

Berufsbegleitender Bachelorstudiengang

BWL für Leistungssportlerinnen und Leistungssportler (B.A.)



Prof. Dr. Andreas Eiselt

Bilanzierung

Impressum

Autor: Prof. Dr. Andreas Eiselt
unter Mitarbeit von Dr. Lars Haneberg
Autor der 1.-7. Auflage: Univ.Prof. Dr. Laurenz Lachnit

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

Auflage: 9. unveränderte Auflage, Erstausgabe 2003

Copyright: Vervielfachung oder Nachdruck auch auszugsweise zum Zwecke einer Veröffentlichung durch Dritte nur mit Zustimmung der Herausgeber, 2003 - 2015

Oldenburg, September 2015

Prof. Dr. Andreas Eiselt



Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Rechnungswesen an der PHWT Vechta/ Diepholz/ Oldenburg. 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.

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 Der Zusammenhang zwischen Buchhaltung, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	16
2 RECHTLICHE GRUNDLAGEN DER RECHNUNGSLEGUNG	25
2.1 Handelsrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht	25
2.2 Steuerrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht	27
2.3 Kopplung von Steuerbilanz und Handelsbilanz	27
2.4 Handelsrechtliche Grundlagen des Jahresabschlusses	28
2.5 Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten	32
3 GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG UND BILANZIERUNG.....	37
4 BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES	46
4.1 Bilanz.....	46
4.2 Gewinn- und Verlustrechnung	51
4.3 Anhang	56
4.4 Lagebericht	56
5 ANSATZVORSCHRIFTEN	61
5.1 Allgemeine Ansatzvorschriften	61
5.2 Ansatz von Vermögen	62
5.3 Ansatz von Kapital	65
6 BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN.....	72
6.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze	72
6.2 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen und Schulden	73
6.3 Folgebewertung von Vermögensgegenständen und Schulden	76

7	AUSWEISVORSCHRIFTEN	85
8	GRUNDLAGEN DES KONZERNABSCHLUSSES	96
8.1	Notwendigkeit einer Konzernrechnungslegung.....	96
8.2	Konzernabschlusspflicht und Konsolidierungskreis ...	101
8.3	Bestandteile des Konzernabschlusses	103
8.4	Befreiungsmöglichkeiten von der Konzernrechnungslegung	104
8.5	Aufbereitung der einzubeziehenden Einzelabschlüsse	104
8.6	Konsolidierungsbereiche und -methoden	106
8.6.1	Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen	106
8.6.2	Abbildung von Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss.....	108
8.6.3	Abbildung assoziierter Unternehmen im Konzernabschluss..	109
9	GRUNDZÜGE DER RECHNUNGSLEGUNG NACH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)	114
9.1	Relevanz internationaler Rechnungslegung für die Abschlusserstellung deutscher Unternehmen.....	114
9.2	Grundlinien international orientierter Rechnungslegung	116
9.3	Bestandteile der Rechnungslegung nach HGB und IFRS	117
9.4	Unterschiede und Unvereinbarkeiten zwischen HGB und IFRS	117
10	ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	121
11	LITERATURVERZEICHNIS	124
12	GLOSSAR	125
13	SCHLÜSSELWORTVERZEICHNIS	128
14	LÖSUNGEN ZU DEN LERNKONTROLLEN.....	130

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 jüngsten Finanzkrise wieder kritisch hinterfragt.

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 Finanzbuchhaltung, 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 kennen lernen. 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 kennen lernen, 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 kennen lernen. 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 kennen lernen 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)), kennen lernen. 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 kennen lernen, 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 Aufgabenlösungen 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 Finanzbuchhaltung 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 Einzelzwecke des Jahresabschlusses erkennen,
- Aufbau und Inhalt von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) und Anhang beherrschen,
- die betriebswirtschaftliche Konzeption in der Abbildung des Unternehmens mit Hilfe von Buchhaltung und Jahresabschluss durchschauen,
- die Probleme aus den strukturellen Grundlagen des Jahresabschlusses erkennen und deren Auswirkungen analysieren können,
- die Beispielaufgabe erschließen und die Lösung selbständig erarbeiten sowie auswertend mit dem Skript vergleichen können.

