

Carl von Ossietzky
**Universität
Oldenburg**

Bilanzierung

Andreas Eiselt

 Center für
lebenslanges
Lernen



Prof. Dr. Andreas Eiselt
(Überarbeitung Prof. Dr. Stefan Müller)

Bilanzierung

Impressum

Autor: Prof. Dr. Andreas Eiselt
Überarbeitung 2019 Prof. Dr. Stefan Müller
Autor der 1.-7. Auflage: Univ.-Prof. Dr. Laurenz Lachnit

Herausgeber: Carl von Ossietzky Universität Oldenburg – Center für lebenslanges Lernen C3L

Auflage: 16. überarbeitete Auflage, Erstausgabe 2003

Copyright: Vervielfachung oder Nachdruck auch auszugsweise zum Zwecke einer Veröffentlichung durch Dritte nur mit Zustimmung der Herausgeber, 2003 - 2021

Oldenburg, August 2021

Prof. Dr. Andreas Eiselt



Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Rechnungswesen an der PHWT Vechta/ Diepholz. Daneben ist er als Unternehmensberater, Autor und Dozent tätig. Zuvor Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre insb. Rechnungswesen an der EBC Hochschule, Düsseldorf (2012-2013). Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität Oldenburg (2004-2011). Tätigkeit als Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsassistent (2003-2004). Studium der Betriebswirtschaftslehre in Paderborn und Oldenburg (1997-2002).

Dr. Lars Haneberg



Seit Mai 2013 Berufsschullehrer für Wirtschaft, Politik und Geschichte. Zuvor wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Rechnungswesen an der Universität Oldenburg (2007-2013). Studium der Betriebswirtschaft in Oldenburg, Le Havre, Paris, Oxford und Berlin. Ausbildung zum Industriekaufmann bei der AEG AG in Berlin.

Prof. Dr. Stefan Müller



Studium, Promotion und Habilitation an der Universität Oldenburg, 2004 – 2006 freier Mitarbeiter der KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft AG im Bereich Middle Market, seit 2005 Inhaber der Professur für ABWL, insb. Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Helmut Schmidt Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg, Fachbeirat der Zeitung für Corporate Governance und Mitglied des Rechnungslegungs und Controlling-Facharbeitskreises des Internationalen Controllervereins (ICV), Leiter des Arbeitskreises Corporate Governance Reporting der Schmalenbachgesellschaft für Betriebswirtschaftslehre e.V. Verfasser zahlreicher Fachbücher, Aufsätze und Kommentarbeiträge, Mitherausgeber des Handbuches der Bilanzierung, Trainer und Unternehmensberater.

INHALTSVERZEICHNIS

EINFÜHRUNG IN DAS GESAMTE MODUL	6
1 WESEN DES JAHRESABSCHLUSSES	11
1.1 Jahresabschlusszwecke	11
1.2 Aufbau und Inhalt des Jahresabschlusses	13
1.3 Buchhaltung und Konten	15
2 RECHTLICHE GRUNDLAGEN DER RECHNUNGSLEGUNG	18
2.1 Handelsrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht	18
2.2 Steuerrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht	20
2.3 Kopplung von Steuerbilanz und Handelsbilanz	20
2.4 Handelsrechtliche Grundlagen des Jahresabschlusses	21
2.5 Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten	25
3 GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG UND BILANZIERUNG	30
4 BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES	39
4.1 Bilanz	39
4.2 Gewinn- und Verlustrechnung	41
4.3 Anhang	44
4.4 Lagebericht	44
5 ANSATZVORSCHRIFTEN	50
5.1 Allgemeine Ansatzvorschriften	50
5.2 Ansatz von Vermögen	51
5.3 Ansatz von Kapital	53
6 BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN	60
6.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze	60
6.2 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen und Schulden	61
6.3 Folgebewertung von Vermögensgegenständen und Schulden	64
6.4 Anlagenspiegel	68

7	AUSWEISVORSCHRIFTEN	75
8	GRUNDLAGEN DES KONZERNABSCHLUSSES	85
8.1	Notwendigkeit einer Konzernrechnungslegung	85
8.2	Konzernabschlusspflicht und Konsolidierungskreis	89
8.3	Bestandteile des Konzernabschlusses	92
8.4	Befreiungsmöglichkeiten von der Konzernrechnungslegung	92
8.5	Aufbereitung der einzubeziehenden Einzelabschlüsse .	93
8.6	Konsolidierungsbereiche und -methoden	94
8.6.1	Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen	94
8.6.2	Abbildung von Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss.....	97
8.6.3	Abbildung assoziierter Unternehmen im Konzernabschluss....	97
9	GRUNDZÜGE DER RECHNUNGSLEGUNG NACH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS).....	102
9.1	Relevanz internationaler Rechnungslegung für die Abschlusserstellung deutscher Unternehmen	102
9.2	Grundlinien international orientierter Rechnungslegung	104
9.3	Bestandteile der Rechnungslegung nach HGB und IFRS	105
9.4	Unterschiede und Unvereinbarkeiten zwischen HGB und IFRS	105
ANHANG		
10	ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	109
11	LITERATURVERZEICHNIS	112
12	GLOSSAR.....	113
13	SCHLÜSSELWORTVERZEICHNIS	116
14	LÖSUNGEN ZU DEN LERNKONTROLLEN	118
	AUSZUG AUS DEM HGB.....	141

