.

Wir beschäftigen uns im Folgenden zunächst nur mit wenigen ausgewählten Rückstellungen und konzentrieren uns dabei auf einfache Fallkonstruktionen.

### Pensionsrückstellungen

Gemeinden zahlen nicht nur Löhne und Gehälter an aktuelle Mitarbeiter, sondern auch Pensionen und Versorgungsgelder an ehemalige Angestellte. Die Leistungen an die Aktiven werden über Konto 50 Personalaufwendungen, die Leistungen an die „Ehemaligen“ über Konto 51 Versorgungsaufwendungen gebucht. Die Versorgungsansprüche der zukünftigen Pensionäre entstehen aber bereits während der aktiven Erwerbszeit. Deshalb müssen bereits während der normalen Erwerbszeit Rückstellungen für die zukünftigen Pensionen etc. gebildet werden. Die geschieht mit dem Buchungssatz 51 Versorgungsaufwendungen an 25 Pensionsrückstellungen. Mit der Frage, wie die zukünftigen Pensionen genau berechnet werden, befassen wir uns hier nicht weiter.

### Rückstellungen für Ungewisse Verbindlichkeiten

Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten muss eine (unsichere) Verpflichtung gegenüber Dritten zum Bilanzstichtag entstanden sein. Die Unsicherheit kann sich auch auf die Höhe der Verpflichtung beziehen. Ist die Verpflichtung entstanden, so ist eine

---

Erarbeitet von T. Soer, Erstelldatum 17.10.2006. Ausgegeben von T. Soer am 23.10.2006.

Fach: ReWe-BF-NKF                      Gruppe: VA

Skript Einführung in das ReWe II TS.doc

Rückstellung auf dem Konto 28 Sonstige Rückstellungen zu bilden. Ist der Grund für die Rückstellung entfallen, so wird die Rückstellung wieder aufgelöst. Dann findet eine Zahlung statt und / oder die Rückstellung wird zugunsten eines Ertragskontos aufgelöst.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten werden vor allem gebildet für Prozessrisiken, Patentverletzungen, konkretisierte Bürgschaftsrisiken, Mängelrügen, Zusagen gegenüber Arbeitnehmern, Abfindungen, Sozialplänen etc.

Bei Eigenbetrieben können auch erwartete Steuernachzahlungen Anlass zur Bildung von Rückstellungen geben.

Beispiel: Am 02.10.2006 wird die Gemeinde auf Schadensersatz in Höhe von 15 000,00 € verklagt. Die gerichtliche Auseinandersetzung wird frühestens für das nächste Jahr erwartet. Die Gemeinde rechnet mit einer tatsächlichen Schadensersatzzahlung von 12 000,00 €  
Mit Entstehen der ungewissen Verbindlichkeit sind Rückstellungen zu bilden. Dies geschieht mit dem Buchungssatz „5.. Aufwandskonto an 28 Sonstige Rückstellungen“ 12 000,00 € Hier ist als Aufwandskonto das Konto 54 zu verwenden.

Wird im nächsten Jahr der Schadensersatzprozess beendet, so ist die Rückstellung wieder aufzulösen. Hier sind drei Fälle denkbar.

- a) Die Rückstellung entspricht genau der Zahlung, zu der das Gericht die Gemeinde verpflichtet.  
Buchung: „28 Sonstige Rückstellungen an 181 Bank 12 000,00 €“
- b) Das Gericht schließt eine Schadensersatzzahlung in Höhe von 15 000,00 €  
Buchung: „28 Sonstige Rückstellungen 12 000,00 € 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 3 000,00 € an 181 Bank 15 000,00 €“
- c) Das Gericht gibt dem Kläger in geringerem Umfang als erwartet Recht oder weist die Klage ganz ab.  
Buchungssatz: 28 Sonstige Rückstellungen 12 000,00 € an 45 Sonstige ordentliche Erträge.

**Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen**

Unter bestimmten (gesetzlich genau festgelegten Voraussetzungen) können für Instandhaltungsarbeiten, die aus bestimmten Gründen im laufenden Geschäftsjahr nicht mehr durchgeführt werden können, Rückstellungen gebildet werden. Musste z. B. eine umfangreiche Wartung in einem Heizkraftwerk in das Folgejahr verschoben werden, so werden die erwarteten Instandhaltungskosten bereits im alten Jahr verbucht, als Gegenposition sind Rückstellungen zu verbuchen. Wird die Wartung dann im Folgejahr durchgeführt, so wird im Rahmen der Zahlung der Wartungsrechnung die Rückstellung wieder aufgelöst.

- Aufgabe 1:
- a) Buchen Sie am 31.12. die ins Folgejahr verschobene Wartung des Heizkraftwerks (erwartete Kosten 5 600,00 €).
  - b) Buchen Sie nun die Wartungsrechnung vom 06.02. des Folgejahres. Gehen Sie davon aus, dass die Handwerkerfirma eine Rechnung über 5 650,00 € stellt.

## Rechnungsabgrenzung

Teil des Jahresabschlusses einer Buchführung ist die Ergebnisrechnung. Ausgangspunkt ist hier das Konto 803 Ergebnisrechnungskonto, auf dem der Erfolg (Gewinn oder Verlust) des aktuellen Geschäftsjahres ersichtlich ist. Damit das Ergebnisrechnungskonto tatsächlich **periodengerecht** den Erfolg ausweist, dürfen auf diesem Konto nur die Aufwendungen und Erträge erscheinen, die dem aktuellen Geschäftsjahr auch zuzurechnen sind.

Wird zum Beispiel für ein Gebäude die gesamte Jahresmiete am 30.06.2005 im Voraus bezahlt, so liegt die Zahlung zwar vollständig in 2005, als Aufwand wäre jedoch nur die halbe Jahresmiete in 2005 zu verbuchen, da die andere Hälfte erfolgsmäßig in das Jahr 2006 gehört. Zum Zwecke einer periodengerechten Erfolgsermittlung muss also eine **zeitliche Abgrenzung** der Aufwendungen und Erträge vorgenommen werden.

Die Verpflichtung zur periodengerechten Abgrenzung ergibt sich aus § 42 Abs. 1 und 3 GemHVO.

### Variante 1: Auszahlung jetzt, Aufwand später

Beispiel: Wir bezahlen eine Rechnung aufgrund eines Wartungsvertrages. Der Wartungszeitraum läuft jeweils vom 01.10. bis zum 30.09. des Folgejahres. Am 01.10.05 bezahlen wir für das gesamte Jahr im Voraus 12 000,00 € per Banküberweisung.

Liegt im aktuellen Jahr eine Auszahlung vor, die als Aufwand ganz oder teilweise erst dem Folgejahr zuzurechnen ist, so ist eine so genannte „**Aktive Rechnungsabgrenzung**“ vorzunehmen. Der Teil des Aufwands, der dem Folgejahr zuzurechnen ist, wird bei Buchung der Zahlung auf dem Konto „19 Aktive Rechnungsabgrenzung“ verbucht. Das Konto „Aktive Rechnungsabgrenzung“ ist ein Aktivkonto, also ein Bestandskonto. Genau genommen handelt es sich bei dem Konto Aktive Rechnungsabgrenzung um eine Forderung (deshalb Aktiva) gegenüber dem kommenden Geschäftsjahr. Wir bezahlen nämlich jetzt eine Leistung, die der Vertragspartner zumindest teilweise erst im nächsten Jahr erbringen muss.

Bei der der Buchung der **Zahlung** bucht die Gemeinde:

52 Aufwendungen für Sach- u. Dienstl.	3 000,00 €
19 Aktive Rechnungsabgrenzung	9 000,00 €
an 181 Bank	12 000,00 €

Damit fließt der Wartungsanteil für das laufende Jahr am Ende des aktuellen Rechnungsjahres über 803 Ergebnisrechnungskonto in die laufende Erfolgsermittlung, während der

Wartungsanteil für das kommende Jahr über die Aktivposition 19 Aktive

Rechnungsabgrenzung in das nächste Jahr übertragen wird.

Am Anfang des Folgejahres wird das Konto „Aktive Rechnungsabgrenzung“ erfolgswirksam aufgelöst mit der Buchung:

52 Aufwendungen für Sach- u. Dienstl.		9 000,00 €	
	an	19 Aktive Rechnungsabgrenzung	9 000,00 €

Geld fließt dann nicht mehr, da die Rechnung ja im alten Jahr bereits vollständig bezahlt war.