1 WESEN DES JAHRESABSCHLUSSES

Vorbemerkung

Sie sollen die konzeptionellen und strukturellen Grundlagen des Jahresabschlusses beherrschen. Ebenso sollen Sie die Zusammenhänge zwischen Finanzbuchhaltung, 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 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:

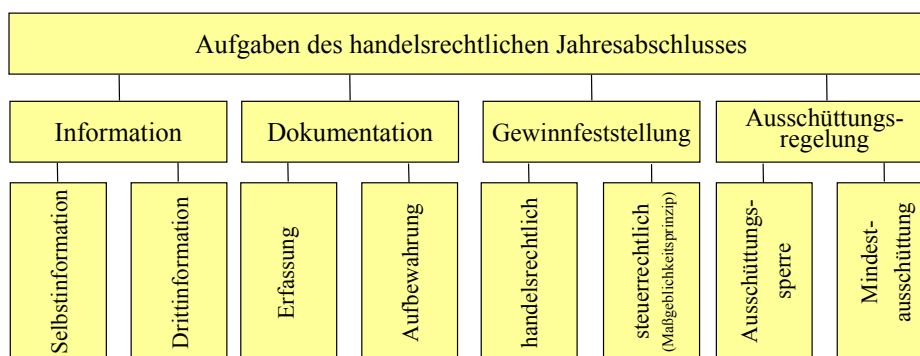


Abb. 1-1: Jahresabschlussaufgaben im Überblick

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

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:

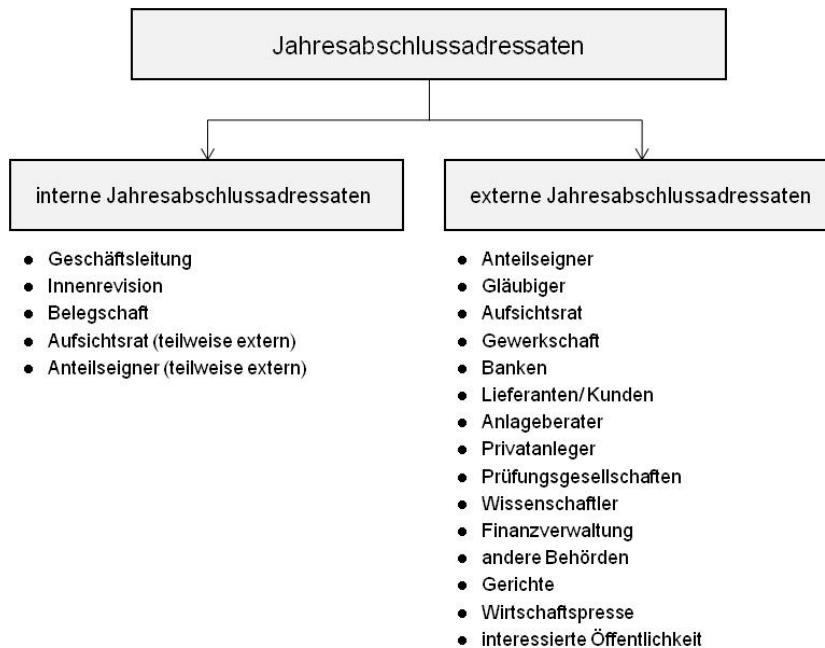


Abb. 1-2 Adressaten des Jahresabschlusses

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:

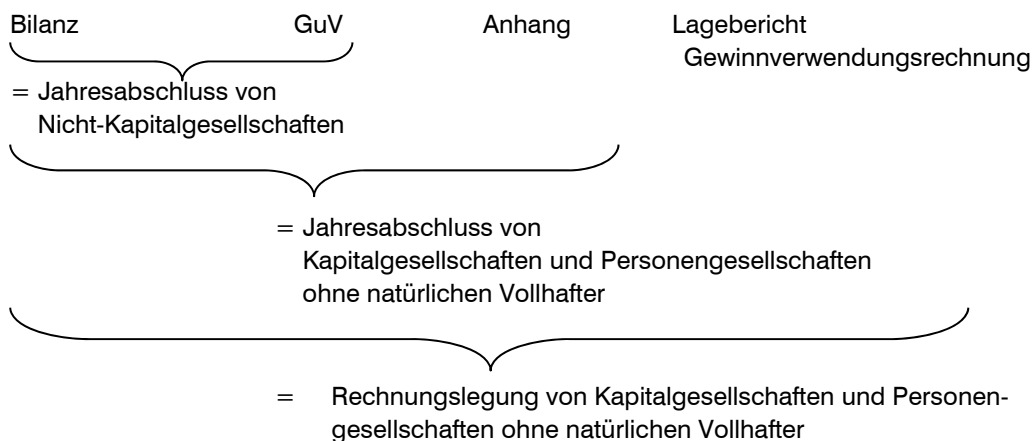


Abb. 1-3: Schematische Darstellung der Rechnungslegung der Unternehmen

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

Sie liefert ein Stichtagsbild der Bestände an Vermögen und Kapital des Unternehmens. Die Zusammenstellung ist durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung definiert, d.h. insbesondere durch die Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsvorschriften von Handels- und Steuerrecht. Vermögen und Kapital im Bilanzausweis sind zutreffender als Bilanzvermögen und Bilanzkapital zu beschreiben; die ausgewiesenen Buchwerte sind lediglich die Abbildungen der im Unternehmen gebundenen Werte nach den Spielregeln des Abbildungsmodells, d.h. gemäß Rechnungslegungsvorschriften und Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung. Die ausgewiesenen Buchwerte decken sich daher u.U. nicht mit den betriebswirtschaftlich als tatsächlich realitätsnah anzusehenden Vermögens- und Kapitalbeträgen.

Die Bilanz ist eine Wiedergabe der Wertemasse Unternehmung, wobei diese Wertemasse Unternehmung auf der Aktivseite als Vermögen und auf der Passivseite als Kapital aus zwei verschiedenen Blickwinkeln dargestellt wird. 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, von welchen Personen und Institutionen in welcher Höhe Rechtsansprüche gegen die Vermögensmasse des Unternehmens erhoben werden. Die Kapitaldarstellung kann zugleich als ein Bericht über die Herkunft der Werte verstanden werden, d.h. ein Bericht darüber, aus welchen finanziellen Mitteln die auf der Vermögensseite ausgewiesenen Werte beschafft worden sind. Zusammengefasst kann demnach der Inhalt der Bilanz wie folgt umrissen werden:

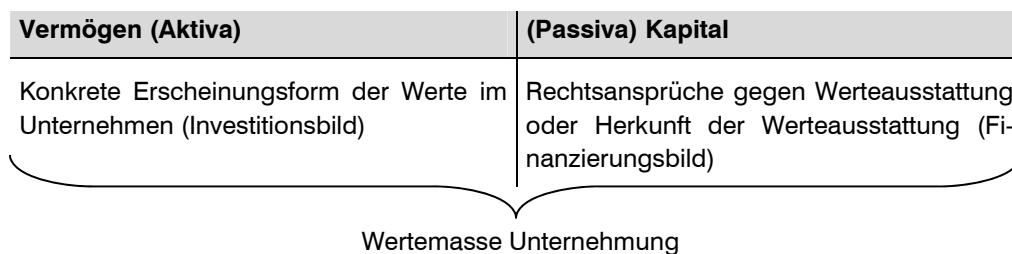


Abb. 1-4: Inhalt der Bilanz

Gemäß § 266 HGB ist eine Bilanzgliederung vorgegeben, die folgende Grundstruktur ergibt:

Aktiva		Passiva	
A.	Anlagevermögen	A.	Eigenkapital
I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	I.	Gezeichnetes Kapital
II.	Sachanlagen	II.	Kapitalrücklage
III.	Finanzanlagen	III.	Gewinnrücklagen
B.	Umlaufvermögen	IV.	Ergebnisvortrag
I.	Vorräte	V.	Jahresergebnis
II.	Forderungen	B.	Rückstellungen
III.	Wertpapiere	C.	Verbindlichkeiten
IV.	Bank/Kasse	D.	Rechnungsabgrenzungsposten
C.	Rechnungsabgrenzungsposten	E.	Passive latente Steuern
D.	Aktive latente Steuern		
E.	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung		

Abb. 1-5: Grundstruktur der Bilanz

Zum Eigenkapital siehe § 272 HGB (bitte lesen).