EINFÜHRUNG IN DAS GESAMTE MODUL

Der veröffentlichte Jahresabschluss befindet sich nicht erst seit Aufsehen erregenden Bilanzierungsskandalen im Fokus der öffentlichen Diskussion. Die in den letzten Jahren zwecks Anpassung an internationale Bilanzierungsgegebenheiten geschehenen Gesetzesänderungen mit zum Teil erheblichen Folgen für die Praxis der Rechnungslegung und Unternehmensüberwachung quer durch alle Unternehmensformen und -größen haben bewirkt, dass ein abschließender, gesicherter Regelungssachstand noch nicht erreicht ist. Gleichzeitig bekommt eine aussagefähige Rechnungslegung für viele Unternehmen durch verschärfte Ratingverfahren, welche die Banken im Hinblick auf Basel II und III eingeführt haben, bei der Fremdfinanzierung eine immer größere Bedeutung. Allerdings werden auch manche Bilanzierungsneuerungen vor dem Hintergrund der Finanzkrise wieder kritisch hinterfragt und es ist ein Trend zur Ausweitung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Lage- und Nachhaltigkeitsberichten zu beobachten.

Grundsätzlich hat das betriebliche Rechnungswesen die Aufgabe, eine quantitative Abbildung von Unternehmen zu bieten, um so deren wirtschaftliche Lage fassbar zu machen. Dazu sind die Unternehmenssachverhalte nach bestimmten Modellregeln abzubilden, wobei zwischen internem und externem Rechnungswesen zu unterscheiden ist. Die externe Rechnungslegung (Bilanzierung) wird dabei wesentlich durch Rechtsnormen geregelt und dient in erster Linie der nach außen gerichteten Information, Rechenschaftslegung und Ausschüttungsbemessung sowie z. T. auch als Grundlage der Steuerbemessung.

Hauptanliegen des Pflichtmoduls Bilanzierung ist es, Sie zu fundierter Kenntnis und Handlungsfähigkeit im Bereich der externen Rechnungslegung zu führen. Daher liegen die besonderen Schwerpunkte auf den Grundzusammenhängen bei Erstellung des Jahresabschlusses (insbesondere Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang), dem Umsetzen der entsprechenden Gesetzestexte und der Beurteilung der Aussagemöglichkeiten und -grenzen von Jahresabschlüssen. Es sollen die Grundzüge der Bilanzierung von Einzelunternehmen und von Konzernen an Hand der Studienmaterialien erarbeitet werden.

Das Modul hat folgenden Aufbau:

Im Kap. 1 werden Konzept und Struktur des Jahresabschlusses behandelt. Zudem geht es darum, die Zusammenhänge zwischen Buchhaltung, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung deutlich zu machen.

Im Kap. 2 werden die rechtlichen Grundlagen des Jahresabschlusses vermittelt. Sie sollen mit Bezug auf die relevanten Gesetzestexte die deutschen Rechnungslegungsstandards kennenlernen. Dabei sollen Sie insbesondere den entsprechenden Einblick in das Handelsgesetzbuch sowie ergänzende Vorschriften erhalten.

Kap. 3 verdeutlicht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB), was Sie in die Lage versetzen soll, konkrete GoB auf einzelne Fragestellungen zu beziehen. Sie sollen weiterhin die unterschiedlichen GoB unterscheiden und die Auswirkung ihrer Anwendung beurteilen können.

Im Kap. 4 sollen die Bestandteile des Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) sowie der Lagebericht dargestellt werden. Dazu müssen Sie die Prinzipien der handelsrechtlichen Bilanzgliederung kennenlernen, um das Zahlenwerk zu erfassen und zu interpretieren. Ebenso soll die Grundstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung vertiefend betrachtet werden, um unterschiedliche Aufwands- und Ertragsarten sowie Teilergebnisse zur Beurteilung der Erfolgslage zu verstehen. Darüber hinaus soll der Umgang mit dem Handelsgesetzbuch durch Anwendung der Theorie und Hinleitungen vertieft werden.

In Kap. 5 werden die grundlegenden Ansatzvorschriften für Vermögen und Kapital dargestellt. Dabei sollen Sie ein betriebswirtschaftliches Verständnis dafür entwickeln, Sachverhalte nach den theoretischen Kriterien der Ansatzvorschriften dahingehend beurteilen zu können, ob und welche Art von Vermögen bzw. Kapital vorliegt.

