



# Betriebliches Rechnungswesen

Bilanz und Erfolgsrechnung  
Kosten- und Leistungsrechnung  
Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung

Von  
Univ.-Prof. Dr.-Ing. Werner Zimmermann  
Univ.-Prof. Dipl.-Kaufm. Hans-Peter Fries  
und  
Univ.-Prof. Dr. Gero Hoch

8., überarbeitete und erweiterte Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

**Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek**

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

© 2003 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH  
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München  
Telefon: (089) 45051-0  
[www.olderbourg-verlag.de](http://www.olderbourg-verlag.de)

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier  
Druck: Tutte Druckerei GmbH, Salzweg  
Bindung: R. Oldenbourg Graphische Betriebe Binderei GmbH

ISBN 3-486-27375-2

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	XI
<b>Abkürzungen</b> .....	XIII

<b>Einführung: Grundbegriffe und Gliederung des Rechnungswesens</b> (Hans-Peter Fries) .....	1
---	---

<b>A. Bilanz und Erfolgsrechnung</b> (Hans-Peter Fries und Gero Hoch) .....	7
--	---

<b>1. Rechtsgrundlagen</b> .....	7
<b>2. Einführung in die Buchführungstechnik des Industriebetriebes</b> .....	8
2.1. Das Konto .....	8
2.2. Bilanz und Erfolgsrechnung (GuV) als Ausgangs- und Endpunkt der Buchführung .....	9
2.2.1. Aufbau und Inhalt von Bilanz und GuV .....	9
2.2.2. Bilanzarten und Bilanzauffassungen .....	12
2.2.2.1. Bilanzarten .....	12
2.2.2.2. Bilanzauffassungen .....	14
2.2.3. Handelsrechtliche Gliederung von Bilanz und GuV für Kapitalgesellschaften .....	17
2.2.4. Erläuterungen zu Positionen der Bilanz .....	20
2.2.5. Erläuterungen zu Positionen der GuV .....	29
2.2.6. Wertbewegungen in der Bilanz .....	30
2.2.7. Auflösung der Bilanz in Bestandskonten .....	31
2.3. Buchung von Geschäftsvorfällen .....	32
2.3.1. Buchführungssysteme; Buchungssatz .....	32
2.3.2. Organisation der Buchführung .....	34
2.3.3. Buchen auf Bestandskonten .....	37
2.3.4. Buchen auf Erfolgskonten .....	38
2.3.5. Von der Eröffnungsbilanz zur Schlußbilanz .....	41
2.3.6. Charakteristika der Industriebuchführung .....	46
2.4. Jahresabschluß .....	49
2.4.1. Zwecksetzung und Bestandteile .....	49
2.4.2. Jahresabschlußarbeiten .....	51
2.4.2.1. Der Jahresabschluß im Überblick .....	51
2.4.2.2. Inventur und Bestandskorrekturen .....	52
2.4.2.3. Bewertung und Wertkorrekturen .....	54
2.4.2.4. Zeitbezogene Korrekturen .....	55
2.4.3. Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses .....	57

<b>3. Bilanzierung</b> .....	57
3.1. Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung .....	57
3.1.1. Grundsatz der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit .....	57
3.1.2. Grundsatz der Bilanzwahrheit (und -vollständigkeit) .....	57
3.1.3. Grundsatz der Bilanzkontinuität .....	58
3.1.4. Grundsatz der Vorsicht .....	58
3.2. Bewertungsgrundsätze und Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz .....	58
3.2.1. Bewertungsgrundsätze für die Handelsbilanz .....	58
3.2.2. Bewertungsgrundsätze für die Steuerbilanz .....	60
3.2.3. Wertansätze in der Handelsbilanz .....	60
3.2.3.1. Anschaffungskosten .....	61
3.2.3.2. Herstellungskosten .....	61
3.2.3.3. Börsen- und Marktpreis .....	62
3.2.4. Wertansätze in der Steuerbilanz .....	62
3.3. Bilanzierung des Vermögens (Aktiva) .....	63
3.3.1. Aktivierung von Vermögensgegenständen .....	63
3.3.2. Bewertung des Anlagevermögens .....	64
3.3.3. Abschreibungen .....	65
3.3.3.1. Wesen, Begründung und Arten .....	65
3.3.3.2. Abschreibung in Finanz- und Betriebsbuch- haltung .....	69
3.3.3.3. Buchungsmethoden der Abschreibungen .....	70
3.3.3.4. Berechnung des jährlichen Betrages plan- mäßiger Abschreibungen .....	71
3.3.3.5. Außerplanmäßige Abschreibungen .....	76
3.3.3.6. Steuerliche Abschreibungen .....	77
3.3.3.7. Betriebswirtschaftliche Wirkungen der Abschreibungen .....	79
3.3.4. Bewertung des Umlaufvermögens .....	80
3.4. Bilanzierung des Kapitals (Passiva) .....	82
3.4.1. Passivierung von Kapitalpositionen .....	82
3.4.2. Bewertung des Kapitals .....	84
<b>4. Jahresabschlußanalyse</b> .....	85
4.1. Begriff, Wesen und Arten .....	85
4.2. Technik der Jahresabschlußanalyse .....	87
4.2.1. Aufbereitung des Jahresabschlusses .....	87
4.2.1.1. Aufbereitung der Bilanz .....	88
4.2.1.2. Aufbereitung der GuV .....	90
4.2.2. Bildung von Kennzahlen .....	93
4.3. Untersuchungsbereiche der Jahresabschlußanalyse .....	93
4.3.1. Finanzwirtschaftliche Analyse .....	93
4.3.1.1. Zeitpunktbezogene Finanzanalyse .....	94
4.3.1.2. Zeitraumbezogene Finanzanalyse .....	97
4.3.2. Erfolgswirtschaftliche Analyse .....	98

4.4. Fallstudie zur Jahresabschlußanalyse .....	103
4.4.1. Jahresabschlüsse der PHARMAG .....	103
4.4.2. Finanzwirtschaftliche Analyse der PHARMAG .....	108
4.4.2.1. Zeitpunktbezogene Analyse .....	108
4.4.2.2. Zeitraumbezogene Analyse .....	110
4.4.3. Erfolgswirtschaftliche Analyse der PHARMAG .....	113
4.4.3.1. Gewinnanalyse .....	113
4.4.3.2. Cash Flow-Analyse .....	115
4.4.3.3. Rentabilitätsanalyse .....	115
4.4.4. Gesamtbeurteilung der PHARMAG .....	116
<b>5. Weiterentwicklung des deutschen Bilanzrechts .....</b>	<b>117</b>
5.1. Internationalisierung der Rechnungslegung .....	117
5.2. Merkmale internationaler Rechnungslegung .....	118
5.3. Wirkung der internationalen Rechnungslegung .....	120
5.4. Wesentliche Transformationsregeln der IAS .....	121
5.5. Beiträge zur Internationalisierung der deutschen Rechnungslegungsnormen .....	124
5.5.1. Vorschläge der Schmalenbachgesellschaft .....	124
5.5.2. Vorschläge des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) .....	125
5.5.2.1. Vorschläge zur Bilanzierung .....	125
5.5.2.2. Vorschläge zur Bewertung .....	126
5.6. Bilanzpolitische Instrumente nach den IAS .....	127
5.6.1. Bilanzierungswahlrechte .....	127
5.6.2. Bewertungswahlrechte .....	128
5.7. Steuerliche Aspekte der Umstellungsvorschläge .....	128
5.8. Sachliche und zeitliche Perspektive der Änderungen .....	129
<b>6. Übungen zur Bilanz und Erfolgsrechnung .....</b>	<b>130</b>
<b>7. Empfohlene Literatur zur Bilanz und Erfolgsrechnung .....</b>	<b>141</b>
<b>B. Kosten- und Leistungsrechnung</b> (Hans-Peter Fries, Gero Hoch, Werner Zimmermann) .....	<b>143</b>
<b>1. Einführung in die betriebswirtschaftliche Kostenlehre .....</b>	<b>143</b>
1.1. Kostentheorie und Kostenrechnung als Bestandteile der Kostenlehre .....	143
1.2. Wesen, Aufgaben und Teilbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung .....	143
1.3. Kosten als Kernbegriff der Kostenlehre .....	145
1.3.1. Begriff, Wesen und Abgrenzung der Kosten .....	145
1.3.2. Gliederung der Kosten .....	146
1.3.2.1. Kriterien für die Gliederung der Kosten .....	146
1.3.2.2. Typisierung der Kosten nach dem Verhalten bei Beschäftigungsschwankungen .....	148
1.3.2.3. Typisierung der Kosten nach der Bezugsbasis .....	154

1.3.2.4. Typisierung der Kosten nach der Zurechenbarkeit auf die Kostenträger .....	157
1.3.2.5. Typisierung der Kosten nach dem Umfang der verrechneten Kosten .....	158
1.3.2.6. Typisierung der Kosten nach der Erfassung des Werteverzehrs in Finanz- und Betriebsbuchhaltung .....	159
<b>2. Betriebsabrechnung .....</b>	<b>160</b>
2.1. Kostenartenrechnung .....	160
2.1.1. Aufgabe und Ablauf .....	160
2.1.1.1. Verbrauchserfassung und Bewertung .....	160
2.1.1.2. Ablaufschritte .....	163
2.1.2. Kalkulatorische Kosten .....	164
2.1.3. Kostenartenvergleichsbogen .....	167
2.2. Kostenstellenrechnung .....	169
2.2.1. Wesen und Aufgaben .....	169
2.2.2. Betriebsabrechnungsbogen .....	171
2.2.2.1. Übernahme der Gemeinkosten und ihre Verteilung auf die Kostenstellen .....	172
2.2.2.2. Gemeinkostenumlage .....	173
2.2.2.3. Ermittlung der Gemeinkostenzuschlagssätze .....	174
2.2.2.4. Berechnung der Kostenüberdeckung oder -unterdeckung ..	174
2.2.2.5. Ermittlung von Kennzahlen .....	176
2.2.3. Kostenstellen-Vergleichsbogen .....	177
2.2.4. Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen .....	178
2.2.5. Kritische Anmerkungen zur Kostenstellenrechnung mittels BAB ..	179
2.3. Betriebsergebnisrechnung .....	180
2.3.1. Wesen und Aufgabe .....	180
2.3.2. Betriebsergebnisrechnung mittels Gesamtkostenverfahren .....	181
2.3.2.1. Gesamtkostenverfahren auf Vollkostenbasis .....	181
2.3.2.2. Gesamtkostenverfahren auf Teilkostenbasis .....	182
2.3.3. Betriebsergebnisrechnung mittels Umsatzkostenverfahren .....	184
2.3.3.1. Umsatzkostenverfahren auf Vollkostenbasis .....	184
2.3.3.2. Umsatzkostenverfahren auf Teilkostenbasis .....	184
<b>3. Kalkulation - Kostenträgerstückrechnung .....</b>	<b>185</b>
3.1. Grundlagen .....	185
3.1.1. Vorkalkulation und Nachkalkulation .....	186
3.1.2. Kostenpreis und Marktpreis .....	187
3.1.3. Prinzipien der Kostenverteilung .....	188
3.2. Kalkulationsmethoden .....	189
3.2.1. Kalkulationsmethoden und Fertigungsverfahren .....	189
3.2.2. Divisionskalkulation .....	190
3.2.2.1. Einstufige Divisionskalkulation .....	190
3.2.2.2. Mehrstufige Divisionskalkulation .....	193
3.2.2.3. Äquivalenzziffernrechnung .....	196

3.2.3. Zuschlagskalkulation .....	198
3.2.3.1. Technik der Zuschlagskalkulation .....	198
3.2.3.2. Kritische Anmerkungen zur Zuschlagskalkulation .....	201
3.2.4. Maschinenstundensatz-Kalkulation .....	203
3.2.5. Kuppel-Kalkulation .....	207
<b>4. Deckungsbeitragsrechnung .....</b>	<b>209</b>
4.1. Aussagefähigkeit von Voll- und Teilkostenrechnung .....	209
4.2. Ein- und mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung .....	212
4.3. Break-even-Analyse .....	213
4.4. Entscheidungen mit Hilfe der Deckungsbeitragsrechnung .....	219
4.4.1. Preispolitische Entscheidungen .....	219
4.4.1.1. Bestimmung der Preisuntergrenze für das vorhandene Programm .....	219
4.4.1.2. Bestimmung der Preisuntergrenze für Zusatzaufträge .....	220
4.4.2. Entscheidung hinsichtlich Eigenfertigung oder Fremdbezug .....	224
4.4.3. Optimale Maschinenbelegung .....	227
4.4.4. Optimales Produktions- und Absatzprogramm und Festlegung der Auftragsrangfolge .....	228
4.5. Kritische Würdigung der Deckungsbeitragsrechnung .....	233
<b>5. Prozesskostenrechnung .....</b>	<b>234</b>
5.1. Gründe für die Entwicklung der Prozesskostenrechnung .....	234
5.2. Merkmale und Aufbau der Prozesskostenrechnung .....	237
5.3. Prozesskostenverrechnung .....	240
5.4. Kriterien bei der Einführung der Prozesskostenrechnung .....	243
5.5. Fazit und kritische Würdigung der Prozesskostenrechnung .....	244
<b>6. Kostenrechnungssysteme .....</b>	<b>246</b>
6.1. Istkostenrechnung .....	246
6.2. Normalkostenrechnung .....	247
6.3. Plankostenrechnung .....	248
6.3.1. Starre Plankostenrechnung .....	249
6.3.2. Flexible Plankostenrechnung .....	250
6.3.3. Grenzplankostenrechnung .....	253
6.4. Gemeinkostenplanung mittels Plankostenrechnung .....	254
<b>7. Übungen zur Kosten- und Leistungsrechnung .....</b>	<b>256</b>
<b>8. Empfohlene Literatur zur Kosten- und Leistungsrechnung ...</b>	<b>271</b>
<b>C. Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung</b> (Werner Zimmermann) .....	<b>273</b>
<b>1. Überblick .....</b>	<b>273</b>