Es gibt allerdings nicht nur eine einzige Bilanz, vielmehr existieren unterschiedliche Bilanzarten, die nach bestimmten Systematisierungsmerkmalen wie folgt zu unterscheiden sind:

Unterscheidungs-kriterium	Bilanzarten			
	Ordentliche Bilanz:		Außerordentliche Bilanz:	
Häufigkeit der Bilanzaufstellung	Wochenbilanz Monatsbilanz Quartalsbilanz Jahresbilanz		Gründungsbilanz, Umwandlungsbilanz, Auseinandersetzungsbilanz, Fusionsbilanz, Sanierungsbilanz, Vergleichsbilanz, Insolvenzbilanz	
Zu Grunde liegende Rechtsnorm	Handelsbilanz		Steuerbilanz	
	HGB	IAS/IFRS US-GAAP	Ertragsteuerbilanz	Vermögensaufstellung
Hauptsächliches Informationsziel / Instrument	Erfolgsbilanz	Vermögensbilanz	Liquidationsbilanz	Unternehmensbewertungsbilanz
Stellung des Bilanzempfängers zum Unternehmen	Interne Bilanzarten		Externe Bilanzarten	
Zahl der einbezogenen rechtlich selbständigen Unternehmen	Einzelbilanz		Konzernbilanz	
Rechtsform des bilanzierenden Unternehmens	Bilanz des Einzelunternehmers	Bilanz der Personengesellschaft (OHG, KG)	Bilanz der Kapitalgesellschaft (GmbH, AG)	Bilanz der Genossenschaft

Tab. 1-1: Bilanzarten nach bestimmten Systematisierungsmerkmalen

In dem vorliegenden Modul zur Bilanzierung wird im Weiteren die ordentliche Jahresbilanz bzw. der ordentliche Jahresabschluss gemäß Handelsrecht der als Kapitalgesellschaft organisierten Einzel- oder Konzernunternehmung behandelt.

2) Gewinn- und Verlustrechnung

Sie 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 – mehrten bzw. minderten. Als Differenz der Erträge und Aufwendungen des Jahres ergibt sich der Periodengewinn. Die GuV ist demnach eine Darstellung der Erfolgsentstehung, gliedert nach positiven und negativen Erfolgskomponenten. Aus dieser Übersicht sind Einzelheiten für Erfolgslenkung, Erfolgskontrolle und Erfolgsanalyse des Unternehmens zu erkennen.

Gemäß § 275 HGB sind Rahmengliederungen für die GuV vorgegeben, die folgende Grundstruktur haben:

Betriebliche und finanzielle Erträge
- <u>Betriebliche und finanzielle Aufwendungen</u>
= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
+ <u>Außerordentliches Ergebnis</u>
= Ergebnis vor Steuern
- <u>Steuern</u>
= Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Abb. 1-6: Grundstruktur der GuV

3) Anhang

Er 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. Der Berichtsumfang des Lageberichts, konkretisiert in § 289 HGB, ist durch die Umsetzung der EU-Modernisierungsrichtlinie erweitert worden. 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 Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, zu benennen. Ebenso ist im Lagebericht auf den Bereich Forschung und Entwicklung einzugehen.

1.3 Der Zusammenhang zwischen Buchhaltung, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Die Aufgabe von Buchhaltung und Jahresabschluss besteht darin, in systematischer Weise die Geschäftsvorgänge des Berichtsjahres zu erfassen und in den gesetzlich geforderten Darstellungen Bilanz und GuV zusammenzufassen. Die Gesamtentwicklung eines Jahres kann man als Weg von Anfangsbilanz zu Schlussbilanz interpretieren. In einfachster Form lässt sich die Ableitung einer Bilanz unmittelbar aus dem Inventar des Unternehmens vorstellen. Gem. § 240 HGB hat jeder Kaufmann für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Aufstellung seiner Grundstücke, Forderungen und Schulden, des baren Geldes und der sonstigen Vermögensgegenstände zu machen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Es entsteht eine **Inventarliste**, die beispielsweise wie folgt aussehen kann:

Kohlenhandlung Müller, Inventar zum 31.12.t1	
I. Vermögen	
1 LKW Typ. . . , Baujahr. . . , Kilometerstand 50.000, Anschaffungskosten: 20.000 €, Nutzungsdauer 4 Jahre	€ 10.000
2 Personalcomputer, Typ ..., Anschaffungskosten: 2.500 €, Anschaffungsdatum:	€ 1.000
1000 Zt. Briketts, Anschaffungskosten 5 €/Zt.	€ 5.000
1000 Zt. Nusskohle, Anschaffungskosten 7 €/Zt.	€ 7.000
600 Zt. Koks, Anschaffungskosten 5 €/Zt.	€ 3.000
Forderung gegen Fa. X Rechn.Nr. ...	€ 4.000

Forderung gegen Fa. Y Rechn.Nr. ...	€ 8.000
Forderung gegen Herrn A, Rechn.Nr. ...	€ 500
Bankguthaben bei X-Bank	€ 2.000
<u>Kassenbestand</u>	€ 500
	€ 41.000
II. Schulden	
Verbindlichkeiten bei Kohlenhandel Rhein/Ruhr Rechn.Nr. ...	€ 20.000
<u>Darlehen der XY-Bank, Restschuldenstand</u>	€ 10.000
	€ 30.000

Abb. 1-7: Inventar der Kohlenhandlung Müller

Die Umsetzung der Inventaraufstellung in eine Bilanz geschieht, indem entsprechend der gesetzlich vorgeschriebenen Bilanzgliederung Positionsgruppen des Vermögens und der Schulden gebildet werden und je Gruppe keine Mengenangaben, sondern nur noch Wertangaben geboten werden. Ausgehend von der vorstehenden Inventarliste ergibt sich folgende Bilanz:

Vermögen	Bilanz zum 31.12.t1 (Werte in €)	Kapital
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital 11.000
Sachanlagen	11.000	B. Verbindlichkeiten
B. Umlaufvermögen		1. Verbindlichkeiten
1. Vorräte	15.000	gg. Kreditinstitute 10.000
2. Forderungen	12.500	2. Verbindlichkeiten aus
3. Kasse, Bank	2.500	Lieferungen/Leistungen 20.000
	41.000	41.000

Abb. 1-8: Bilanz der Kohlenhandlung Müller

Die Inventardarstellung gem. § 240 HGB verlangt ein Verzeichnis der Vermögensgegenstände und Schulden. Die Bilanz soll gemäß § 242 Abs. 1 HGB einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluss ergeben. In beiden Vorschriften wird die Position Eigenkapital nicht eigens erwähnt, gleichwohl ist sie für jede Bilanz unerlässlich. Zum richtigen Verständnis des Wesens des Eigenkapitals muss man sich vergegenwärtigen, dass sich das Eigenkapital in der Bilanz aus der Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden als Saldo ergibt. Damit wird deutlich, dass das Eigenkapital nicht eine eindeutige, festgegebene Größe ist, sondern sich als rechnerischer Rest aus der Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden ableitet.

Zugleich zeigt dieser Zusammenhang, dass eine Bilanz stets ausgeglichen sein muss, da durch Einsetzen des Saldos Eigenkapital jede Bilanz zum Ausgleich kommt. Dies zeigen die Grundgleichungen der Bilanzierung:

$$\begin{aligned}\text{Vermögen} &= \text{Kapital} \\ \text{Kapital} &= \text{Eigenkapital} + \text{Fremdkapital} \\ \text{Eigenkapital} &= \text{Vermögen} - \text{Fremdkapital}\end{aligned}$$