In Kap. 6 werden die grundlegenden Bewertungsvorschriften des Bilanzrechts veranschaulicht, wobei Sie zunächst die Begriffe der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Ausgangspunkte der Bewertung dargestellt bekommen. Sodann sollen sie die verschiedenen Varianten der Bewertung zu Folgezeitpunkten einschließlich der unterschiedlichen Abschreibungsmethoden kennenlernen. Sie sollen lernen, die Bewertungsvorschriften auf Bewertungsentscheidungen anzuwenden und dabei die Kenntnisse im Umgang mit den Rechtsvorschriften vertiefen. Dadurch sollen Sie in die Lage versetzt werden, Bewertungsvorschriften kritisch zu hinterfragen und zu analysieren.

In Kap. 7 sollen die grundlegenden Ausweissvorschriften des HGB vermittelt werden, die sich vor allem in der Ausgestaltung des Anhangs niederschlagen. Dabei sollen zum einen Aufbau und Inhalt des Anhangs und zum anderen die Erläuterungs-, Korrektur-, Entlastungs- und Ergänzungsfunktion des Anhangs verdeutlicht werden.

Die betriebswirtschaftlichen und konzeptionellen Grundlagen des Konzernabschlusses werden in Kap. 8 erklärt und definiert. Sie sollen dabei die grundlegenden Fakten und Begriffe des Konzernabschlusses kennenlernen und ein Verständnis für die betrieblichen Zusammenhänge und betriebs- bzw. volkswirtschaftlichen Auswirkungen in Bezug auf den Konzernabschluss erhalten. Sie sollen in die Lage versetzt werden, das Gedankengebäude des externen Rechnungswesens auf die Problematik des Konzernabschlusses zu übertragen. Dieses Kapitel verdeutlicht Methodenaspkte der Konzernbilanzierung. Dabei sollen Sie die Kenntnisse von Buchführung und Bilanzierung auf die Problematik des Konzernabschlusses übertragen. Außerdem sind Auswirkungen methodischer Entscheidungen auf den Konzernabschluss zu beurteilen und nachzuvollziehen.

In Kap. 9 sollen Sie die Grundzüge der Rechnungslegung nach internationalen Standards, am Beispiel der für Europa relevanten International Financial Reporting Standards (IFRS) (vormals International Accounting Standards (IAS)), kennenlernen. Dabei sollen Sie zunächst einen Einblick in die Relevanz der internationalen Rechnungslegung für die Abschlusserstellung deutscher Unternehmen erhalten, wobei Sie die Bedeutung der Generalnorm des § 264 Abs. 2 und § 297

Abs. 2 HGB im internationalen Kontext verstehen und kritisch beurteilen sollen. Ebenso sollen Sie die Unterschiede der Rechnungslegung nach HGB und IAS/IFRS kennenlernen, wobei insbesondere die grundsätzlichen Unterschiede und Unvereinbarkeiten zwischen deutscher und internationaler Rechnungslegung zu erlernen sind.

Konzeptionell erstreckt sich das Studienmaterial dieses Moduls auf das Gesamtgebiet der externen Rechnungslegung. Da für mittelständische Unternehmen die Teilgebiete „Grundzüge des Konzernabschlusses“ (Kapitel 8) und „Grundzüge der Rechnungslegung nach internationalen Standards“ (Kapitel 9) je nach Rechtsform, Konzernierung und Kapitalmarktorientierung nicht von zentraler Bedeutung sind, sind diese Sachverhalte im vorliegenden Studienmaterial nur in sehr komprimierter Form enthalten.

Die Lehrmethoden dieses Studienmoduls umfassen mit unterschiedlichen Akzentsetzungen die gesamten vorgesehenen Lehrmethoden gemäß Curricularkonzept des BA-Studienganges. Ein besonderer Schwerpunkt liegt auf der Handlungsorientierung, d. h. hier Arbeiten mit Gesetzestexten und Anwendungsbeispielen.

Ziel des Moduls ist, das grundlegende Normen-, Methoden-, Theorie- und Faktenwissen der externen betrieblichen Rechnungslegung zu vermitteln. Außerdem soll ein Verständnis für betriebswirtschaftliche Denkweisen entwickelt werden. Dieses Verständnis wird benötigt, um die Abbildung des Unternehmens mit dem Instrument Jahresabschluss zu verstehen. Durch die Bearbeitung des Einzel- und des Konzernabschlusses sowie der Grundzüge einer internationalen Rechnungslegung sollen die Lernenden befähigt werden, Jahresabschlüsse kritisch zu hinterfragen und hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Aussagekraft einzuordnen. Mit Hilfe der vorher aufgenommenen Fachkenntnisse sollen die Lernenden in die Lage versetzt werden, ökonomische Aussagen, die aus dem externen betrieblichen Rechnungswesen stammen, beurteilen, bewerten und ggf. mit Entscheidungen beantworten zu können.