<b>2. Statische Verfahren</b> .....	277
2.1. Kostenvergleiche .....	277
2.1.1. Auswahlproblem .....	277
2.1.2. Ersatzproblem .....	280
2.1.2.1. Optimaler Ersatzzeitpunkt .....	280
2.1.2.2. Optimale Nutzungsdauer .....	283
2.2. Erfolgsvergleiche .....	284
2.3. Amortisationsvergleiche .....	287
2.4. Rentabilitätsvergleiche .....	290
2.5. MAPI-Methode .....	292
<b>3. Klassische dynamische Verfahren</b> .....	297
3.1. Allgemeines .....	297
3.2. Kapitalwert-Methode .....	302
3.2.1. Auswahlproblem .....	304
3.2.2. Mindestnutzungsdauer – Dynamische Amortisationszeit ..	308
3.2.3. Optimale Nutzungsdauer .....	310
3.3. Methode des Internen Zinsfußes .....	313
3.4. Annuitäts-Methode .....	317
<b>4. Moderne dynamische Verfahren</b> .....	320
<b>5. Schlußbemerkungen</b> .....	331
<b>6. Übungen zu Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung</b> .....	333
<b>7. Empfohlene Literatur zur Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung</b> .....	347
<b>D. Anhang</b> .....	349
<b>1. Lösungen zu den Übungen</b> .....	349
1.1. Lösungen zur Einführung .....	349
1.2. Lösungen zur Bilanz und Erfolgsrechnung .....	350
1.3. Lösungen zur Kosten- und Leistungsrechnung .....	363
1.4. Lösungen zur Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung ...	377
<b>2. Sachwortverzeichnis</b> .....	387

# Vorwort

Das zentrale und älteste Anliegen der Betriebswirtschaft des Industrieunternehmens ist das Rechnungswesen; die industrielle Betriebswirtschaftslehre ist geradezu als Theorie des Rechnungswesens entstanden. Zunächst standen Bilanz und Kalkulation im Mittelpunkt des Interesses, dann erfolgte eine weitgehende Systematisierung der Buchführung und Kostenrechnung, und gerade in den letzten Jahrzehnten sind Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnungen sehr stark in den Vordergrund getreten.

Ziel und Zweck des *Betrieblichen Rechnungswesens* ist die mengen- und wertmäßige Erfassung, Darstellung, Überwachung und Planung der Wertebewegungen und der Wirtschaftstätigkeit des Industrieunternehmens.

Entsprechend den unterschiedlichen Aufgabenstellungen des Rechnungswesens ist das vorliegende Buch – nach einer einführenden Klärung von Grundbegriffen – in die Abschnitte

- Bilanz und Erfolgsrechnung (A),
- Kosten- und Leistungsrechnung (B),
- Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung (C)

gegliedert.

Die Umsetzung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes der Europäischen Gemeinschaft in deutsches Recht und die daraus resultierende Kodifizierung eines geschlossenen Buchführungs- und Bilanzrechtes im HGB (3. Buch), das seit dem 1.1. 1986 in Kraft ist, machte eine völlige Neubearbeitung des Hauptabschnittes A in der 4. Auflage notwendig.

Die drei Hauptabschnitte des Buches können als in sich abgeschlossene Abschnitte unabhängig voneinander durchgearbeitet werden. Die sachlichen Beziehungen zwischen den Teilen werden durch entsprechende Hinweise hergestellt.

Einen Schlüssel zum Inhalt des Buches als Nachschlagewerk gibt außerdem das ausführliche Sachwortverzeichnis.

Zur Vertiefung des behandelten Stoffes wird auf die empfohlene Literatur verwiesen.

Den Beispielen und Übungen ist eine zentrale Bedeutung beigemessen worden. Einmal sind die wichtigsten Informationen im Lehrtext durch Beispiele erläutert, und zum anderen dienen die Übungen und Fragenkataloge am Ende eines jeden Abschnittes der kritischen Überprüfung erworbener Kenntnisse sowie der Wiederholung und gedanklichen Nacharbeit des Stoffes.

Das vorliegende Buch ist in erster Linie als einführendes Lehrbuch für Studenten gedacht und soll ihnen den Zugang zu den speziellen Publikationen erleichtern. Gleichzeitig mag das Buch dem Praktiker eine wertvolle Hilfe sein, sich in kurzer Zeit über die Verfahren und Methoden des *Betrieblichen Rechnungswesens* zu informieren.

*Werner Zimmermann  
Hans-Peter Fries*

# Vorwort zur 8. Auflage

In der 8. Auflage ist das Betriebliche Rechnungswesen in wesentlichen Teilen gründlich überarbeitet und erweitert worden. Erstmals hat daran Herr Universitätsprofessor Dr. Gero Hoch mitgewirkt. Ungeachtet dessen wurde das bewährte didaktische Konzept des Lehr- und Fachbuchs beibehalten.

Von Bedeutung sind vor allem folgende Neuerungen:

- Kapitel A „Bilanz- und Erfolgsrechnung“

Zunächst ist dieser Hauptabschnitt, der sich mit der Finanzbuchhaltung als *externem Rechnungswesen* beschäftigt, entsprechend den veränderten handels- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen korrigiert und aktualisiert worden.

Die allgemeinen Ausführungen zur Jahresabschlussanalyse (Kap. A 4.) sind um eine praxisnahe Fallstudie (Kap. 4.4.) ergänzt worden (Fries). Das gleiche gilt für die Übungen in Kap. A 6.

Aufgrund der wachsenden Globalisierung, d. h. der zunehmenden internationalen Beziehungen und Verflechtungen von Unternehmen, und der damit einhergehenden Tendenz zur Angleichung nationaler Rechnungslegungsvorschriften an internationale Normen ist das Kap. A 5 „Weiterentwicklung des deutschen Bilanzrechts“ eingefügt worden (Hoch).

- Kapitel B „Kosten- und Leistungsrechnung“

Dieser Hauptabschnitt, der das *interne Rechnungswesen* zum Gegenstand hat, ist weitgehend neu strukturiert sowie inhaltlich überarbeitet und erweitert worden (Fries).

Darüber hinaus findet ein seit einigen Jahren kontrovers diskutierter und mittlerweile in der Praxis erprobter Ansatz zum Management der Gemeinkosten im Kap. B 5 „Prozesskostenrechnung“ (Fries / Hoch) Berücksichtigung.

Überdies ist auch die Aufgabensammlung in Kap. B 7 dem neuen Aufbau angepasst und ergänzt worden (Fries).

Für die Verfasser

*Hans-Peter Fries*

# Abkürzungsverzeichnis

A	Aktiva (= linke Bilanzseite)
a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
AB	Anfangsbestand
Abs.	Absatz
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AfS	Absetzung für Substanzverringerung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
a. o.	außerordentlich
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie, Köln
Berlin FG	Berlin-Förderungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BMF	Bundesminister(ium) für Finanzen
BS	Buchungssatz
BStBl	Bundessteuerblatt
BWL	Betriebswirtschaftslehre
DB	Der Betrieb
DGFB	Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin
DStR	Deutsches Steuerrecht
EDV(A)	Elektronische Datenverarbeitung(sanlage)
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
f.	folgende (Seite)
ff.	folgende (Seiten)
FK	Fremdkapital
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewErtrSt	Gewerbeertragsteuer
GewSt	Gewerbesteuer

GKR-I	Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
H	Haben (= rechte Kontoseite)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. L./h. M.	herrschende Lehre / herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
i. d. R.	in der Regel
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. e. S.	im engeren Sinne
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKR	Industriekontenrahmen
i. S.	im Sinne
i. V. (m.)	In Verbindung (mit)
i. w. S.	im weiteren Sinne
Kap.	Kapitel
KRR	Kostenrechnungsrichtlinien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KWG	Kreditwesengesetz
Imi	leistungsmengeninduziert
Imn	leistungsmengenneutral
LSÖ	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (v. 15.11.1938)
LSP	wie vor, jedoch (v. 22.11.1951)
MAPI	Machinery and Allied Products Institut
MWSt	Mehrwertsteuer
o. a.	oben angegeben
P	Passiva (= rechte Bilanzseite)
PublG	Publizitätsgesetz
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RFH	Reichsfinanzhof
RKW	Rationalisierungskuratorium der Deutschen Wirtschaft, Frankfurt
S	Soll (= linke Kontoseite)
S.	Seite oder Siehe
SB(K)	Schlußbilanz(konto)
StGB	Strafgesetzbuch
StuB	Steuern und Bilanzen

u. a.	unter anderem
UKV	Umsatzkostenverfahren
US-GAAP	United States – Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UV	Umlaufvermögen
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VDMA	Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbauer
Vgl.	Vergleiche
WISU	Das Wirtschaftsstudium
ZRFG	Zonenrandförderungsgesetz

# Einführung: Grundbegriffe und Gliederung des Rechnungswesens

v. Univ.-Prof. Dipl.-Kfm. Hans-Peter Fries

Anders als im täglichen Sprachgebrauch sind die Begriffe **Betrieb** und **Unternehmung** in der Betriebswirtschaftslehre und insbesondere im Rechnungswesen nicht synonym zu verwenden. Der Unterschied zwischen **Betrieb** und **Unternehmung** kann nicht als eine materielle, d. h. räumliche oder örtliche Trennung gedeutet werden. Betriebe sind demnach nicht örtliche Einheiten im Sinne von Werken, Fabriken oder Arbeitsstätten und das Unternehmen nicht eine Zusammenfassung von „Gliedbetrieben“ (Nicklisch) oder gar deren Verwaltung. Die Unterscheidung ist vielmehr gedanklicher Art.

*Das Rechnungswesen grenzt **Betrieb** und **Unternehmung** unter verrechnungstechnischem Aspekt ab. Die Abrechnung des Unternehmens erfolgt durch die **Geschäfts- bzw. Finanzbuchhaltung**, die des Betriebes durch die „**Betriebsbuchhaltung**“ bzw. **Kosten- und Leistungsrechnung**.<sup>1</sup>*

Danach erfüllt der **Betrieb** den eigentlichen *Sach- oder Betriebszweck*, nämlich die *Erstellung und Verwertung der Sach- und Dienstleistungen*. Alle Vorgänge und Aktivitäten, die dazu dienen, sind betrieblicher Natur oder leistungsorientiert. Aufgaben der **Betriebsbuchhaltung** sind die Ermittlung des Betriebsergebnisses und die Wirtschaftlichkeitskontrolle des Betriebsgeschehens durch Gegenüberstellung von **Kosten** und **Leistungen** bzw. durch **Kostenvergleich**. **Rechnungsgrößen** bzw. **Strömungsgrößen** der Betriebsbuchhaltung und somit Komponenten des Betriebserfolges sind **Kosten** und **Leistungen**.

***Kosten** beinhalten den bewerteten Güter- und Diensteverzehr, der zur Erstellung betrieblicher Leistungen erforderlich war.*

***Leistungen** sind die bewerteten, durch die betriebliche Tätigkeit erstellten Güter und Dienste.*

N.B.: Erlös = Wert der *verkauften* Leistungen

Leistungen = Erlöse +/- Bestandsveränderungen + Eigenleistungen

**Erfolg**<sub>(Betrieb)</sub> = Leistung(swert) – Kosten

oder in der Sprache der Finanzbuchhaltung  
Zweckertrag – Zweckaufwand.

Im Gegensatz dazu erfaßt die Abrechnung des **Unternehmens** *alle*, d. h. auch die nicht sachzweck- bzw. leistungsorientierten *Aktivitäten*. Die Geschäftsbuchhaltung ermittelt den gesamten Unternehmenserfolg durch Vergleich aller, d. h. auch der betriebsfremden Aufwendungen und Erträge. **Rechnungsgrößen** der Finanz- oder Geschäftsbuchhaltung sind **Aufwand** und **Ertrag**.

**Erfolg**<sub>(Unternehmen)</sub> = Ertrag – Aufwand

***Aufwand** ist der gesamte bewertete Verzehr (Verbrauch) eines Unternehmens an Gütern und Diensten in einer Rechnungsperiode, die Summe aus Zweckaufwand (Kosten) und neutralem Aufwand.*

**Neutraler Aufwand** setzt sich aus drei Kategorien zusammen:

<sup>1</sup> Der gebräuchliche Oberbegriff „Betriebliches Rechnungswesen“ dürfte i. S. einer exakten Terminologie somit eigentlich nur für die „**Betriebsbuchhaltung**“ verwendet werden.

- **betriebsfremder Aufwand** ist nicht leistungsbedingt, nicht Zweck-Aufwand, z. B. Spenden, Aufwendungen für nicht betrieblich genutzte Grundstücke und Gebäude, für Beteiligungen, Repräsentationen (ohne Werbecharakter), Verluste aus Wertpapiergeschäften;
- **außerordentlicher Aufwand** resultiert nicht aus dem üblichen Geschäftsgang, fällt einmalig oder selten an und ist zufallsbedingt, z. B. Feuerschäden, Forderungsausfälle wegen Kundenkonkurs, Diebstahl, Gerichtsstrafen;
- **periodenfremder Aufwand** ist zwar betrieblich bedingt, hat aber seine Entstehungsursache nicht in der Abrechnungsperiode, hätte folglich in einem früheren Jahr berücksichtigt werden müssen, z. B. Verluste aus dem Abgang von zu niedrig abgeschriebenen Anlagen, Steuernachzahlungen.