Neben der Bilanz umfasst der Jahresabschluss gemäß § 242 HGB die Gewinn- und Verlustrechnung. Die GuV ist eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres und endet mit dem Periodenerfolg. Der Erfolgsbegriff im Abbildungsmodell des Jahresabschlusses bezieht sich auf das Eigenkapital. Als Erfolg gilt die durch die Unternehmenstätigkeit bewirkte Eigenkapitalveränderung, d.h. Gewinn als Eigenkapitalmehrung bzw. Verlust als Eigenkapitalminderung. Erträge und Aufwendungen sind eigenkapitalmehrnde bzw. eigenkapitalmindernde Wirkungen von Unternehmensgeschehnissen, wobei Kapitaleinlagen und Entnahmen durch Eigentümer ausgenommen sind. Die GuV erfasst die Auswirkungen des Geschäftsgeschehens der Periode auf das Eigenkapital. Wegen der Bedeutung des Erfolges für die Unternehmensberichterstattung werden diese Einflüsse in einer getrennten Rechnung, eben der GuV, detailliert erfasst und über entsprechende Kontenreihen und Berichtssysteme einer laufenden Kontrolle zugänglich gemacht.

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 Finanzbuchhaltung. Zur laufenden Erfassung der Geschäftsgeschehnisse in zeitlicher und sachlicher Ordnung wird die Anfangsbilanz in Einzelrechnungen, die sogenannten 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 Finanzbuchhaltung 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.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist zunächst nur die Fortschreibung der Bilanzbestände mit Hilfe der Finanzbuchhaltung und damit verbunden die Ableitung der Bilanz verstehbar. Gemäß Gesetz umfasst der Jahresabschluss jedoch auch noch die Gewinn- und Verlustrechnung. Die Ableitung der GuV ergibt sich, indem die Geschäftsvorfälle grundsätzlich unterteilt werden in

- erfolgsneutrale Vorgänge und
- erfolgswirksame Vorgänge.

Bei **erfolgsneutralen Vorgängen** handelt es sich um Geschäftsvorfälle, die im Sinne von Tauschvorgängen auf den Beständekonten der Bilanz ohne Veränderung des Eigenkapitals erfolgen, d.h. Buchung und Gegenbuchung bewegen sich beide auf Bestandskonten der Bilanz außerhalb des Eigenkapitals. Lediglich im Bereich der Konzernbilanzierung werden bestimmte Vorgänge auch als erfolgsneutral bezeichnet, obwohl eine Eigenkapitalberührung stattfindet. Diese Sachverhalte, wie z.B. bestimmte Währungsumrechnungsdifferenzen oder Vermögenswertänderungen, können als Zwischenvariante verstanden werden, da zwar eine (rechnerische) Eigenkapitalveränderung erfolgt, sie aber bewusst nicht über die Erfolgsrechnung der GuV gezogen werden, um das Jahresergebnis nicht zu beeinflussen.

Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle sind dagegen solche Vorgänge, bei denen eine Auswirkung auf das Eigenkapital über die Position des Jahresergebnisses zu verzeichnen ist. Ein Teil der Buchung dieser erfolgswirksamen Vorgänge erfolgt auf dem Eigenkapitalkonto, die Gegenbuchung auf einem Bestandskonto außerhalb des Eigenkapitals. Bei solchen Vorgängen handelt es sich um eigenkapitalerhöhende bzw. -vermindernde Vorgänge, die zusammengefasst den Erfolg des Unternehmens im Sinne des Abbildungsmodells Jahresabschluss ausmachen.

Zur Erfassung der erfolgswirksamen Vorgänge sieht das Rechnungswesen wegen der Bedeutung der Gewinnentstehung für Unternehmensplanung und -kontrolle eine separate Erfassung mit einer getrennten Kontenreihe vor, nämlich den Aufwand- und Ertragskonten. Auf diesen Aufwand- und Ertragskonten werden in

sachlicher Unterteilung die das Eigenkapital mehrenden bzw. mindernden Vorgänge mit ihrem das Eigenkapital betreffenden Teil der Buchung erfasst. Eigenkapitalmehrende Wirkungen sind Erträge, eigenkapitalmindernde Wirkungen sind Aufwendungen. Diese Aufwands- und Ertragskonten werden zwecks Abschluss auf eine Übersichtsrechnung, die GuV, übertragen, in welcher als Resultat der gesamten Erfolgsgeschehnisse der Periode der Jahreserfolg ermittelt wird. Lediglich dieser aggregierte Periodenerfolg wird dann auf das Eigenkapitalkonto als Gewinn bzw. Verlust des Geschäftsjahres übertragen.