Durch die Auseinandersetzung mit der im Modul vorgestellten Struktur des externen betrieblichen Rechnungswesens sowie durch die schrittweisen Aufgabelösungen sollen Schlüsselqualifikationen vermittelt werden, um insbesondere Fach- und Methodenkompetenzen im Gebiet der Bilanzierung zu fördern.

Bei der Bearbeitung der Aufgaben und ihrer selbständigen Lösung werden Rechenfertigkeit und Analysefähigkeit sowie unterschiedliche Arbeits- und Herangehensweisen geübt, die z. B. die Urteils- und Entscheidungsfähigkeit fördern.

Die Theoriebearbeitung des Moduls soll zudem durch Auseinandersetzung mit den gesetzlichen Vorschriften zur Bilanzierung in systematischer, konsequenter Arbeitsweise schulen.

Die übergeordneten Lernziele des Moduls bestehen in Folgendem:

- Beherrschen des Grundwissens für die Aufstellung von Jahresabschlüssen bei Einzelunternehmen und Konzernen;

- Kenntnis wesentlicher Gestaltungsmöglichkeiten bei der Abschlusserstellung;
- Beurteilen des Aussagewertes von Abschlüssen;
- Erlangen von Handlungs- und Problemlösungskompetenz in Rechnungslegung und Jahresabschlussinterpretation.

Als besondere Anforderungen für dieses Modul sind Grundkenntnisse in Buchhaltung sowie Grundfertigkeiten im Umgang mit Gesetzestexten zu nennen.

Jedes Kapitel hat folgenden didaktischen Aufbau:

- Vorangestellt sind jedem Kapitel die **Lernergebnisse**. Sie beschreiben, welche Kenntnisse und Fähigkeiten nach dem Durcharbeiten des jeweiligen Kapitels erworben worden sein sollten.
- Die Darstellung des Themas erfolgt in einem **Basistext** mit Grafiken, Abbildungen, Tabellen und Rechenbeispielen, die die strategischen und grundlegenden Zusammenhänge anschaulich machen und das Verständnis der Zusammenhänge erleichtern.
- **Merksätze/Zusammenfassungen** helfen, aus der Vielzahl der Informationen die wichtigsten herauszufiltern und sich einzuprägen.
- Die fett gedruckten Begriffe/Worte im Text machen Sie aufmerksam auf einen neuen Aspekt bzw. auf eine Spezifizierung. Sie finden sie zum Teil im **Glossar** erklärt.
- **Aufgaben zur Lernkontrolle** finden Sie am Ende jedes Kapitels oder Unterkapitels. Hilfe bei der Lösung der Aufgaben finden Sie am Ende des Moduls. Sie sollten sie unbedingt erst nach einer eigenen Lösung und nur zur Überprüfung nutzen. Aus Fehlern lernen Sie mehr als nur durch Nachvollziehen des Gelesenen.
- Auf **Aufgaben mit Bezug zur eigenen Berufstätigkeit** haben wir hier verzichtet, weil die notwendigen Daten aus den Unternehmen oft aus Geheimhaltungsgründen nicht herausgegeben werden. Gleichwohl ist der Bezug zur allgemeinen und umfeldbezogenen Praxis herzustellen, wofür in den Kapiteln Anregungen gegeben werden.
- **Literatur zur Vertiefung**. Dabei handelt es sich um:
 - Literatur (Lehrbücher), die Sie sich ggf. anschaffen oder zum überwiegenden Teil in der Universitätsbibliothek ausleihen können.
 - Internetrecherchen, die Ihnen weitere Informationen ermöglichen.
- **Onlineaufgaben** zur Überprüfung des Gelernten auf der Lernplattform. Diese haben die Funktion, Ihre verbliebenen Wissenslücken sowie Unsicherheiten aufzudecken sowie Sie auf die Art der Fragestellung in der Klausur vorzubereiten.

KAPITEL 1: WESEN DES JAHRESABSCHLUSSES

Nach Bearbeitung dieses Kapitels sollen Sie

- Zielsetzung und wesentliche Zwecke des Jahresabschlusses erkennen,
- die Bestandteile eines Jahresabschlusses benennen können,
- die betriebswirtschaftliche Konzeption in der Abbildung des Unternehmens mit Hilfe von Buchhaltung und Jahresabschluss durchschauen.