Eine Aktive Rechnungsabgrenzung entsteht auch bei der Buchung von Disagios. Als Disagio bezeichnet man die Differenz zwischen dem Nenn- und Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit und dem Auszahlungsbetrag. Das Disagio wird bei Aufnahme des Darlehns als Rechnungsabgrenzung aktiviert. Der entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten wird über die Laufzeit des Darlehns durch planmäßige Abschreibungen erfolgswirksam aufgelöst. (Vgl. § 42 Abs. 2 GemHVO)

Beispiel: Aufnahme eines Darlehens zur Liquiditätssicherung mit einem Nennbetrag von 100 000,00 € Auszahlung 96 %, Laufzeit 4 Jahre.

181 Bank		96 000,00 €	
19 Aktive Rechnungsabgrenzung		4 000,00 €	
	an	33 Liquiditätskredit	100 000,00 €

Zur erfolgswirksamen Verteilung des Disagios von 4 000,00 € auf die Laufzeit des Darlehns müssen dann in jedem Jahr 1 000,00 € abgeschrieben werden.

57 Abschreibungen		1 000,00 €	
	an	19 Aktive Rechnungsabgrenzung	1 000,00 €

**Variante 2: Einzahlung jetzt, Ertrag später**

Beispiel: Wir erhalten am 01.07.05 per Banküberweisung eine Mietzahlung von 6 000,00 € für ein Jahr im Voraus.

Liegt im aktuellen Jahr eine Einzahlung vor, die als Ertrag ganz oder teilweise erst dem Folgejahr zuzurechnen ist, so ist eine so genannte „**Passive Rechnungsabgrenzung**“ vorzunehmen. Der Teil des Ertrags, der dem Folgejahr zuzurechnen ist, wird bei Buchung des Zahlungseingangs auf dem Konto „39 Passive Rechnungsabgrenzung“ verbucht. Das Konto „Passive Rechnungsabgrenzung“ ist ein Passivkonto, also ebenfalls ein Bestandskonto. Die Passive Rechnungsabgrenzung ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem neuen Jahr, da wir eine Zahlung bereits erhalten haben, während wir die Leistung (ganz oder teilweise) erst im Folgejahr erbringen müssen.

181 Bank		6 000,00 €	
	an	44 Privatrechtliche Leistungsentgelte	3 000,00 €
	an	39 Passive Rechnungsabgrenzung	3 000,00 €

Im aktuellen Geschäftsjahr verbuchen wir also die halbe Jahresmiete als Ertrag, während wir die andere Hälfte der Jahresmiete über das Bestandskonto Passive Rechnungsabgrenzung in das Folgejahr übertragen, in welches sie schließlich auch gehört.

Am Anfang des Folgejahres wird das Konto „Passive Rechnungsabgrenzung“ erfolgswirksam aufgelöst.

39 Passive Rechnungsabgrenzung		3 000,00 €	
	an	44 Privatrechtliche Leistungsentgelte	3 000,00 €

Passive Rechnungsabgrenzungen entstehen in der Praxis häufig auch bei langfristigen Verträgen, wie z. B. bei der Vergabe von Nutzungsrechten an Grabstellen. Wird z. B. eine Grabstelle für 2 500,00 € (pauschale Einmalzahlung) bei einer Nutzungsdauer von 25 Jahren vermietet, so muss bei Buchung der Einnahme nur ein Ertrag von 250,00 € gebucht werden. Der Restbetrag über 2 250,00 € ist abzugrenzen und über die neun folgenden Jahre mit jährlich 250,00 € erfolgswirksam aufzulösen.

---

**Aufgabe zur Rechnungsabgrenzung**

Erstellen Sie die Buchungssätze für die nachfolgenden Geschäftsfälle. Buchen Sie alle Zahlungsvorgänge über das Konto „Bank“!