Aufwandsarten:

- Aufwendungen für den Gebrauch und Verbrauch von Gütern:
  - a) Aufwendungen für die Verbrauchsgüter (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe)
  - b) Wertminderungen an Verbrauchsgütern (Abschreibungen auf Betriebsmittel)
- Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Leistungen (Löhne und Gehälter, Ausgabe für fremde Dienstleistungen, Versicherungsprämien und dgl.)
- Aufwendungen für Außenlasten (Steuern, öffentliche Abgaben usw.).

**Ertrag** ist der gesamte Wertzuwachs eines Unternehmens in einer Rechnungsperiode, die Summe aus Betriebs- oder Zweckertrag (Leistung) und neutralem Ertrag.

**Neutraler Ertrag** besteht analog zum neutralen Aufwand aus betriebsfremdem, außerordentlichem und periodenfremdem Ertrag.

Ertragsarten (z. B.)

- Umsatzerlöse (= Zweckertrag),
- Mieterträge,
- Zinserträge,
- Provisionen,
- Spekulationsgewinne.

Neutrale Aufwendungen und Erträge werden „nur“ in der Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung) der Finanzbuchhaltung, nicht aber in der Betriebsbuchhaltung verbucht, da sie nicht leistungsbedingt sind oder sachlich bzw. zeitlich betrachtet so außergewöhnlich sind, daß sie nicht in die periodischen Kosten(rechnungen) einbezogen werden können, um das Betriebsergebnis und die Basis der Selbstkostenrechnung und Preiskalkulation nicht zu verfälschen. Aufwand und Ertrag sind pagatorische Größen (lat.: pagare = zahlen), d. h., sie beruhen auf Zahlungsvorgängen (Ausgaben, Einnahmen), die einzelnen Rechnungsperioden zugeordnet werden. Im Gegensatz dazu sind Kosten und Leistungen kalkulatorische Größen. Sie beruhen auf von tatsächlichen Zahlungsvorgängen losgelösten Erwägungen, d. h., sie können selbst dann entstehen, wenn keine Zahlungen stattgefunden haben.

**Beispiel:**

Die Anschaffungsausgaben für eine Maschine betragen 40 000 EUR; bei einer angenommenen Nutzungsdauer von 4 Jahren und linearer Abschreibung entfallen auf jede Rechnungsperiode 10 000 EUR Abschreibung (= Aufwand). Wird die Maschine betrieblich genutzt, handelt es sich dabei um Zweckaufwand = Kosten.

Die Abgrenzung von Unternehmens- und Betriebsphäre mag folgendes Beispiel verdeutlichen:

Ein Industriebetrieb stellt Kühlschränke her. Betriebliche Leistungen sind die produzierten Kühlschränke.

**Betrieb:**

Zweckerträge (Erlöse) resultieren aus der Produktion und dem Verkauf der Produkte. Zweckaufwand (Kosten) sind z. B. Löhne und Gehälter, Materialkosten, Abschreibungen betrieblich genutzter Anlagen.

**Unternehmen:**

Betriebsfremde Erträge sind z. B. Einnahmen aus der Verpachtung eines nicht selbst genutzten Fabrikgrundstückes, Mieteinnahmen aus Werkswohnungen. Betriebsfremde Aufwendungen sind z. B. Unterhaltung eines unternehmenseigenen Gestüts, Spenden für ein Kinderheim.

Andererseits darf die Finanzbuchhaltung aus handels- (und steuer-)rechtlichen Gründen keine sog. **kalkulatorischen Kosten** enthalten, dazu gehören

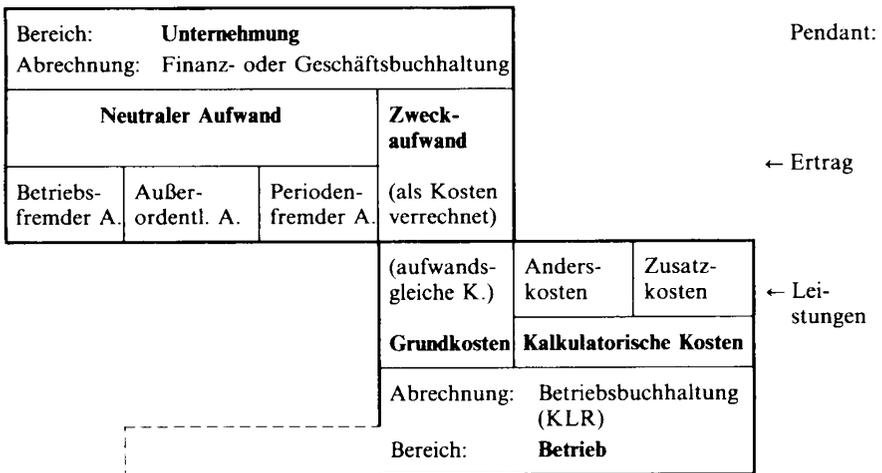
- **Zusatzkosten** (aufwandslose Kosten)

Das sind betriebliche Werteverzehre (Kosten), denen der Aufwandscharakter fehlt, die also niemals Aufwand waren oder werden und denen auch keine Ausgaben gegenüberstehen, z. B. kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, kalkulatorische Eigenmiete oder kalkulatorische Abschreibung eines unentgeltlich erworbenen Anlagegegenstandes.

- **Anderskosten** (aufwandsungleiche Kosten)

Hierbei handelt es sich um Werteverzehre, die in der Betriebsbuchhaltung anders (höher) als in der Finanzbuchhaltung angesetzt werden, z. B. höhere kalkulatorische Abschreibung (eines Kfz aufgrund der tatsächlichen Kilometerleistung) im Vergleich zur pagatorischen (evtl. linearen, d. h. in gleichen Jahresbeträgen vorgenommenen) Abschreibung.

Die dargelegten Zusammenhänge und Abgrenzungen verdeutlicht Bild 1.



**Bild 1:** Schematische Abgrenzung der Wertverzehre in Betrieb und Unternehmung

Außer den genannten Rechengrößen der Finanz- und Betriebsbuchhaltung sei noch das Begriffspaar **Ausgaben/Einnahmen** der **Geld- bzw. Finanzrechnung** erläutert und abgegrenzt.

Ausgaben und Einnahmen sind Geldabflüsse und -zuflüsse (Aus- und Einzahlungen), die aus Zahlungsvorgängen (Außenbeziehungen) entstehen und den Zahlungsmittelbestand (Kasse, Bank) verändern. Im erweiterten Sinne gehören zu den

Ausgaben der Rechnungsperiode				
Ausgabe <i>jetzt</i> / Aufwand <i>nie</i>	Ausgabe <i>jetzt</i> / Aufwand <i>später</i> oder <i>früher</i>	Ausgabe <i>jetzt</i> / Aufwand <i>jetzt</i>	Aufwand <i>jetzt</i> / Ausgabe <i>später</i> oder <i>früher</i>	Aufwand <i>jetzt</i> / Ausgabe <i>nie</i>
Ausgabe <i>ohne</i> Aufwandscharakter	Ausgabe <i>mit</i> Aufwandscharakter			
			Aufwand der Rechnungsperiode	

Bild 2: Schematische Abgrenzung der Strömungsgrößen Aufwand und Ausgaben

Rechnungswesen		
Zahlenmäßige (mengen- und wertmäßige), rechnerische Erfassung aller Aktivitäten Aufgaben: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erfassung sämtlicher Veränderungen der Vermögens- und Kapitalstruktur</li> <li>- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit des Betriebsgebarens (Kosten/Leistungen)</li> <li>- Ermittlung des Unternehmens- und Betriebserfolges</li> <li>- Schaffung von betrieblichen Vergleichs- und Kennzahlen, von Kalkulationsunterlagen</li> <li>- Erstellen von Plandaten zur Entscheidungsvorbereitung</li> </ul>		
Bilanz und Erfolgsrechnung (Finanzbuchhaltung)	Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung	Kosten- und Leistungsrechnung (Betriebsbuchhaltung)
<i>Zeitraumrechnung</i> : Extern orientiert, d. h., sie unterliegt handelsrechtlichen Vorschriften (Steuerbilanz auch steuerrechtl. Vorschriften) Aufgaben: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erfassung der Vermögens- und Kapitalveränderungen (Bilanz)</li> <li>- Fixierung und Kontrolle des Jahreserfolges des <i>Unternehmens</i> (GuV)  <math>Erfolg_U = Ertrag - Aufwand</math></li> <li>- Informationsinstrument für Gesellschafter, Gläubiger und Finanzbehörden</li> </ul>	<i>Planungs- und Vorschaurechnung</i> (basierend auf Finanz- und Betriebsbuchhaltung) zum Zwecke der Erhaltung und Verbesserung der Wirtschaftlichkeit und Rentabilität der Produktionsverfahren und -anlagen Aufgaben: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Beurteilung der Vorteilhaftigkeit von einzelnen Investitions- und Rationalisierungsmaßnahmen nach verschiedenen Kriterien</li> <li>- Ansatz jährlicher Investitionsbudgets und Aufstellung langfristiger optimaler Investitionsprogramme</li> </ul>	<i>Internes Instrument</i> zur Beurteilung und Kontrolle des Betriebsgeschehens durch Beschaffung von Entscheidungsunterlagen für eine rationelle Planung und zielorientierte Unternehmenspolitik Aufgaben: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kostenerfassung und -verteilung auf K.-Stellen und K.-Träger, kurzfristige <i>Betriebsergebnisrechnung</i>  <math>Erfolg_B = Leistungen - Kosten</math></li> <li>- Selbstkosten- und Deckungsbeitragsrechnung zur Beurteilung der Zweckmäßigkeit der Herannahme von Aufträgen</li> <li>- Analyse der Kostenabweichungen und ihrer Ursachen im Rahmen einer Plankostenrechnung</li> </ul>
Pagatorische Rechnung		Kalkulatorische Rechnung

Bild 3: Gliederung des Rechnungswesens

Einnahmen auch die Forderungszugänge und die Schuldenabgänge, zu den Ausgaben auch die Schuldenzugänge und die Forderungsabgänge. Ausgaben und Einnahmen können in *materieller* Hinsicht, d. h. in ihrer absoluten Höhe von Aufwand und/oder Kosten abweichen (z. B. Geldabflüsse durch Privatentnahmen des Unternehmens sind weder Aufwand noch Kosten; Spenden sind Ausgaben, zugleich – neutraler – Aufwand, aber keine Kosten; kalkul. Kosten sind keine Ausgaben), oder in *zeitlicher* Hinsicht (Verteilung) divergieren (s. das obige Beispiel „Anschaffungsausgaben“).

Das **Rechnungswesen** stellt ein Dokumentations-, Informations- und Kontrollinstrument dar, ohne das die Führung eines modernen Betriebes nicht mehr denkbar ist. Es erfaßt und überwacht sämtliche Mengen- und Wertbewegungen im Unternehmens- und Betriebsbereich und liefert nach deren Aufbereitung und Auswertung die Daten und Steuerungsgrößen für unternehmerische Planungen und Entscheidungen.

Unter Berücksichtigung der zuvor erläuterten Rechnungsgrößen und der verschiedenartigen Aufgabenstellungen empfiehlt sich für das Rechnungswesen die in Bild 3 gezeigte Gliederung.

Daraus geht hervor, daß die **Finanzbuchhaltung** extern orientiert ist, weil sie zum einen handels- und steuerrechtliche Vorschriften berücksichtigen muß und zum anderen sich mit dem Jahresabschluß an außenstehende Zielgruppen richtet. Die **Kostenrechnung** ist dagegen ein internes Kontroll- und Führungsinstrument.

In einem Ausnahmefall hat die Kostenrechnung allerdings doch externen Charakter: Wenn bei öffentlichen Aufträgen kostendeckende Preise vereinbart werden, muß die Kostenrechnung dem öffentlichen Auftraggeber gegenüber offengelegt werden. Die hierbei zu beachtenden Rechtsnormen sind die Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (VPöA) vom 21.11.1953 in der Fassung vom 12.12.1967 und die zugehörigen Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten (LSP) in der Fassung vom 23.12.1954. Im Bauwesen gelten für öffentliche Aufträge andere, aber in weiten Teilen ähnliche Vorschriften: Die Verordnung über die Preise für Bauleistungen bei öffentlichen oder mit öffentlichen Mitteln finanzierten Aufträgen (BPVO) vom 6.3.1972 und die zugehörigen Leitsätze für die Ermittlung von Preisen für Bauleistungen auf Grund von Selbstkosten (LSP-Bau).

## Aufgaben

1. Definieren Sie folgende Begriffe und grenzen Sie diese gegeneinander ab:
  - a) Ausgaben, Aufwand, Kosten, kalkulatorische Kosten;
  - b) Einnahmen, Ertrag, Leistung, Umsatzerlös.
2. Welchen der in der Tabelle angeführten Rechnungsgrößen würden Sie die folgenden Geschäftsvorfälle zuordnen? (Markieren Sie die Zuordnung durch ein Kreuz; beachten Sie, daß in jeder Spalte mindestens ein Kreuz anzubringen ist.)
  - a) Die Grundsteuer für ein im Zuge eines Konkurses übernommenes, mit einem Wohnhaus bebautes Grundstück ist fällig.
  - b) Die Miete für das unter a) erwähnte Wohnhaus geht ein.
  - c) Durch eine Überschwemmung wird ein großer Teil der eingelagerten Hilfs- und Betriebsstoffe unbrauchbar.