1 WESEN DES JAHRESABSCHLUSSES

Vorbemerkung

Sie sollen die konzeptionellen und strukturellen Grundlagen des Jahresabschlusses beherrschen. Ebenso sollen Sie die Zusammenhänge zwischen Buchhaltung, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung durchschauen. Dabei sollen Sie durch Kenntnis der Theorie in die Lage versetzt werden, bilanzorientierte Handlungen ausführen zu können. Sie sollen in den einzelnen Lernsequenzen Kenntnisse über die Begrifflichkeiten sowie über die Regeln für den Aufbau des Jahresabschlusses erwerben. Sie sollen die unterschiedlichen Bestandteile des Jahresabschlusses verstehen. Weiterhin sollen Sie die Aussagemöglichkeiten und -grenzen der Bestandteile des Jahresabschlusses analysieren und beurteilen können.

1.1 Jahresabschlusszwecke

In Gesetzestexten sind die Jahresabschlusszwecke nur vergleichsweise global benannt. Gemäß § 242 Abs. 1 und 2 HGB soll die Bilanz ein das Verhältnis von Vermögen und Schulden darstellender Abschluss sein, die Gewinn- und Verlustrechnung eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres. Mit Hilfe der Bilanz soll ein Einblick in die Finanzlage und mit Hilfe der GuV ein Einblick in die Erfolgslage des Unternehmens gegeben werden.

Eine betriebswirtschaftlich konkretere Benennung des Jahresabschlusszweckes bietet § 264 Abs. 2 HGB. Danach hat der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Unter Umständen sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen, um dieses Bild der tatsächlichen Verhältnisse zu gewährleisten.

Es lassen sich folgende vier Hauptaufgaben des Jahresabschlusses festhalten:

1. **Information:** Rechenschaft der Unternehmensführung vor sich selbst zur Kontrolle getroffener Entscheidungen und zur Hilfe für die weitere Entscheidungsbildung sowie gegenüber Dritten als Rechenschaft im engeren Sinne gegenüber kontrollberechtigten Personen.
2. **Dokumentation:** Festhalten von Daten, damit sie vor dem Vergessen bewahrt und zur Beweissicherung im Streitfall verfügbar sind.
3. **Gewinnfeststellung:** Errechnung des verteilbaren Gewinns und für die Besteuerung.
4. **Ausschüttungsregelung:** Da die Haftung der Eigentümer gegenüber den Gläubigern bei Kapitalgesellschaften auf das Haftungskapital beschränkt ist, kommt dem Jahresabschluss auch die Aufgabe zu, gläubigergefährdende Ausschüttungen, die das Mindesthaftungskapital verringern könnten, zu verhindern (Ausschüttungssperre). Da es als erforderlich angesehen wird, dass die Eigentümer bei entsprechender Erfolgslage des Unternehmens eine angemess-

sene Gewinnausschüttung erhalten, ist es Aufgabe des Jahresabschlusses, die Gesellschafter gegen willkürliche Gewinnkürzungen und -einbehaltungen abzusichern (Mindestausschüttung).

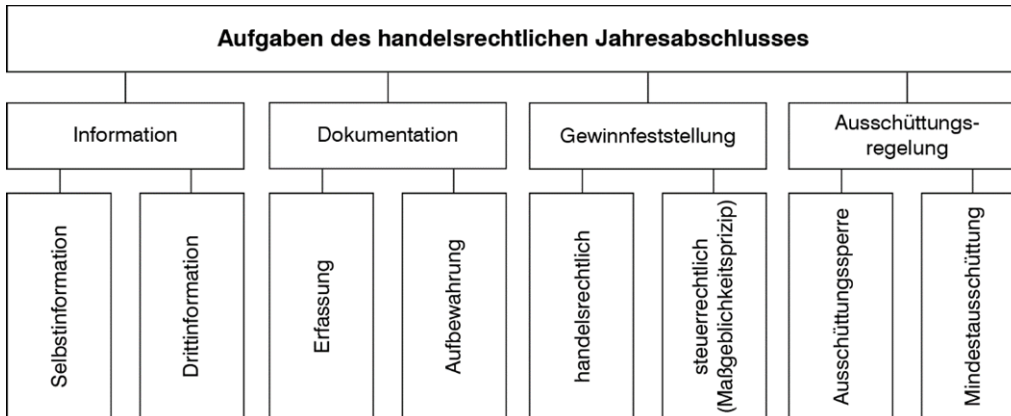


Abb. 1-1: Jahresabschlussaufgaben im Überblick

Da zwischen den verschiedenen am Unternehmen interessierten Gruppen Interessengegensätze existieren und nicht davon ausgegangen werden kann, dass im freien Kräftespiel der Gruppen der ordnungspolitisch gewünschte Informationszustand erreicht wird, schaltet sich der Gesetzgeber mit den gesetzlichen Regelungen zum Jahresabschluss ein, um die Informationsversorgung zu regulieren. In diesem Sinne ist der Jahresabschluss ein vom Gesetzgeber diktiertem Kompromiss zur Unterrichtung der verschiedenen Interessengruppen. Trotz der durch den Kompromisscharakter bedingten Aussagebegrenzungen ist der Jahresabschluss ein zentrales, für viele Gruppen sogar *das* zentrale Instrument zur Unterrichtung über die wirtschaftliche Lage von Unternehmen.