1. Wir bezahlen Kfz-Versicherungsbeiträge für den Zeitraum 04/05 bis 03/06 in Höhe von 5 400,00 €
  2. Wir versenden einen (später fälligen) Steuerbescheid für den Zeitraum 05/05 bis 04/06 in Höhe von 7 200,00 €
  3. Der offene Betrag aus dem Steuerbescheid gemäß Geschäftsfall Nr. 2 wird per Bankscheck beglichen.
  4. Wir erhalten am 15.11.05 eine Zuwendung des Bundes in Höhe von 150 000,00 € Der Betrag wurde als Zuschuss für die beiden Jahre 2005 und 2006 bewilligt.
  5. Wir bezahlen die Löhne für 01/06 am 29.12.05. in Höhe von 125 000,00 €
- Verbuchen Sie die Buchungssätze auf T-Konten. Führen Sie ein Bankkonto und ein Eigenkapitalkonto mit einem Anfangsbestand von jeweils 70 000,00 €
  - Schließen Sie alle Konten ab und erstellen Sie die Schlussbilanz.
  - Eröffnen Sie alle Bestandskonten für das Jahr 2006 und lösen Sie die Rechnungsabgrenzungsposten (Konten 19 und 39) erfolgswirksam auf. Erstellen Sie dabei auch die (notwendigen) Buchungssätze für die Auflösung der Rechnungsabgrenzungsposten.

*Wer große Probleme lösen will  
muss heiter sein und bleiben.*

Alfred Selacher (\*1945),  
Schweizer Lebenskünstler

**Variante 3: Aufwand jetzt, Auszahlung später**

Müssen im aktuellen Haushaltsjahr Aufwendungen berücksichtigt werden, die erst im kommenden Jahr zu Auszahlungen führen, so sind im aktuellen Jahr die Aufwendungen zunächst als „37 Sonstige Verbindlichkeiten“ gegenzubuchen.

Beispiel Gemeinde zahlt für den Zeitraum 10/05 bis 09/06 die Miete in Höhe von 12 000,00 € erst zur Mitte des genannten Zeitraumes, also am 01.03.06. Am Jahresende 2005 ist für das „alte“ Jahr

54 Sonstige ordentliche Aufwendungen		3 000,00 €	
	an	37 Sonstige Verbindlichkeiten	3 000,00 €

zu buchen.

Im „neuen“ Jahr ist bei der Bezahlung der Miete am 01.03.06 einerseits der Mietaufwand für den Zeitraum 01/06 - 09/06 zu buchen, andererseits ist der dem „alten“ Jahr zuzurechnende Mietanteil durch Auflösung der Sonstigen Verbindlichkeiten zu berücksichtigen.

54 Sonstige ordentliche Aufwendungen		9 000,00 €	
37 Sonstige Verbindlichkeiten		3 000,00 €	
	an	Bank	12 000,00 €

**Variante 4: Ertrag jetzt, Einzahlung später**

Müssen im aktuellen Haushaltsjahr Erträge berücksichtigt werden, die erst im kommenden Jahr zu Einzahlungen führen, so sind im aktuellen Jahr die Erträge zunächst als „17 Sonstige Forderungen“ gegenzubuchen.

Beispiel Gemeinde erhält für den Zeitraum 07/05 bis 06/06 Zinserträge in Höhe von 2 000,00 € die erst Anfang Januar 2006 gezahlt werden. Die Buchungen sehen dann wie folgt aus.

Im alten Jahr (im Zweifel am 31.12.05):

17 Sonstige Forderungen		1 000,00 €	
	an	46 Zinserträge	1 000,00 €

Im „neuen“ Jahr ist bei der Zahlung im Januar der Zinsertrag für das neue Jahr zu buchen, andererseits ist die dem „alten“ Jahr zuzurechnende Zinszahlung durch Auflösung der Sonstigen Forderungen zu berücksichtigen.

181 Bank		2 000,00 €	
	an 17 Sonstige Forderungen		1 000,00 €
	an 46 Zinserträge		1 000,00 €

Die als Variante 1 und 2 bezeichnete Form der Rechnungsabgrenzung (Zahlung jetzt, Erfolg später) wird auch transitorische Rechnungsabgrenzung, die als Variante 3 und 4 bezeichnete Form der Abgrenzung (Erfolg jetzt, Zahlung später) antizipatorische Rechnungsabgrenzung genannt.