# A. Bilanz und Erfolgsrechnung

v. Univ.-Prof. Dipl.-Kfm. Hans-Peter Fries  
und Univ.-Prof. Dr. Gero Hoch

## 1. Rechtsgrundlagen

Die **Finanzbuchhaltung** unterliegt als externes Rechnungswesen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften, die insbesondere zum Schutze der Gläubiger und zur richtigen Ermittlung von Steuerbemessungsgrundlagen (z. B. Gewinn, Umsatz) erlassen sind.

Das seit dem 1. 1. 1986 gültige *HGB* beruht auf der Umsetzung von EG – Bilanzrichtlinien in deutsches Recht durch das BiRiLiG v. 19. 12. 1985. Es enthält in dem neu geschaffenen „3. Buch: Handelsbücher“ ein geschlossenes Buchführungs- und Bilanzrecht für alle Unternehmenskategorien. Dadurch sind zahlreiche Einzelnormen in AktG, GmbHG und GenG überflüssig geworden. Dieses 3. Buch enthält

1. Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238–263) bezüglich Buchführung, Inventur, Jahresabschluß, Aufbewahrungspflichten etc.,
2. ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften bezüglich
  - Jahresabschluß und Lagebericht (§§ 264–289),
  - Konzernabschluß und -lagebericht (§§ 290–315),
  - Abschlußprüfung (§§ 316–324),
  - Publizität (§§ 325–329) u. a.,
3. ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften (§§ 336–339).

Speziell für die Aktiengesellschaften sind folgende Vorschriften des *AktG* von Bedeutung bezüglich

- Verwendung des Jahresüberschusses (§ 58),
- Rücklagen (§ 150), Bilanz (§ 152), GuV (§ 158), Anhang (§ 160),
- Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses (§§ 170–176).

*Steuerrechtlich* sind die §§ 4–9 EStG und §§ 6–11 d EStDV, sowie für Kapitalgesellschaften die §§ 7f KStG verbindlich.

Die **Buchführungspflicht** ergibt sich *handelsrechtlich* für Kaufleute aus § 238 I HGB: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen“.

*Steuerrechtlich* wird die Buchführungspflicht in § 141 AO unter folgenden Voraussetzungen auch auf andere Unternehmer ausgedehnt:

- Umsatz > 260 000 EUR p. a. oder
- Gewinn > 25 000 EUR p. a.

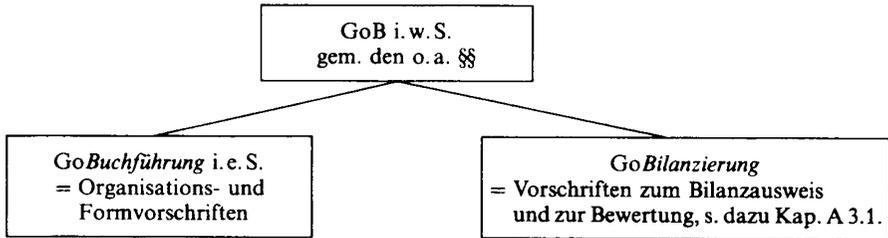
An manchen Gesetzesstellen – neben § 238 HGB – wird die Anwendung und Beachtung der **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)** ausdrücklich gefordert, s. §§ 243, 264 II HGB, § 5 I EStG.

*GoB sind allgemeinste Buchführungs- und Bilanzierungsnormen, die sich nur z. T. aus dem Gesetz und zusätzlich aus dem Handelsbrauch herleiten lassen.*

Erstmalig nennt der Gesetzgeber in § 239 des „neuen“ HGB Grundanforderungen

für eine ordnungsmäßige Buchführung (bisher nur der Steuergesetzgeber in § 146 AO, ergänzend in Abschn. 29 EStR), in § 243 für den Jahresabschluß.

Das Gesetz spricht nur von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung; diese schließt sachlich aber die Bilanzierung ein. Es empfiehlt sich folgende Systematik:



Üblicherweise werden die GoB i. e. S. wie folgt interpretiert:

#### Formelle Ordnungsmäßigkeit:

- Grundsatz der *Klarheit, Übersichtlichkeit, Verständlichkeit und Zeitgerechtheit* (vgl. §§ 238 I, 239 I, II, 243 f. HGB),  
Kriterium: Die Rechnungslegung muß einem Sachverständigen, z. B. Steuerberater, problemlos einen Einblick in die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens gestatten (§§ 238 I HGB, 145 I AO).
- *Belegprinzip*, d. h. Forderung „keine Buchung ohne Beleg“
- *Aufbewahrungsgrundsatz* (§ 257 HGB)

#### Materielle Ordnungsmäßigkeit:

- Grundsatz der *Vollständigkeit* und *Richtigkeit* (§ 239 II HGB).

Verstöße gegen die GoB können steuerrechtlich (Schätzung der Bemessungsgrundlagen) und im Konkursfall strafrechtlich (Freiheitsstrafe gem. § 283 StGB) geahndet werden.

Verhaltensnormen und Empfehlungen ohne Rechtsverbindlichkeit enthalten ferner:

- Richtlinien zur Organisation der Buchführung von 1937, neugefaßt 1949 als Gemeinschaftsrichtlinien für die Buchführung
- Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie (GKR-I) von 1951
- Grundsätze für das Rechnungswesen der Industriebetriebe von 1952
- Industriekontenrahmen von 1971

## 2. Einführung in die Buchführungstechnik des Industriebetriebes

### 2.1. Das Konto

**Das Konto** (*ital.* = *Rechnung, zugleich Rechnungsführung*) ist eine zweiseitige Rechnung der Buchhaltung zur Verbuchung von Geschäftsvorfällen, deren linke Seite Soll (auch Debet) und deren rechte Seite Haben (auch Kredit) genannt wird (vgl. Bild A 1).

Eine Buchung im Soll nennt man Sollbuchung, Lastschrift oder Belastung, eine Buchung im Haben Habenbuchung, Gutschrift oder Erkennung.

Unter *Geschäftsvorfall* versteht man jede in Geldeinheiten auszudrückende Werteverchiebung. Bestellungen, Mahnungen, Mängelrügen sind keine Geschäftsvorfälle.

Alle Geschäftsvorfälle müssen in chronologischer Folge lückenlos wertmäßig erfaßt und aufgezeichnet, d. h. gebucht werden. Dies geschieht in der Finanzbuchhaltung auf Konten. Jede Buchung nennt die Merkmale „Datum“, „Art des Geschäftsvorfalles“ und „Wert“ (Betrag).

Soll			Kasse			Haben		
Datum	Text	Betrag	Datum	Text	Betrag	Datum	Text	Betrag
	(Einzahlungen)			(Auszahlungen)				
				Saldo				
Summe			Summe					

**Bild A 1:** Schematische Darstellung eines Kontos (hier: Kasse-Konto in T-Form)

Vom Inhalt her ist zwischen **Bestands- und Erfolgskonten** zu unterscheiden. Letztere umfassen die Aufwands- und Ertragskonten. Aufwendungen werden im Soll, Erträge im Haben verbucht. Auf den Bestandskonten werden zunächst am Jahresanfang alle Bestände an Vermögen (im Soll) und Kapital (im Haben) und im Jahresverlauf sämtliche Veränderungen gebucht.

Am Jahresende sind alle Konten abzuschließen. Zu diesem Zweck werden auf jedem Konto die Positionen beider Seiten addiert; die Differenz zwischen den beiden Seiten nennt man **Saldo**. Ihre Salden geben die Erfolgskonten in die GuV, die Bestandskonten in die Bilanz ab<sup>1</sup>.

## 2.2. Bilanz und Erfolgsrechnung (GuV) als Ausgangs- und Endpunkt der Buchführung

### 2.2.1. Aufbau und Inhalt von Bilanz und GuV

Die **Bilanz**<sup>2</sup> ist eine in Kontoform durchgeführte Gegenüberstellung des Vermögens und des Kapitals einer Unternehmung zu einem bestimmten Zeitpunkt (Bilanzstichtag).

Sie dient somit dem in § 240 HGB geforderten Nachweis der Relation von Vermögen und Schulden.

Ihrem Wesen nach ist die Bilanz eine zeitpunktbezogene **Beständerechnung** mit statischem Charakter. Sie weist auf der linken Seite das Vermögen, d. h. die Summe aller im Unternehmen eingesetzten Wirtschaftsgüter und Geldmittel, auf der rechten Seite das Kapital, d. h. die Gesamtheit aller von Kapitaleignern und Gläubigern stammenden Finanzierungsmittel aus. In der Sprache der Bilanz werden die Vermögenswerte **Aktiva** und die Kapitalien **Passiva** genannt. Die Bilanz ist *buchführungstechnisch* End- und Ausgangspunkt aller Geschäftsvorfälle, die das Vermögen

<sup>1</sup> Einzelheiten zur Buchführungstechnik s. Kap. A 2.3.

<sup>2</sup> Bis (lat.) = zweifach und lanx (lat.) = Schale als Synonym für eine im Gleichgewicht befindliche Waage drückt die Zahlen- und Wertgleichheit beider Bilanzseiten aus; vgl. Bild A 8 und Kap. A 4.4.1.

und/oder das Kapital verändern. Denn einerseits nimmt sie (als Schlußbilanz) die Salden aller Bestandskonten am Ende einer Rechnungsperiode (= Wirtschaftsjahr) als Aktivposten oder Passivposten auf, andererseits sind diese zugleich die Anfangsbestände der Bestandskonten, die zu Beginn der folgenden Rechnungsperiode (aus der Auflösung der Eröffnungsbilanz<sup>3</sup>) zu eröffnen sind.

Die **Aktiva** werden in zwei Gruppen unterteilt:

Das **Anlagevermögen** umfaßt alle Wirtschaftsgüter, die dem Unternehmen längerfristig zu dienen bestimmt sind, wiederum untergliedert in

- *Immaterielle Vermögensgegenstände* (z. B. Patente, Firmenwert),
- *Sachanlagen* (z. B. Grundstücke und Gebäude, Maschinen, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung),
- *Finanzanlagen* (z. B. Beteiligungen, langfristig gegebene Darlehen, langfristige Wertpapiere).

Zum **Umlaufvermögen**, dessen Wirtschaftsgüter in kürzerer Zeit im Betriebsprozeß „umlaufen“ bzw. umgewandelt werden, gehören

- *Vorräte* an Werkstoffen fertigen und unfertigen Erzeugnissen als nichtmonetäres Umlaufvermögen,
- *monetäres Umlaufvermögen*, das sind geldgleiche und geldnahe Vermögensteile wie Forderungen, kurzfristige Wertpapiere, Zahlungsmittel.

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt nach deren Zweckbestimmung; Wertpapiere z. B. sind als langfristig beabsichtigte Finanzanlage oder Beteiligung im Anlagevermögen auszuweisen, als kurzfristige und jederzeit veräußerbare Liquiditätsreserve dagegen im Umlaufvermögen.

Die **Passiva** setzen sich zusammen aus

- *Eigenkapital* und
- *Fremdkapital* (Verbindlichkeiten, Darlehen, Rückstellungen).

Die Einteilung erfolgt unter *juristischem* Aspekt. Die Eigenkapitalgeber sind die Eigentümer der Unternehmung (Einzelunternehmer bzw. Gesellschafter; Kapitaleigner), die Fremdkapitalgeber haben ihrer Rechtsnatur nach die Stellung von Gläubigern.<sup>4</sup> Der Ausweis des Eigenkapitals ist je nach der Rechtsform des Unternehmens verschieden. (Gewinn ist wesensgemäß eine Vermehrung des Eigenkapitals, Verlust eine Minderung). Das Fremdkapital (Schulden, Verbindlichkeiten) wird weiter untergliedert nach Fristigkeit, Art der Verbindlichkeit etc. Aufgrund der **Bilanzgleichung** „Summe der Aktiva = Summe der Passiva“ ergibt sich ex definitione „Vermögen – Schulden = Eigenkapital“.

Ergänzt werden beide Bilanzseiten um Korrekturposten.

<sup>3</sup> S. Kap. A 2.2.7.

<sup>4</sup> Einzelheiten s. H.-P. Fries, *BWL der Industrie*, 5. Aufl., München/Wien 1999, S. 336f.

Bild A 2 zeigt den **Formalaufbau** einer Bilanz:

Aktiva	Passiva
I. Anlagevermögen Immaterielle Vermögensgegenstände Sachanlagen Finanzanlagen II. Umlaufvermögen Vorräte Forderungen Liquide Mittel III. Rechnungsabgrenzungsposten	I. Eigenkapital II. Fremdkapital Langfristige Verbindlichkeiten Kurzfristige Verbindlichkeiten III. Rechnungsabgrenzungsposten
Bilanzsumme	Bilanzsumme

**Bild A 2:** Formalaufbau einer Bilanz

### Finanzwirtschaftliche Aussage

Der formale Bilanzaufbau spiegelt die Abgrenzung von Finanzierung und Investition wieder. Die Passivseite gibt Auskunft über die Herkunft der Finanzmittel (Finanzierung, Kapitalbeschaffung), die Aktivseite über deren Verwendung (Investition, Vermögensbildung). Auch darin begründet sich die wertmäßige Tautologie von Vermögen und Kapital. Beide Seiten stellen ein und dieselbe Wertgesamtheit unter verschiedenem Aspekt dar, sie müssen in der Summe gleich sein. Bilanztechnisch kann deshalb Kapital auch als abstrakter geldmäßiger Gegen Ausdruck der konkreten Vermögensteile definiert werden. Aus der Struktur von Vermögen und Kapital<sup>5</sup> wird erkennbar, inwieweit gewisse **Finanzierungsregeln**<sup>6a</sup> eingehalten sind; aus der Bilanz kann man jedoch nicht ablesen, mit welcher Kapitalart im einzelnen ein ganz bestimmtes Wirtschaftsgut finanziert worden ist.