Wie breit das Spektrum der am Jahresabschluss interessierten Kreise ist, verdeutlicht die nachfolgende Übersicht:

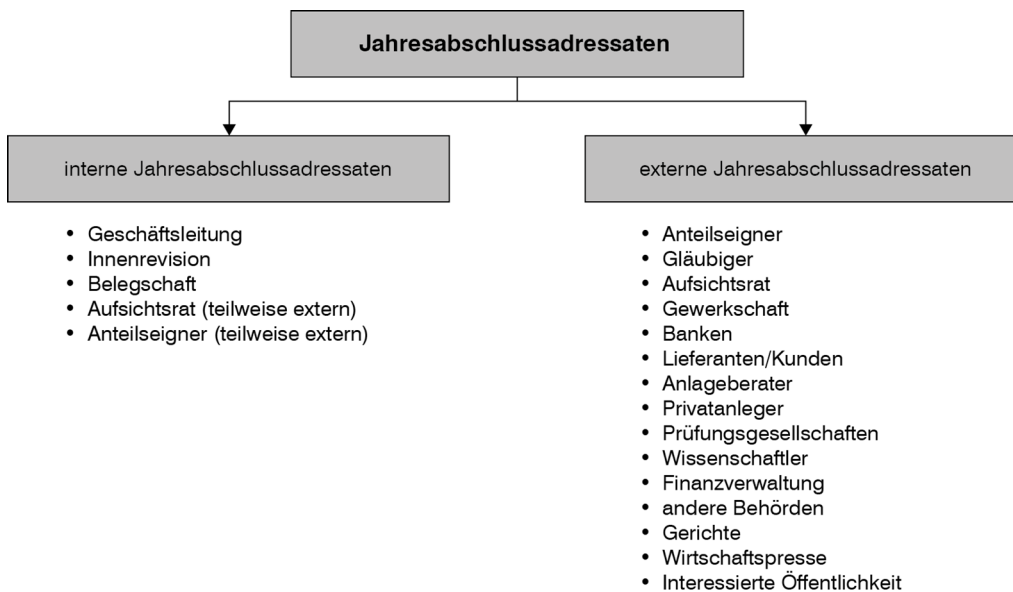


Abb. 1-2: Adressaten des Jahresabschlusses

1.2 Aufbau und Inhalt des Jahresabschlusses

Die Bestandteile des Jahresabschlusses sind im HGB benannt. Gemäß § 242 Abs. 3 HGB besteht der Jahresabschluss zunächst aus Bilanz und GuV.

Bei Kapitalgesellschaften werden diese beiden Rechenwerke gemäß § 264 Abs. 1 HGB um den Anhang erweitert, welcher gemeinsam mit Bilanz und GuV den Jahresabschluss bildet. Zusätzlich ist ein Lagebericht aufzustellen.

Schematisch dargestellt ist demnach die Rechnungslegung der Unternehmen wie folgt zusammengesetzt:

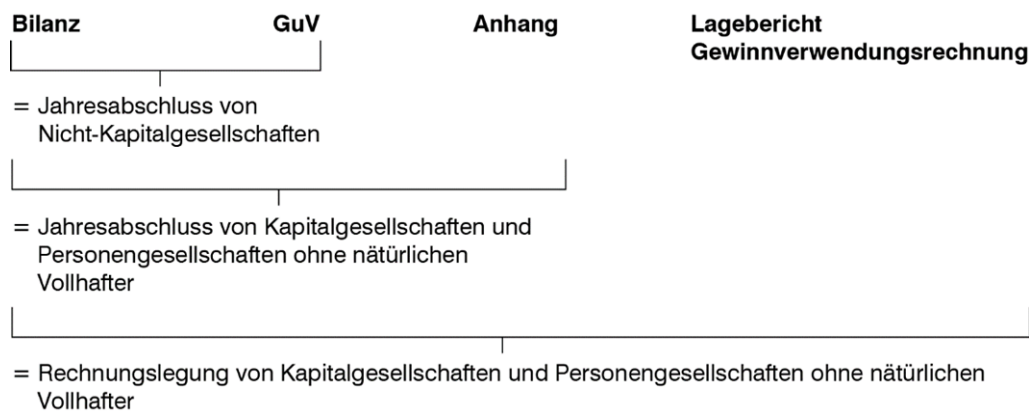


Abb. 1-3: Schematische Darstellung der Rechnungslegung der Unternehmen

Der Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht ist ein Modell zur Abbildung von Unternehmen in kombinierter quantitativer und verbaler Form. Die quantitativen Rechenwerke sind Bilanz und GuV, der Anhang ist eine die beiden Rechenwerke erläuternde und um zusätzliche Informationen ergänzende Darstellung, teils in quantitativer, teils in verbaler Form.