Die Finanzbuchhaltung ist die systematische Erfassung der Geschäftsvorgänge, ausgehend von einer Anfangsbilanz und hinführend zu einer Schlussbilanz. Auf dem Wege dieser Erfassung wird in einem getrennten Kontensystem die Erfolgswirkung über die GuV separat sichtbar gemacht. Das **Gesamtgefüge von Bilanz zu Bilanz** sieht demnach im systematischen Zusammenhang wie folgt aus:



Abb. 1-9: Von der Anfangs- zur Schlussbilanz

Die Finanzbuchhaltung ermöglicht die kontinuierliche Erfassung der Geschäftsvorgänge des Geschäftsjahres in den Kategorien von Vermögen, Kapital sowie Aufwand und Ertrag. Das Abrechnungssystem wird mindestens einmal jährlich aufgerechnet, es erfolgt der Abschluss der Konten. Dabei werden folgende Schritte in systematischer Reihenfolge vollzogen:

- Saldierung aller Beständekonten der Bilanz außer dem Eigenkapital zwecks Ermittlung der Endbestände;
- Saldierung der Aufwand- und Ertragskonten, Zusammenfassung in der GuV, Saldierung der GuV und Ermittlung des Periodenerfolges;
- Übertragung des Periodenerfolges auf das Eigenkapitalkonto, Abschluss des Eigenkapitalkontos;
- Zusammenstellung der Endbestände aller Bestandskonten einschließlich Eigenkapital zur neuen Schlussbilanz;
- Schlussbilanz des alten Jahres zugleich Anfangsbilanz des neuen Jahres.

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.
- Geschäftsvorfälle unterteilen sich grundsätzlich in erfolgsneutrale und erfolgswirksame Vorgänge.
- Die GuV ist eine Zusammenstellung der erfolgswirksamen Vorgänge als Erträge und Aufwendungen.

Schlüsselwörter

Anhang, Bilanz, Einzelabschluss, Bestandteile, erfolgsneutrale Geschäftsvorfälle, erfolgswirksame Geschäftsvorfälle, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), Erfolgsrechnung, Lagebericht

Aufgaben zur Lernkontrolle

1-1 Erstellen Sie aus den folgenden Angaben der Buchführung eines Industriebetriebes die Bilanz zum 31.12.t.

1 Maschine, Anschaffungskosten am 03.01.t-3 i.H.v. 250.000 € netto, 10 Jahre Nutzungsdauer, lineare Abschreibung

1 LKW, Anschaffungskosten am 04.02.t-2 i.H.v. 142.800 € inkl. 19% USt, Abschreibung nach Leistungseinheiten, geschätzte Laufleistung (gesamt) 240.000 km, tatsächliche gefahrene Kilometer in

t-2: 60.000 km

t-1: 40.000 km

t: 50.000 km

Umsatzerlöse 20.000 €

Bestand 1.000 kg Bleche, Warenwert 980 €

Verbindlichkeiten gegenüber Lieferant Groß, Rechnungsbetrag 20.000 €

Forderung gegen Kunde Kleine, Rechnungsbetrag 17.000 €

Telefongebühren 3.000 €

Bankguthaben 7.000 €

Darlehen bei der Deutschen Bank 60.000 €

Forderung gegen Kunde Lange, Rechnungsbetrag 3.000 €

Bilanz zum 31.12.t

Aktiva	Passiva

1-2 Ermitteln Sie über die Konten Gewinn- und Verlustrechnung und Eigenkapital, wie hoch das Eigenkapital zum 31.12.t ist.

Eigenkapital am 01.01.t	240.000 €
Mieterträge	3.000 €
Löhne und Gehälter	12.000 €
Aufwendungen für Rohstoffe	17.000 €
Umsatzerlöse	67.000 €
Bankguthaben	2.000 €
Fremdinstandhaltung	3.000 €
Verbindlichkeiten	20.000 €

Soll	Gewinn- und Verlustrechnung	Haben

Soll	Eigenkapital	Haben

Literatur zur Vertiefung

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