Investition = Mittelver- wendung	A	P	Finanzierung = Mittelher- kunft
	Anlagevermögen	Eigenkapital	
	Umlaufvermögen	Fremdkapital	
	= Vermögen	= Kapital	

**Bild A 3:** Finanzwirtschaftliche Aussage der Bilanz

Die Anordnung der Vermögensgegenstände folgt in etwa dem **Liquiditätsgliederungsprinzip**. Die Liquidierbarkeit des Vermögens nimmt von oben nach unten zu. Ein Vergleich der nach Stufen der Liquidierbarkeit gruppierten Vermögensteile mit den nach Fristigkeiten geordneten Verbindlichkeiten durch Bildung von Kennzahlen (**Liquiditätsgrade**) läßt Rückschlüsse auf die Liquidität des Unternehmens zu. Der Aussagewert ist allerdings begrenzt, da – wie erwähnt – die Bilanz und damit die aus ihr abgeleiteten Kenngrößen statischer Natur sind und nur die gegenwärtige

<sup>5</sup> Vgl. hierzu H.-P. Fries, a.a.O., S. 31 f., 127 f., 379 f., 382.

<sup>6a</sup> Weiteres hierzu H.-P. Fries, a.a.O., S. 375 ff.

finanzielle Situation am Bilanzstichtag (status quo) wiedergeben. Zur Dynamisierung der Betrachtung bedarf es **Bewegungsbilanzen** (Kapitalflußrechnungen) und **Finanzpläne**.

Die Gewinn- und Verlustrechnung setzt den Schlußpunkt für die Verbuchung der erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle, indem sie am Ende eines Wirtschaftsjahres auf der Sollseite die Salden der Aufwandskonten und im Haben die Salden der Ertragskonten aufnimmt.

**Die Gewinn- und Verlustrechnung, auch Erfolgsrechnung genannt, ist eine zeitraumbezogene Rechnung, in der durch Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen als Saldo der Jahreserfolg eines Unternehmens ermittelt wird.**

Diese Gegenüberstellung, die (anders als die Bilanz) Aufschluß über Ursachen und Komponenten des Erfolges geben kann und soll, kann in *Kontoform* (s. Bild A 4) oder – wie in §275 HGB für Kapitalgesellschaften vorgeschrieben – in *Staffelform* (vgl. folgendes Kapitel und Kap. D 3.2) vorgenommen werden. Unabhängig von der Form sollten die Erträge und Aufwendungen nicht nur nach Arten differenziert werden, empfehlenswert ist zwecks Analyse des Erfolgs insbesondere der gesonderte Ausweis der **neutralen** Erträge und Aufwendungen sowie ihre Unterteilung in:

- *Betriebsfremde* Erträge und Aufwendungen
- *Betriebsbezogene*, aber *außerordentliche* Erträge und Aufwendungen
  - *periodenfremde*
  - *außergewöhnliche*

S	GuV	H	S	GuV	H
Aufwendungen	Erträge		Aufwendungen	Erträge	
Gewinn				Verlust	
Summe	Summe		Summe	Summe	

**Bild A 4:** Formalaufbau der GuV (Kontoform)

Wie erläutert ergibt sich der Erfolg nicht nur als Differenz zwischen Ertrag und Aufwand in der GuV, sondern auch als Unterschied zwischen Vermögen und Kapital (bzw. Kapital am Ende einer Rechnungsperiode und Anfangskapital) in der Bilanz. Die GuV kann deshalb auch als Unterkonto zum Eigenkapital (-konto) interpretiert werden. – Der aus der Gegenüberstellung von Ertrag und Aufwand errechnete **effektive Erfolg** (Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag) ist nicht generell identisch mit dem Bilanzgewinn bzw. -verlust. Letzterer ergibt sich durch rechtsformspezifische bzw. bilanzpolitische Modifikationen des effektiven Erfolges, wie Auflösung oder Bildung von Rücklagen, Gewinn- oder Verlustvortrag<sup>6b</sup>. Der verbleibende Bilanzgewinn der Kapitalgesellschaften ist der Teil des erwirtschafteten Gewinnes, der zur Ausschüttung zur Verfügung steht.

## 2.2.2. Bilanzarten und Bilanzauffassungen

### 2.2.2.1. Bilanzarten

Die Erstellung von Bilanzen erfolgt aus mancherlei Gründen und Zwecksetzungen; so ergeben sich für die Typisierung von Bilanzen zahlreiche Gesichtspunkte. Es lassen sich **Bilanzarten** unterscheiden

<sup>6b</sup> Vgl. S. 20.

- nach dem *Anlaß* bzw. *Zeitpunkt* ihrer Erstellung
  - Periodenbilanzen bzw. ordentliche Bilanzen  
regelmäßig erstellte Bilanzen, z. B. Jahresbilanzen<sup>7</sup> aufgrund gesetzlicher Vorschriften
  - Sonder- bzw. außerordentliche Bilanzen  
erstellt zu besonderen Anlässen, z. B. Gründungs-, Umwandlungs-, Auseinandersetzungs-, Fusions-, Sanierungs-, Liquidations-, Konkurs-, Vergleichsbilanzen.
- nach der angesprochenen *Zielgruppe*
  - externe Bilanzen  
Informationsempfänger sind Außenstehende wie Gläubiger, Banken, Finanzbehörden, Aktionäre.
  - interne Bilanzen  
dienen der Unterrichtung der Unternehmensleitung durch unverschleierte Darlegung der tatsächlichen Verhältnisse.
- nach dem *Aussagezweck* der Bilanz
  - Erfolgabilanzen  
legen die Betonung auf Ausweis und Ermittlung des Erfolges.
  - Vermögens- oder Statusbilanzen  
dienen in erster Linie der Darstellung der Vermögens- und Kapitalsituation.
  - Liquiditätsbilanzen  
zur Beurteilung der Liquidität
- nach dem Grad der *Unternehmenskonzentration*
  - Einzelbilanzen
  - General- oder Gemeinschaftsbilanzen  
Bilanzenzusammenfassung von mehreren rechtlich und wirtschaftlich selbständigen, aber zusammenarbeitenden Unternehmen, z. B. einer Interessengemeinschaft
  - Konzernbilanzen oder konsolidierte Bilanzen  
Gem. § 290 HGB vorgeschriebene Bilanzen für einen Konzern als Zusammenschluß rechtlich selbständiger, aber eine wirtschaftliche Einheit bildender Unternehmen<sup>8</sup>.
- nach den anzuwendenden *Rechtsnormen*<sup>9</sup>
  - Handelsbilanzen  
sind nach handelsrechtlichen Vorschriften zu erstellen.
  - Steuerbilanzen  
sind zum Zwecke der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns nach steuerrechtlichen Vorschriften aufzustellen.  
Steuerbilanzen brauchen nicht veröffentlicht zu werden und weisen meist einen anderen Erfolg aus als die Handelsbilanzen. Das *Maßgeblichkeitsprinzip* besagt allerdings, daß die Wertansätze in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgebend sind. Daraus folgt, daß bereits die Handelsbilanz nach steuerrechtlichen Grundsätzen aufgemacht wird. In der Praxis stellen deshalb Unternehmen, die eine Handelsbilanz nicht veröffentlichen müssen, nur eine Steuerbilanz auf.
- nach der Länge der *Bilanzierungsperiode*
  - Jahresbilanzen
  - kurzfristigere Zwischenbilanzen  
z. B. Halbjahres-, Quartals-, Monatsbilanzen

<sup>7</sup> Sie sind Gegenstand dieser Ausführungen.

<sup>8</sup> Vgl. H.-P. Fries, a. a. O., S. 55 und A. G. Coenenberg, Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 17. Aufl., Landsberg am Lech 2000, 1. Teil, 9. Kap.

<sup>9</sup> Vgl. Kap. A1.

- nach der *finanzwirtschaftlichen Aussagefähigkeit*
  - Zustandsbilanzen  
vermitteln zu einem bestimmten Zeitpunkt einen Einblick in die finanzwirtschaftliche Struktur der Unternehmung (= *statische* Liquiditätsrechnung)
  - Bewegungsbilanzen  
lassen Bewegungen in den Bilanzpositionen erkennen (= *dynamische* Liquiditätsrechnungen, Kapitalflußrechnungen)
- nach dem *gesellschaftsbezogenen Umfang* der Rechnungslegung
  - Unternehmensbilanzen  
erfassen nur die geschäftsbezogenen Aktivitäten der Unternehmung (= Betriebswirtschaft)
  - Sozialbilanzen  
erfassen (auf freiwilliger Basis) zusätzlich die gesamtwirtschaftlichen bzw. gesellschaftlichen Auswirkungen (sozialer Nutzen – soziale Kosten bzw. Schäden = Sozialprofit) der Unternehmenstätigkeit als Gradmesser des sozialen Verantwortungsbewußtseins. Unge löste Problematik: Abgrenzung und Bewertung der gesellschaftsbezogenen Aktivitäten
- nach der vertretenen *Bilanzauffassung* (s. folgender Abschnitt)

#### 2.2.2.2. Bilanzauffassungen

**Bilanzauffassungen**, auch *Bilanztheorien* genannt, sind historisch entwickelte Lehrmeinungen über Wesen und Aufgabe der Bilanz, aus denen Regeln für den Aufbau und die Bewertung abgeleitet werden.<sup>10</sup>

##### ● Statische Bilanzauffassung

Nach der statischen Bilanzauffassung<sup>11</sup> ist die Bilanz ein Zustandsbild (Status). Ihre Aufgabe besteht primär in der Darlegung der Vermögens- und Kapitalausstattung am Bilanzstichtag (sog. Konstitution). Der Periodenerfolg als das Ergebnis der wirtschaftlichen Betätigung (sog. Situation) entspricht der Zunahme bzw. Abnahme des Eigenkapitals (= Reinvermögensveränderung) im Vergleich zur Vorjahresbilanz<sup>12</sup>. Der Erfolg ist quasi eine Restgröße. Seine Herkunft und Zusammensetzung sind aus der Bilanz nicht ersichtlich. Dazu bedarf es einer gesonderten Rechnung, der GuV. Ihre Einordnung in das System der statischen Bilanzauffassung bereitet Schwierigkeiten: Sie wird als Vorkonto des Eigenkapitalkontos, als Periodenwertbilanz mit eigenen Rechengrößen (Aufwand und Ertrag) interpretiert.

Soll die Bilanz ihrem Charakter als **Übersichts- und Rechenschaftsbericht** gerecht werden, so müssen die einzelnen Posten nach dem **Bruttoprinzip** ausgewiesen werden (d. h. keine direkten Abschreibungen oder sonstigen Saldierungen). Deshalb stellt die statische Bilanztheorie die **Gliederungslehre** (und nicht die Bewertung) in den Vordergrund. Die Bewertung soll grundsätzlich zu Anschaffungswerten erfolgen, die Bildung stiller Reserven wird abgelehnt. Somit ist die statische Bilanz eine reine Kapitalrechnung<sup>13</sup> mit dem Ziel der **nominellen Kapitalerhaltung**.

<sup>10</sup> S. auch H.-P. Fries, Bilanzauffassungen, WISU 12/88, S. 652 ff.

<sup>11</sup> Sie liegt auch den gesetzlichen Vorschriften (§ 240 HGB, § 4 EStG) zugrunde.

<sup>12</sup> Vgl. hierzu den Wortlaut von § 4 I EStG.

<sup>13</sup> mit den Deutungen: Passivseite = Kapital, Aktivseite = Kapitalverwendung.

Als Hauptvertreter dieser Auffassung gelten *H. Nicklisch*<sup>14</sup> und *J. F. Schär*. Weiterentwicklungen sind die „*totale Bilanzauffassung*“ von *W. Le Coutre*<sup>15</sup> und die „*nominalistische Bilanzauffassung*“ von *W. Rieger*<sup>16</sup>.

• **Dynamische Bilanzauffassung**

Sie wurde von *E. Schmalenbach*<sup>17</sup> konzipiert. Er stellt den Erfolg als Maßstab der (gemeinwirtschaftlichen) Wirtschaftlichkeit in den Vordergrund. Die Hauptaufgabe der Bilanz liegt somit in der Erfolgsermittlung. Dabei geht Schmalenbach vom **Totalerfolg**, d. h. dem Erfolg über die Gesamtlebensdauer des Betriebes, aus. Da dieser aber eine Zukunftsgröße ist, und überdies durch Jahresabschlüsse die Gesamtlebensdauer (willkürlich) in Teilperioden zerlegt wird, entsteht anstelle der Totalrechnung die **periodische Erfolgsrechnung**. Da nur nach Ablauf der Gesamtlebensdauer alle Aufwendungen und Ausgaben einerseits sowie alle Erträge und Einnahmen andererseits deckungsgleich wären, ist in dieser Rechnung zwischen Aufwand/Ertrag (als Kategorien der Erfolgsrechnung) und Einnahmen/Ausgaben (als Kategorien der Geldrechnung) zu trennen. Der vergleichbare Periodenerfolg ergibt sich in der GuV als Differenz derjenigen Erträge und Aufwendungen, die in der Rechnungsperiode zugleich Einnahmen bzw. Ausgaben darstellen. Alle übrigen „schwebenden Geschäfte“ werden – neben den liquiden Mitteln und dem Kapital – solange in die Bilanz aufgenommen, bis sie „ausgelöst“ werden. Die Bilanz (vgl. Schema in Bild A 5) ist daher nur ein Hilfsmittel der Erfolgsrechnung, eine Art transitorisches Konto, ein „Kräftespeicher der Unternehmung“. Sie zeigt keinen Zustand an, sondern soll Aufschluß über **Bewegungen** geben (dynamische Bilanz).