Diese Bestandteile der Rechnungslegung von Unternehmen sind wie folgt konzipiert:

1) Bilanz

Die Bilanz liefert ein Stichtagsbild der Bestände an Vermögen und Kapital des Unternehmens. Die ausgewiesenen Werte sind lediglich eine Abbildung der im Unternehmen gebundenen Werte nach den Spielregeln des Abbildungsmodells, d. h. gemäß Rechnungslegungsvorschriften und Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung.

Unter der Bilanz versteht man also die wertmäßige Gegenüberstellung der Aktiva (Vermögen) und Passiva (Kapital) eines Unternehmens zu einem Stichtag.

Die Vermögensseite lässt erkennen, welche wirtschaftlichen Werte im Unternehmen in welchen konkreten Formen vorhanden sind; die Vermögensseite kann daher als Darstellung der Ausstattung des Unternehmens, als Investitionsbericht, verstanden werden. Die Kapitalseite der Bilanz zeigt die Herkunft der Werte, gibt

also Auskunft darüber, aus welchen finanziellen Mitteln die auf der Vermögensseite ausgewiesenen Werte beschafft worden sind.

Der Aufbau einer Bilanz wird in § 266 HGB vorgegeben (→ bitte lesen!).

Es gibt allerdings nicht nur die handelsrechtliche Bilanz, vielmehr existieren unterschiedliche Bilanzarten, wie z. B. die Steuerbilanz, Gründungsbilanz, IFRS-Bilanz.

2) Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ist eine zeitraumbezogene Darstellung der Erfolgsvorgänge des Geschäftsjahres. Es handelt sich um eine Wiedergabe der Aufwendungen und Erträge des Berichtszeitraumes, d. h. derjenigen Vorgänge, die das Eigenkapital – außerhalb von Einlagen bzw. Entnahmen – gemehrt bzw. vermindert haben. Als Differenz der Erträge und Aufwendungen des Jahres ergibt sich der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag. Die GuV ist demnach eine Darstellung der Erfolgsentstehung, gegliedert nach positiven und negativen Erfolgskomponenten.

Der Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung wird in § 275 HGB vorgegeben (→ bitte lesen!)

3) Anhang

Der Anhang dient zunächst gem. § 284 HGB der Erläuterung von Bilanz und GuV, wobei insbesondere die Erläuterung der benutzten Bilanzierungsmethoden im Mittelpunkt steht. Gemäß § 285 HGB enthält der Anhang eine Fülle weiterer Pflichtangaben, die teils zusätzliche quantitative, teils verbale Informationen darstellen, zumindest aber vertiefende Aufklärungen zu gesetzlich benannten Sachverhalten bieten.

4) Lagebericht

Zusätzlich umfasst die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften den Lagebericht. Gemäß § 289 HGB sind im Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich Geschäftsergebnis und die Lage der Kapitalgesellschaft unter Einbeziehung finanzieller und nicht-finanzieller Leistungsindikatoren darzustellen. Ferner ist die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern. Des Weiteren sind das Risikomanagement des Unternehmens bezogen auf Sicherungsgeschäfte zu beschreiben sowie Zweigniederlassungen zu benennen. Ebenso ist im Lagebericht auf den Bereich Forschung und Entwicklung einzugehen. Für bestimmte Unternehmen sind zudem übernahmerelevante Angaben sowie ein Vergütungsbericht (§ 289a HGB), eine nichtfinanzielle Erklärung (§ 289b HGB) und eine Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB) gefordert.

1.3 Buchhaltung und Konten

Mit der Aufstellung der Bilanz erhält man einen Überblick über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens. Jedoch ist die Bilanz nicht geeignet, sämtliche laufenden Geschäftsvorfälle zu erfassen. Daher werden die Bilanzposten einzeln abgerechnet und in Konten aufgelöst.

Ein Konto ist eine zweiseitige Rechnung, die auf getrennten Seiten Zugänge und Abgänge aufnehmen kann (ohne dabei Plus- und Minuszeichen zu verwenden). Die linke Seite eines Kontos wird als Sollseite (Soll oder S) und die rechte als Habenseite (Haben oder H) bezeichnet. Prinzipiell ist ein Konto eine kleine Bilanz, die die laufende Entwicklung eines Bilanzpostens aufzeigt.

Die Aufgabe der Buchhaltung besteht darin, in systematischer Weise die Geschäftsvorgänge des Berichtsjahres auf den Konten zu erfassen. Aus den Eintragungen auf den Konten werden die Bilanz und GuV abgeleitet.