Aktiva	Dynamische Bilanz	Passiva
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Liquide Mittel</li> <li>2. Ausgaben noch nicht Aufwand (gekaufte Maschinen mit mehrjähriger Nutzungsdauer)</li> <li>3. Ausgabe noch nicht Einnahme (Wertpapiere, Aktivdarlehen)</li> <li>4. Ertrag noch nicht Aufwand (selbsterstellte Maschinen, Werkzeuge)</li> <li>5. Ertrag noch nicht Einnahme (Forderungen, Fertigfabrikate)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kapital</li> <li>2. Aufwand noch nicht Ausgabe (Kreditoren, Rückstellungen)</li> <li>3. Einnahme noch nicht Ausgabe (Darlehen)</li> <li>4. Aufwand noch nicht Ertrag (rückständige Instandsetzung durch eigene Werkstatt)</li> <li>5. Einnahme noch nicht Ertrag (Anzahlung von Kunden)</li> </ol>	

**Bild A 5:** Aussageschema der dynamischen Bilanz

Ein in sich geschlossenes **Bewertungssystem** fehlt in Schmalenbachs Bilanzlehre. Maßgeblicher Wert für das *Anlagevermögen* ist der Anschaffungswert, bei Preisschwankungen jedoch der Zeitwert (Tageswert), dessen Ermittlung aber für nicht veräußerliche Gegenstände problematisch ist. Deshalb läßt Schmalenbach den *um* die verbrauchsbedingten *Abschreibungen verminderten Anschaffungswert* für Periodenvergleiche zu. Beim *Umlaufvermögen* ist mit eisernen Beständen (Vor-

<sup>14</sup> Die Betriebswirtschaft, 7. Aufl., Stuttgart 1932.

<sup>15</sup> Grundzüge der Bilanzkunde, eine totale Bilanzlehre, Teil I, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949.

<sup>16</sup> Einf. in die Privatwirtschaftslehre, 3. Aufl., Erlangen 1964.

<sup>17</sup> Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln/Opl. 1962.

ratsminimum zur Aufrechterhaltung des Betriebsprozesses) zu rechnen, die zur Vermeidung von Scheingewinnen bzw. -verlusten mit *Festwerten* anzusetzen sind. Bei größeren Preisschwankungen sollen die Bilanzwerte anhand von *Indizes* umgerechnet werden, um eine indexmäßige, d. h. **reale Kapitalerhaltung** zu gewährleisten.

Als Weiterentwicklungen gelten die „finanzwirtschaftliche Bilanzauffassung“ von *E. Walb*<sup>18</sup>, die „pagatorische Bilanzauffassung“ von *E. Kosiol*<sup>19</sup> und die „eudynamische Bilanzauffassung“ von *H. Sommerfeld*<sup>20</sup>.

### • Organische Bilanzauffassung

Nach der von *F. Schmidt*<sup>21</sup> entwickelten organischen Bilanzauffassung hat die Bilanz die Ermittlung des *richtigen Erfolges* und den Ausweis der *tatsächlichen Substanzwerte* des Vermögens am Bilanzstichtag zur Aufgabe.

In der Benennung dieser Bilanzlehre soll begrifflich die organhafte Einbettung der Unternehmung in die Volkswirtschaft mit ihren Einflüssen zum Ausdruck kommen.

Echte Gewinne können nur aus Umsätzen resultieren und zwar unter der Prämisse, daß die Erlöse die Wiederbeschaffungspreise am jeweiligen Verkaufstage übersteigen. Zum Zwecke der **substantiellen Kapitalerhaltung** sind deshalb die durch Geldwertschwankungen entstandenen Scheingewinne und -verluste durch Buchung auf ein „Vermögenswertänderungskonto“ zu eliminieren.

**Beispiel:**

Anschaffungspreis	10 EUR	}	nominaler Gesamt-				
Verkaufspreis	18 EUR	}	gewinn		8 EUR	}	
Wiederbesch.-preis	12 EUR	}	realer Umsatz-		6 EUR	}	Scheingewinn 2 EUR*
			gewinn				

\* = Wiederbeschaffungspreis – Anschaffungspreis

Das Vermögen ist folglich mit **Wiederbeschaffungspreisen** zu bewerten und zwar – des Umsatztages bei allen vollzogenen Umsätzen (Umsatzrechnung), – des Bilanzstichtages für die „unvollendeten Umsätze“ (Vermögensrechnung).

In Zeiten großer Geldwert- und Preisschwankungen ist der Grundgedanke dieser Bilanzlehre wiederholt zum Inhalt und zur Begründung von Forderungen an die (Steuer-)Gesetzgebung geworden, von der nominalen Kapitalerhaltung abzugehen, um die Besteuerung von Scheingewinnen zu vermeiden.

### • Neuere bilanztheoretische Auffassungen

üben vor allem Kritik an dem durch die Bilanz ausgewiesenen Gewinn, der als Vergangenheitswert weder für die Unternehmensleitung ein geeignetes Kontroll- und Entscheidungsinstrument darstellt noch für Externe hinreichende Informationen bietet. Sie fordern u. a. die Ausgestaltung der Bilanz im Sinne einer **zukunfts- und finanzplanorientierten Rechnungslegung**<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> Finanzwirtschaftliche Bilanz, 3. Aufl., Wiesbaden 1966.

<sup>19</sup> Bilanzreform und Einheitsbilanz, 2. Aufl., Berlin – Stuttgart 1949.

<sup>20</sup> Eudynamische Bilanz, in: Lexikon des kaufm. Rechnungswesens (Hrsg. K. Bott), Bd. 2, 2. Aufl., Stuttgart 1955, S. 980 ff.

<sup>21</sup> Die organische Tageswertbilanz, Wiesbaden 1951.

<sup>22</sup> Vgl. u. a. K. Käfer, Die Bilanz als Zukunftsrechnung, Zürich 1962; A. Moxter, Bilanzlehre, Bd. 1, 3. Aufl., Wiesbaden 1984.

### 2.2.3. Handelsrechtliche Gliederung von Bilanz und GuV für Kapitalgesellschaften

Den Kapitalgesellschaften sind **Mindestgliederungsvorschriften** für die Bilanz in § 266 HGB und für die GuV in § 275 HGB bindend vorgeschrieben (s. Bild A 6 und 7). Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind zwar nicht an diese Vorschriften gebunden, halten sich aber in der Praxis meist ebenfalls an diese Gliederungsschemata, ggf. in verkürzter Form.

Abgesehen von der Konto- oder Staffelform stehen nach neuem Recht für die Ermittlung des Erfolges und damit für die Aufstellung bzw. Gliederung der **GuV** zwei Möglichkeiten zur Wahl:

- das Gesamtkostenverfahren,
- das Umsatzkostenverfahren.

Bis Ende 1985 war in der Bundesrepublik Deutschland nur das Gesamtkostenverfahren zulässig und somit Gegenstand der Literatur zum Rechnungswesen, während vor allem in angelsächsischen Ländern und Japan das Umsatzkostenverfahren angewendet wurde und wird. Wenngleich auch in Zukunft deutsche Unternehmen zum großen Teil ihre GuV nach dem Gesamtkostenverfahren aufstellen werden, so wird wegen der internationalen Vergleichbarkeit das Umsatzkostenverfahren für Unternehmen mit Auslandsbeziehungen und -beteiligungen an Bedeutung gewinnen.

Ausgangspunkt der Erfolgsrechnung sind in beiden Verfahren die Umsatzerlöse. Der Unterschied wird aus dem Vergleich der weiteren GuV-Positionen erkennbar.

*Das Gesamtkostenverfahren ist leistungs- bzw. produktionsbezogen, d. h., es stellt den Erlösen einer Rechnungsperiode die gesamten Aufwendungen der Leistungserstellung derselben Periode gegenüber.*

Sind in einer Periode die erzeugten und abgesetzten Leistungen nicht gleich, so ist eine Korrektur der Gesamtaufwendungen um die Bestandsveränderungen und Eigenleistungen erforderlich, um die Aufwendungen der erzeugten auf die der abgesetzten Leistungen zu transformieren.<sup>23</sup>

Den Gesamtaufwand gliedert dieses Verfahren nach Aufwandsarten und gibt damit Einblick in die **Aufwandsstruktur** des Unternehmens, für eine erzeugnisorientierte Erfolgsanalyse ist es jedoch unbrauchbar.

*Das Umsatzkostenverfahren ist umsatzbezogen, d. h., es stellt den Verkaufserlösen nur den Aufwand (Selbstkosten) für die abgesetzten Leistungen einer Rechnungsperiode gegenüber.*

Der Aufwand ist nicht nach Aufwandsarten, sondern **nach den Funktionsbereichen** Herstellung, Vertrieb und allgemeine Verwaltung untergliedert, jedoch sind mittlere und große Kapitalgesellschaften verpflichtet, den Material- und Personalaufwand im Anhang zu vermerken.

<sup>23</sup> S. im Einzelnen Kap. A 2.3.6.

**Aktiva**

**Passiva**

**A. Anlagevermögen:**

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände:
  - 1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
  - 2. Geschäfts- oder Firmenwert;
  - 3. geleistete Anzahlungen;
- II. Sachanlagen:
  - 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
  - 2. technische Anlagen und Maschinen;
  - 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
  - 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;
- III. Finanzanlagen:
  - 1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  - 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
  - 3. Beteiligungen;
  - 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
  - 5. Wertpapiere des Anlagevermögens;
  - 6. sonstige Ausleihungen.

**B. Umlaufvermögen:**

- I. Vorräte:
  - 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
  - 2. unfertige Erzeugnisse;
  - 3. fertige Erzeugnisse und Waren;
  - 4. geleistete Anzahlungen;
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:
  - 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
  - 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
  - 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
  - 4. sonstige Vermögensgegenstände;
- III. Wertpapiere:
  - 1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  - 2. eigene Anteile;
  - 3. sonstige Wertpapiere;
- IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiro Guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten.

**C. Rechnungsabgrenzungsposten**

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

**A. Eigenkapital:**

- I. Gezeichnetes Kapital;
  - II. Kapitalrücklage;
  - III. Gewinnrücklagen:
    - 1. gesetzliche Rücklage;
    - 2. Rücklage für eigene Anteile;
    - 3. satzungsmäßige Rücklagen;
    - 4. andere Gewinnrücklagen.
  - IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;<sup>2</sup>
  - V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.<sup>2</sup>
- (Sonderposten mit Rücklageanteil § 273 HGB)

**B. Rückstellungen:**

- 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
- 2. Steuerrückstellungen;
- 3. sonstige Rückstellungen.

**C. Verbindlichkeiten:**

- 1. Anleihen, davon konvertibel;
- 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
- 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
- 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
- 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
- 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- 8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

**D. Rechnungsabgrenzungsposten**

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen.

<sup>1</sup> § 266 (1) HGB: Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aus den oben mit Buchstaben und römischen Zahlen bestehenden Posten aufzustellen.

<sup>2</sup> § 268 (1) HGB: Die Bilanz darf auch unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden. Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses (z. B. Zuführung von 50 % des Jahresgewinns in eine Gewinnrücklage) aufgestellt, so tritt an die Stelle der Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag“ und „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“; ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag ist in den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ einzubeziehen und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.

**Bild A 6:** Gliederung der Jahresbilanz mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften<sup>1</sup> nach § 266 II, III HGB

(1) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform auszuweisen.

(2) Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
  - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
  - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
  - a) Löhne und Gehälter
  - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
  - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
  - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
14. **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. **außerordentliches Ergebnis**
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern
20. **Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag**

(3) Bei Anwendungen des Umsatzkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
13. **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Aufwendungen
16. **außerordentliches Ergebnis**
17. Steuern vom Einkommen und Ertrag
18. sonstige Steuern
19. **Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag**

(4) Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen werden.

<sup>1</sup> § 276 HGB: Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB) dürfen die Posten § 275 II Nr. 1 bis 5 oder III Nr. 1 bis 3 und 6 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammenfassen.

**Bild A 7:** Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform<sup>1</sup> nach § 275 HGB

Das folgende **Beispiel** verdeutlicht die unterschiedliche Erfolgsermittlung bei beiden Verfahren.<sup>24</sup>

<b>GuV nach Gesamtkostenverfahren</b>		<b>GuV nach Umsatzkostenverfahren</b>	
Umsatzerlöse	108	Umsatzerlöse	108
Bestandserhöhung	10		
Gesamtaufwand	<u>100</u>	Aufwand (umsatzbezogen)	<u>90</u>
Jahresüberschuß	<u>18</u>	Jahresüberschuß	<u>18</u>

Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der (ggf. teilweisen) Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt<sup>25</sup>, dann muß die GuV der AG gem. § 158 I S. 1 AktG unter Fortführung der Positionsnummern um folgende Posten ergänzt werden:

GKV	UKV
21.	20. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
22.	21. Entnahmen aus der Kapitalrücklage
23.	22. Entnahmen aus Gewinnrücklagen
a)	a) aus der gesetzlichen Rücklage
b)	b) aus der Rücklage für eigene Aktien
c)	c) aus satzungsmäßigen Rücklagen
d)	d) aus anderen Gewinnrücklagen
24.	23. Einstellungen in Gewinnrücklagen
a)	a) in die gesetzliche Rücklage
b)	b) in die Rücklage für eigene Aktien
c)	c) in satzungsmäßige Rücklagen
d)	d) in andere Gewinnrücklagen
25.	24. Bilanzgewinn/Bilanzverlust

#### 2.2.4. Erläuterungen zu Positionen der Bilanz

Zusätzlich zu den an anderer Stelle gegebenen Informationen<sup>26</sup> seien hier die Bilanzpositionen im Einzelnen erläutert. (Die Angaben in Klammern geben die Positionsnummern des Gliederungsschemas nach § 266 HGB an).

*Dem Anlagevermögen (A) sind Gegenstände zuzuordnen, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen (§ 247 II HGB).*

##### **Immaterielle Vermögensgegenstände (A I)**

Die Abgrenzung zwischen immateriellen Vermögensgegenständen („nicht körperliches Vermögen“) und Sachanlagen („körperliche Vermögensgegenstände“) stößt in der Praxis gelegentlich auf Schwierigkeiten. Strittig war z. B. lange die Zuordnung von Programmen (Software) der EDV, die durch die Rechtsprechung zugunsten der ersten Gruppe entschieden wurde<sup>27</sup>.

**Konzessionen** (z. B. Güterfernverkehrs-, Schankkonzession) sind nur dann als immaterielle Vermögensgegenstände auszuweisen, wenn sie sich als „Betriebserlaubnis“ auf den ganzen Betrieb erstrecken. Beziehen sie sich auf einzelne Anlagen oder Wirtschaftsgüter, so sind die Erwerbsentgelte den Anschaffungskosten dieser Anlagen zuzurechnen. Zu den **gewerblichen Schutzrechten** zählen Patente, Lizenzen, Ur-

<sup>24</sup> Vgl. Buchungsbeispiel in Kap. A 2.3.6.

<sup>25</sup> S. Fußnote 2 zu Bild A 6.

<sup>26</sup> Vgl. S. 9f., 64, 80, 82, 84

<sup>27</sup> BFH 5.10.79, BStBl 1980 II S. 16.

heberrechte, Gebrauchsmuster, Warenzeichen u. a., zu den **ähnlichen Rechten** z. B. Lieferquoten, Nutzungsrechte, Syndikatsrechte, Erfindungen. Der **Geschäfts- oder Firmenwert** umfaßt den Wert von Organisationen, Know How (Fertigungs- und Verfahrenstechniken), Kundenstamm, Absatzmarktstellung u. s. w. eines Unternehmens. Er darf nur aktiviert werden, wenn er im Rahmen einer Unternehmensübernahme entgeltlich erworben, d. h. bezahlt worden ist (**derivativer Firmenwert**). Anzusetzen ist der Unterschiedsbetrag, um den der Unternehmenskaufpreis den Zeitwert (nicht den Buchwert!) der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden übersteigt (§ 255 IV HGB).

### Sachanlagen (A II)

Bei den Sachanlagen ist das gesamte **Grundvermögen** in einer einzigen Position (A II 1) zusammengefaßt.

Nach § 151 I AktG a. F. war vor 1986 eine Aufteilung in folgende 4 Positionen vorgesehen:

1. Grundstücke und immaterielle Rechte mit Geschäfts-, Fabrik- und anderen Bauten;
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten;
3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten;
4. Bauten auf fremden Grundstücken, die nicht zu Nummer 1 oder 2 gehören.

Die Sammelposition nach geltendem Bilanzrecht vermindert den Aussagegehalt insbesondere für die externe Bilanzanalyse erheblich, da sie keinen Einblick in die Struktur des Grundvermögens mehr zuläßt. Es ist nicht mehr erkennbar, in welchem Umfang Grundstücke bebaut sind oder nicht und in wieweit der Grundbesitz dem Betriebszweck dient (betriebsnotwendiges Vermögen) oder nicht.

*Grundstücksgleiche Rechte* sind Erbbaurechte, Grunddienstbarkeiten (z. B. Wohn- und Nutzungsrechte) und Ausbeuterechte, die zivilrechtlich wie Grundstücke behandelt werden.

Zu den **technischen Anlagen** zählen alle Vermögensgegenstände, die neben den Maschinen unmittelbar dem Produktionsprozeß dienen, z. B. Hochöfen, Kräne, Transportanlagen, Tankanlagen, Arbeitsbühnen wie auch Ersatzteile und Werkzeuge; **andere Anlagen** sind Vorrichtungen, Fahrzeuge, Transporteinrichtungen (Gleisanlagen, Drahtseilbahnen) etc., die nicht direkt dem Leistungsprozeß dienen.

### Finanzanlagen (A III)

**Anteile** sind Mitgliedschaftsrechte bzw. Kapitalanteile an Personen- und Kapitalgesellschaften; **Beteiligungen** sind nach § 271 I HGB solche Anteile, die dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu anderen Unternehmen dienen sollen. Anteile an Personengesellschaften sind prinzipiell als Beteiligungen einzustufen; für Anteile an Kapitalgesellschaften stellt § 271 I S. 3 HGB die widerlegbare Vermutung („im Zweifel“) auf, daß sie bei einem Nennbetrag von über 20 % als Beteiligung gelten.

**Ausleihungen** sind langfristige Kapitalforderungen, z. B. Hypothekendarlehen.

**Verbundene Unternehmen** sind i. S. von § 271 II HGB<sup>28</sup> solche Unternehmen eines Konzerns, die als Mutter- oder Tochterunternehmen prinzipiell in den Konzernabschluß einzubeziehen sind, wobei das Mutterunternehmen eine Kapitalgesellschaft sein muß. Die für einen Konzern wesensbestimmende einheitliche Leitung (§ 290 HGB) kann jedoch statt durch eine Kapitalbeteiligung auch durch vertragliche Bindung erreicht werden.

<sup>28</sup> Die Definition in § 271 II HGB erfolgte nur für Zwecke der Rechnungslegung und ist enger als die in § 15 AktG.

Zu den **Wertpapieren**<sup>29</sup> des Anlagevermögens gehören

- festverzinsliche Wertpapiere, z. B. Obligationen, Pfandbriefe;
- Wertpapiere mit Gewinnbeteiligungsansprüchen (Aktien, Kuxe, Genußscheine), sofern sie nicht den Beteiligungen zuzuordnen sind.

### **Umlaufvermögen (B)**

Das HGB gibt – anders als beim Anlagevermögen – keine Definition des Umlaufvermögens. Die inhaltliche Bestimmung ergibt sich als Umkehrschluß aus § 247 II HGB.

Demnach sind dem Umlaufvermögen solche Gegenstände zuzuordnen, die im Betriebsprozeß kurzfristig „umgeschlagen“ werden sollen.

Die *beabsichtigte* kurze Verweildauer im Unternehmen resultiert aus den Zwecksetzungen Verbrauch (z. B. Werkstoffe), Verkauf (z. B. Erzeugnisse) und Umwandlung (z. B. von Forderungen in liquide Mittel oder von liquiden Mitteln in Sachwerte).

### **Vorräte (B I)**

Sie stellen als Produktionsmaterial das Umlaufvermögen im engeren Sinne dar.

Die gesetzliche Untergliederung der Vorräte ist augenfällig an den praktischen Erfordernissen von Industrieunternehmen orientiert. Hinsichtlich der inhaltlichen Definition der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe wird auf das betriebswirtschaftliche Schrifttum verwiesen<sup>30</sup>.

### **Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände (B II)**

Bei den **Forderungen** des Umlaufvermögens (Geldforderungen) handelt es sich um kurzfristige Zahlungsansprüche aus Ausleihungen und Umsatzakten (Lieferungen und Leistungen), die noch nicht zu Einnahmen geführt haben. In Industrieunternehmen hat der Posten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ (sog. Außenstände oder Debitoren) aufgrund der üblicherweise gewährten Zahlungsziele den größten Umfang.

Unter der Sammelposition „**sonstige Vermögensgegenstände**“ sind alle Forderungsrechte auszuweisen, die nicht anderen Positionen des Umlaufvermögens zugeordnet werden können, z. B. Gehaltvorschüsse, Kautionen, Ansprüche auf Steuererstattung und Schadensersatz und auch antizipative Aktiva<sup>31</sup>.

### **Wertpapiere (B III)**

Hier sind alle Wertpapiere auszuweisen, die nicht zum Anlagevermögen gehören.

**Eigene Anteile** sind Anteile der Kapitalgesellschaft an sich selbst. Sofern sie z. B. zur Ausgabe an Arbeitnehmer oder zur Abfindung von Aktionären gem. §§ 305, 320, 320b AktG vorgesehen sind, stellen sie echte Vermögenswerte dar, anderenfalls nur Korrekturposten zum Eigenkapital, die im Falle der Liquidation des Unternehmens wertlos sind. Auch eigene Anteile der GmbH sind unter dieser Position B III 2 auszuweisen, obwohl sie nicht in Wertpapieren verbrieft sind. – Der Erwerb eigener Anteile unterliegt gesetzlichen Beschränkungen (§ 71 AktG, § 33 GmbHG). Als Pendant zur Aktivierung ist auf der Passivseite eine **Rücklage für eigene Anteile** zu bilden (§ 272 IV HGB).

Unter den **sonstigen Wertpapieren** sind grundsätzlich auch Wechsel auszuweisen. Nach dem Entstehungsgrund der Wechselforderung sind zu unterscheiden:

<sup>29</sup> Zu Begriffsbestimmung, Rechtsnatur und Arten s. H.-P. Fries, Wirtschaftsprivatrecht, 2. Aufl., München/Wien 1998, Kap. E. Wertpapierrecht.

<sup>30</sup> Vgl. H.-P. Fries, a. a. O. (BWL), S. 85 u. 108.

<sup>31</sup> Einzelheiten s. Kap. A 2.4.2.4.

- *Finanzwechsel*, die lediglich zur Gewährleistung von Überbrückungskrediten an nahestehende Unternehmen ausgestellt werden,
- *Warenwechsel*, die als Instrument der Absatzfinanzierung der Sicherung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen dienen und erfüllungshalber hereingenommen werden.

Letztere sollten wesensgemäß den entsprechenden Forderungen (B II 1) zugeordnet werden.

### **Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten (B IV)**

Diese Sammelposition faßt die **liquiden Mittel** des Unternehmens zusammen. Aus der Sicht der Bilanzanalyse ist es zu bedauern, daß (im Gegensatz zum alten Bilanzrecht) eine Aufgliederung dieser Position nicht vorgeschrieben ist.

### **Rechnungsabgrenzungsposten (Aktiva C., Passiva D.)**

Hierbei handelt es sich um **Korrekturposten**, die der periodengerechten Erfolgsermittlung dienen. Ihr Umfang geht aus § 250 HGB hervor<sup>32</sup>.

### **Eigenkapital**

Der Ausweis des Eigenkapitals (sog. Haftungskapital) in der Bilanz ist je nach der Rechtsform des Unternehmens unterschiedlich.

**Personenunternehmen** (Einzelunternehmung, OHG, KG, stille Gesellschaft) haben variable Eigenkapitalkonten, die durch Gewinne und Verluste sowie durch Einlagen und Entnahmen direkt verändert werden.

Bei der *Offenen Handelsgesellschaft* können jedoch auf Kapitalkonten feste Beträge geführt werden; die nicht entnommenen Gewinne werden dann in ein besonderes Darlehenskonto eingestellt.

Bei der *Kommanditgesellschaft* werden die Konten für Kommanditisten meist nur in Höhe der fixen Kommanditeinlagen geführt. Gewinne werden auf dem Konto „sonstige Verbindlichkeiten“ verbucht; der Kommanditist ist im Konkursfall wegen dieser Forderungen Konkursgläubiger.

Bei einer *Stillen Gesellschaft* geht die Einlage des stillen Gesellschafters je nach Abfassung des Privatvertrages entweder in das Eigenkapital des Firmeninhabers über (obwohl sie eigentlich Fremdkapital ist) oder aber sie wird auf einem Darlehenskonto verbucht. Gewinnanteile werden über das Konto „sonstige Verbindlichkeiten“ geführt.

Bei **Kapitalgesellschaften** ist wegen der Beschränkung der Gesellschafterhaftung auf die Kapitaleinlagen ein Teil des Eigenkapitals, das gezeichnete Kapital, im Interesse des Gläubigerschutzes feststehend<sup>33</sup> und in der Mindesthöhe gesetzlich vorgeschrieben. Eigenkapitaländerungen erfolgen über die Rücklagen. Das **fixe Nominalkapital** soll Ausschüttungen vermeiden, solange nicht Gewinne erwirtschaftet und Rücklagen gebildet worden sind. Im Bilanzgliederungsschema für Kapitalgesellschaften nach neuem Recht sind erstmals alle Komponenten des Eigenkapitals unter dem Passivposten „A. Eigenkapital“ zusammengefaßt und systematisch gegliedert.

### **Gezeichnetes Kapital (A I)**

Es ist nach § 272 I HGB „das Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt

<sup>32</sup> Einzelheiten s. Kap. A 2.4.2.4.