Buchhaltung, Bilanz und GuV bilden zusammen ein **geschlossenes System** zur laufenden Erfassung und periodischen Abbildung des Unternehmensgeschehens und des Unternehmenszustandes. Die Anfangsbilanz als Aufnahme der Bestände an Vermögen, Schulden und Eigenkapital bildet den Ausgangspunkt der Erfassung in der Buchhaltung.

Zur laufenden Erfassung der Geschäftsgeschehnisse in zeitlicher und sachlicher Ordnung wird die Anfangsbilanz in einzelne Konten zerlegt. Auf diese Weise kann die Fortschreibung der Anfangsbestände an Vermögen und Kapital im Wege einer systematischen Plus-Minus-Rechnung als Erfassung der Geschäftsvorfälle geschehen.

Auf einem Konto als Bestandsfortschreibung sind im Prinzip nur vier Inhalte denkbar:

- Anfangsbestand,
- Zugänge,
- Abgänge und
- Endbestand.

Zur Eröffnung der Konten werden die Anfangsbestände aus der Bilanz auf diejenige Seite des jeweiligen Kontos übertragen, auf der sie in der Bilanz gestanden haben, d. h. Vermögensanfangsbestände auf die linke, Kapitalanfangsbestände auf die rechte Seite des Kontos. Die weitere Erfassung der Geschäftsvorgänge richtet sich nach den Regeln der Plus-Minus-Rechnung. Danach sind Zugänge als Mehrung des Anfangsbestandes auf diejenige Seite des Kontos zu setzen, auf welcher der Anfangsbestand ausgewiesen ist, Abgänge auf die entgegengesetzte Seite; die Endbestände ergeben sich als Saldo auf der betragsmäßig kleineren Seite und werden im Gegenbuchungswege in die Schlussbilanz übertragen.

Mit diesen Erfassungsregeln stehen die formalen Richtlinien für die laufende Abbildung des Unternehmensgeschehens im System der Buchhaltung fest. Der Buchungssatz ist somit als formalisierter Ausdruck für ökonomische Vorgänge zu

verstehen. Diese Regeln sind für EDV-Systeme zur Unterstützung der laufenden Erfassung, Fortschreibung, Saldierung und Auswertung die entscheidende Voraussetzung. Mit Hilfe dieser Regeln kann nun die Vielzahl von täglich, wöchentlich, monatlich und jährlich anfallenden Geschäftsvorfällen systematisch, programmunterstützt und logisch konsequent als Fortschreibung der Bestände an Vermögen und Kapital durchgeführt werden. Bei Benutzung dieses Systems und entsprechender EDV-Unterstützung ist man in der Lage, jederzeit kurzfristige Zwischenabschlüsse als Übersicht über die Konten (Zwischenbilanzen) und die entsprechenden Aufwand- und Ertragszusammenhänge (GuV) abzuleiten. Diese Systeme bilden eine außerordentlich wichtige Hilfe für die Unternehmensführung, denn auf dieser Grundlage ist jederzeit ein Überblick über den Stand des Unternehmens hinsichtlich Vermögen, Kapital und Jahreserfolg zu erhalten.

Kapitel 1 - Merksätze

- Aufgaben des handelsrechtlichen Jahresabschlusses sind Information, Dokumentation, Gewinnfeststellung und Ausschüttungsregelung.
- Der Jahresabschluss richtet sich an interne Adressaten, wie z. B. die Geschäftsleitung, und externe Adressaten, wie z. B. Gläubiger.
- Gemäß § 264 Abs. 1 HGB besteht der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang; zusätzlich umfasst die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften den Lagebericht.
- Die Bilanz gibt Auskunft über die Wertemasse Unternehmung und zeigt als Kapital die Herkunft und als Vermögen die Verwendung dieser Werte.
- Die GuV ist eine Gegenüberstellung sämtlicher Erträge und Aufwendungen eines Unternehmens.

Schlüsselwörter

Anhang, Bilanz, Bestandteile, Buchführung, Buchhaltung, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), Konto, Lagebericht

Aufgaben zur Lernkontrolle

- 1-1 *Schlagen Sie den Begriff „Doppik“ in einem Nachschlagewerk nach und versuchen Sie, den Begriff präzise zu beschreiben.*
- 1-2 *Können Sie sich vorstellen, dass es auch negative Salden auf einem Aktivkonto gibt?*
- 1-3 *Stellen Sie sich den schematischen Aufbau einer Bilanz vor, wobei auf der Aktivseite die Bestände der Vermögenskonten, wie z. B. Maschinen oder Kasse, ausgewiesen werden. Wenn Sie jetzt eine Maschine in bar kaufen, wie verändert sich dann die Bilanzsumme?*

Literatur zur Vertiefung

- Eisel, Schnelleinstieg Bilanzen – Grundlagen, Regeln, Praxisbeispiele, 2013, Kapitel 1.