<sup>33</sup> Es kann nur durch Kapitalerhöhung bzw. -herabsetzung auf Beschluß der Gesellschafter (Satzungsänderung!) variiert werden; vgl. H.-P. Fries, a.a.O. (BWL), S. 347 ff.

ist“. Zeichnung bedeutet soviel wie Verpflichtung zur Übernahme bzw. Einzahlung. Gezeichnetes Kapital ist bei der AG und KGaA das **Grundkapital** (= Aktienkapital; Mindestnennbetrag 50000 EUR; § 7 AktG), bei der GmbH das **Stammkapital** (Mindestnennbetrag 25000 EUR; § 5 GmbHG). Das gezeichnete Haftungskapital braucht im Falle von Bareinlagen nicht voll eingezahlt zu werden (§ 36a AktG, § 7 II GmbHG). Die (noch) **ausstehenden Einlagen** stellen bilanztechnisch einen Korrekturposten dar, haftungsrechtlich dagegen eine Forderung der Gesellschaft an ihre Gesellschafter. Dementsprechend stellt das Gesetz (§ 272 I HGB) zwei Möglichkeiten für den Bilanzausweis zur Wahl:

- Schaffung eines aktiven Gegenpostens „Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital“ vor dem Anlagevermögen mit Vermerk der davon eingeforderten Beträge (Bruttomethode) oder
- offene Absetzung der noch nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen vom Posten „Gezeichnetes Kapital“ in der Vorspalte, Ausweis der Differenz als Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite (Nettomethode). Ein eingeforderter, aber noch nicht eingezahlter Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen.

### Rücklagen

Bilanztechnisch unterscheidet man offene und stille Rücklagen.

**Offene Rücklagen** stellen den in der Bilanz ausgewiesenen variablen Teil des Eigenkapitals dar.

Sie treten in der Regel nur bei Kapitalgesellschaften auf, weil bei Personenunternehmen Eigenkapitaländerungen sich direkt auf den Eigenkapitalkonten niederschlagen. Nach ihrer Herkunft werden sie in zwei Gruppen gegliedert:

- die **Kapitalrücklage**, die aus *Kapitalbewegungen* stammt,
- **Gewinnrücklagen**, die aus *Jahresüberschüssen* resultieren.

Als **Kapitalrücklage** (A II) sind gem. § 272 II HGB auszuweisen

- das Agio (Aufgeld), d. h. der den Nennwert übersteigende Betrag bei einer überpari-Emission von Aktien,
- Mehreinnahmen, die bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungs- und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt werden,
- Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung von Vorzügen für ihre Anteile leisten,
- andere Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital.

*Aufgabe und Zweck* offener Rücklagen: Sie dienen

- dem Schutz des Nominalkapitals,
- dem Gläubigerschutz,
- der Selbstfinanzierung,
- dem Ausgleich von Verlusten und Wertminderungen,
- der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln.

**Stille Rücklagen (stille Reserven)** sind aus der Bilanz nicht ersichtlich; sie stellen nicht ausgewiesenes (zusätzliches) Eigenkapital dar.

Die **Bildung stiller Reserven** erfolgt aus noch nicht versteuerten Gewinnen und vollzieht sich buchhalterisch durch

- Unterbewertung von Vermögensgegenständen (Aktiva), z. B. durch überhöhte Abschreibungen,

- **Überbewertung von Fremdkapitalanteilen (Passiva), z. B. überhöhte Rückstellungen.**

Auch die stillen Reserven können freiwillig bzw. bewußt gelegt werden (*Willkür- und Ermessensrücklagen*) oder aufgrund der Beachtung gesetzlicher Bewertungsvorschriften entstehen (*Zwangsrücklagen*). Letzteres ist z. B. der Fall bei einer Wertsteigerung über die Anschaffungs- oder Herstellkosten hinaus, welche die Obergrenze der Bewertung sind.

*Zweck* der Bildung stiller Reserven ist es, entsprechend dem Prinzip der kaufmännischen Vorsicht in Zeiten guter Geschäftslage einen geringeren Gewinn auszuweisen.

Motive dafür sind

- Risikovorsorge,
- Dividendenstabilisierung und Ausschüttungsbegrenzung,
- Liquiditätspolitik,
- „Dämpfung“ übersteigter Lohnforderungen.

Die Bildung und Auflösung stiller Reserven ist zulässig, soweit sie nicht gegen die GoB verstoßen wie z. B. eine vollständige Unterlassung von Aktivierungen. Die Möglichkeit, in der Steuerbilanz stille Reserven zu legen, ist durch scharfe Bewertungsvorschriften stark eingengt.

Als **Gewinnrücklagen** dürfen gem. § 272 III HGB nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet worden sind; es handelt sich hier also um die Einbehaltung entstandener Gewinne (Gewinnthesaurierung).

Sie werden in der Regel aus versteuertem Gewinn gebildet. Steuerfreie Rücklagen sind eine Ausnahme; sie können nach dem Willen des Gesetzgebers in Sonderfällen meist als Instrument der Wirtschaftspolitik (z. B. zum Ausgleich von Standortnachteilen oder zur Förderung bestimmter Wirtschaftszweige, des Exports und deutscher Auslandsinvestitionen) aus dem unversteuerten Gewinn gebildet werden, s. hierzu auch Sonderposten mit Rücklageanteil.

Zu den Gewinnrücklagen (i. e. S.) zählt § 272 III HGB (nur)

- *gesetzliche Rücklagen,*
- *satzungsmäßige (statutarische) Rücklagen,*
- *andere (freie) Rücklagen.*

Die *Rücklage für eigene Anteile* (A III 2) ist die Gegenposition zu den auf der Aktivseite ausgewiesenen „Eigenen Anteilen“ (s. dort) und wird aus dem Jahresergebnis oder zu Lasten freier Rücklagen gebildet. Sie stellt eine Ausschüttungssperre her, die verhindern soll, daß eingezahltes Kapital an Gesellschafter zurückgezahlt wird.

Eine **gesetzliche Rücklage** (A III 1) kann nur in der Bilanz einer AG oder KGaA erscheinen, da ihre Bildung nur im AktG (§ 150) gefordert wird. Dieser Rücklage sind 5 % des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses zuzuführen, bis sie zusammen mit der Kapitalrücklage 10 % (oder einen in der Satzung festgelegten höheren Bruchteil) des Grundkapitals erreicht. Die Auflösung bzw. Verwendung dieser Rücklage wie auch der Kapitalrücklage ist streng zweckgebunden (s. § 150 III und IV AktG).

Von **satzungsmäßigen Rücklagen** (A III 3) spricht man, wenn kraft Beschlusses der Gesellschafter in die Satzung (Statut) Bestimmungen über die Bildung weiterer Gewinnrücklagen aufgenommen sind.

**Andere Rücklagen** (A III 4) stellen einen Sammelposten dar für einbehaltene Gewinne, die nicht unter gesetzlichen oder satzungsmäßigen Rücklagen auszuweisen sind. Sie können wie die letztgenannten mit oder ohne Zweckbindung gebildet werden.

### Jahresergebnis

Der **Jahresüberschuß/-fehlbetrag** beziffert das positive/negative Jahresergebnis bzw. den Unternehmenserfolg der abgelaufenen Rechnungsperiode vor seiner Verwendung.

Möglichkeiten der Verwendung des Jahresüberschusses bei der AG sind:

- Einstellung in gesetzliche Rücklagen,
  - Einstellung in statutarische Rücklagen,
  - Ausgleich eines Verlustvortrages (s. unten),
  - Einstellung in freie Gewinnrücklagen durch Beschluß von Vorstand und Aufsichtsrat (bis zu 50 % des Jahresüberschusses; § 58 AktG).
- } Hierzu ist kein Beschluß eines Organs der AG erforderlich.

Der **Bilanzgewinn** ist der (verbleibende) Teil des Jahresüberschusses, über dessen Verwendung die Hauptversammlung (HV) zu beschließen hat (§ 174 AktG)<sup>34</sup>.

Er tritt als Bilanzposten an die Stelle von Jahresüberschuß/-fehlbetrag und Gewinn-/Verlustvortrag, wenn die Bilanz nach der Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wird. Der HV-Beschluß über die Verwendung des Bilanzgewinns führt nicht zu einer Änderung des festgestellten Jahresabschlusses (§ 174 III AktG).

Möglichkeiten der Verwendung des Bilanzgewinns sind:

- Einstellung in freie Gewinnrücklagen,
- Gewinnausschüttung (Dividende) an Aktionäre,
- **Gewinnvortrag** als Gewinnrest, der auf das kommende Jahr oder auch auf mehrere Jahre vorgetragen wird. Letzteres gilt ebenso für einen **Verlustvortrag**, der entsteht, wenn ein Vorjahresverlust nicht durch den Jahresüberschuß des Berichtjahres und/oder Rücklagen ausgeglichen werden kann.

Ein **Bilanzverlust** ergibt sich, wenn ein Jahresfehlbetrag nicht aus einem Gewinnvortrag und/oder Rücklagen gedeckt werden kann.

Den Zusammenhang zwischen den vorgenannten Ergebnisgrößen verdeutlicht auch die im vorigen Kapitel aufgeführte Fortführung der GuV gem. § 158 I S. 1 AktG.

Der **Sonderposten mit Rücklageanteil** ist im Bilanzgliederungsschema nach § 266 HGB nicht gesondert aufgeführt. Entsprechend seinem Mischcharakter aus Eigen- und Fremdkapital (letzteres in Form später zu zahlender Steuern) ist er gem. § 273 HGB zwischen Eigenkapital und Rückstellungen auszuweisen. Die Bildung und Auflösung dieses Passivpostens dient ertragsteuerlichen Zwecken und ist für alle buchführungspflichtigen Kaufleute möglich.

Zu den wichtigsten Sonderposten mit Rücklageanteil zählen:

- Rücklage zur Übertragung aufgedeckter stiller Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagen innerhalb gesetzlich vorgesehener Zeit (Reinvestitionszulage) gemäß § 6 b EStG,
- Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. Abschn. 35 EStR für stille Reserven, die im Zusammenhang mit Fällen höherer Gewalt (z. B. Brand, Einbruchdiebstahl, Überschwemmung) aufgedeckt wurden,
- Euroumrechnungsrücklage gem. § 6 d EStG,
- Rücklage für den Unterschiedsbetrag zwischen handels- und nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen (z. B. aus steuerlichen Sonderabschreibungen) nach § 281 I HGB.

<sup>34</sup> S. Fußnote 2 zu Bild A 6.

Sonderposten mit Rücklageanteil werden auch „steuerfreie Rücklagen“ genannt, weil sie – im Unterschied zu den vorgenannten Gewinnrücklagen – aus unversteuerem Gewinn gebildet werden und bei ihrer späteren Auflösung als Ertrag versteuert werden müssen. Sie führen jedoch nur zu einer Verzögerung der Besteuerung aufgelöster stiller Reserven und enthalten im Gegensatz zur Gewinnrücklage, die uneingeschränkt Eigenkapitalcharakter hat, nur einen Rücklageanteil in Gestalt des Gewinnanteils, der den Unternehmen *nach* der Besteuerung der stillen Reserven noch verbleibt. Die steuerrechtliche Anerkennung des Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Steuerbilanz setzt voraus, daß dieser Passivposten auch in der Handelsbilanz gebildet wird (umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip<sup>35</sup>). Einstellungen in den Sonderposten gehören in der GuV zu den „Sonstigen betrieblichen Aufwendungen“, Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens zu den „Sonstigen betrieblichen Erträgen“.

### Rückstellungen (B.)

*Als Rückstellungen bezeichnet man zweckgebunden reservierte Kapitalteile, die der Deckung von*

- *(bezüglich Höhe und/oder Fälligkeit) ungewissen Verbindlichkeiten,*
- *drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften und*
- *bestimmten Instandhaltungs- und Gewährleistungsaufwendungen sowie anderen voraussichtlich unabwendbaren, aber bezüglich Höhe und Fälligkeit unbestimmten Aufwendungen*

*dienen.*<sup>36</sup>

*Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten* (z. B. Pensions-, Steuer-, Garantie-, Prozeßrückstellungen), die nach der statischen Bilanzauffassung des alten Aktienrechts (vor 1965) ausschließlich bilanzierungsfähig waren, stellen wirtschaftlich und juristisch *Fremdkapital* dar. Das Handelsrecht folgt seit 1986 mit der Zulassung von *Verlust- und Aufwandsrückstellungen* (z. B. Rückstellungen für geplante Gebäuderenovierungen und Großreparaturen), denen der Schuldencharakter fehlt, der dynamischen Bilanztheorie. Aber auch in den erstgenannten Rückstellungen können *Eigenkapitalelemente* in Form von stillen Reserven enthalten sein, wenn der Betrag der zukünftigen Verbindlichkeiten zu vorsichtig geschätzt wird, d. h. die Rückstellungen zu hoch angesetzt sind.

Rückstellungen mindern in der Erfolgsrechnung als *Aufwand* der laufenden Rechnungsperiode, der erst in späteren Jahren zu Ausgaben führt, den auszuweisenden und zu versteuernden Gewinn; ebenso wie die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten dienen auch sie der periodengerechten Erfolgsermittlung (Periodenabgrenzung)<sup>37</sup>. Bei Rechnungsabgrenzungsposten sind jedoch Betrag und Fälligkeit bestimmt bzw. bekannt. Die betriebswirtschaftliche Aufgabe der Rückstellungen liegt entsprechend dem kaufmännischen Vorsichtsprinzip (GoB) in der Zukunftsvorsorge und Unternehmenssicherung. Ferner haben Rückstellungen die Finanzierungsfunktion der Kapitalbildung. Der Finanzierungseffekt resultiert aus dem mehr oder weniger großen zeitlichen Abstand zwischen der Bildung der Rückstellungen und ihrer Auflösung (z. B. der Fälligkeit bzw. Auszahlung der Verbindlichkeit).

Das Bilanzgliederungsschema in § 266 HGB (s. Bild A6) benennt die folgenden drei Rückstellungsgruppen:

<sup>35</sup> S. dazu S. 60.

<sup>36</sup> Zur Passivierung der Rückstellungen s. S. 84.

<sup>37</sup> S. auch S. 56.