Technik des betrieblichen Rechnungswesens

Lehrbuch zur Finanzbuchhaltung

von
Prof. Dr. Jürgen Schöttler
und
Prof. Dr. Reinhard Spulak

10., völlig überarbeitete und aktualisierte Auflage

Oldenbourg Verlag München

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

© 2009 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
oldenbourg.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.

Lektorat: Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, wiso@oldenbourg.de
Herstellung: Anna Grosser
Coverentwurf: Kochan & Partner, München
Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Druck: Tutte Druckerei GmbH, Salzweg
Bindung: Thomas Buchbinderei GmbH, Augsburg

ISBN 978-3-486-58860-6

Inhaltsverzeichnis

Seite

1. Kapitel: Die Finanzbuchhaltung als Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens ... 12

1. Begriff und Inhalt des betrieblichen Rechnungswesens ... 12
2. Die doppelte Buchführung als System der Finanzbuchhaltung ... 16
   a. Aufgaben der doppelten Buchführung ... 16
   b. Gesetzliche Grundlagen der doppelten Buchhaltung ... 17

2. Kapitel: Die Bilanz als Ausgangspunkt der doppelten Buchhaltung ... 25

1. Inventur und Inventar ... 25
2. Die Ableitung der Bilanz aus dem Inventar ... 31
3. Die Auflösung der Bilanz in Bestandskonten ... 37
4. Die Verbuchung erfolgsneutraler Geschäftsvorfälle ... 41
5. Abschluss und Eröffnung der Bestandskonten ... 43
6. Die Auflösung des Eigenkapitalkontos in Privat- und Erfolgskonto ... 48
7. Die Verbuchung erfolgswirksamer Geschäftsvorfälle auf getrennten Aufwands- und Ertragskonten ... 55

3. Kapitel: Typische Buchungsfälle in Handelsunternehmen ... 64

1. Die Verbuchung des Warenverkehrs ... 64
   a. Das gemischte oder einheitliche Warenkonto ... 65
   b. Nettomethode mit Inventur ... 67
   c. Bruttomethode mit Inventur ... 70
   d. Nettomethode ohne Inventur ... 72
   e. Bruttomethode ohne Inventur ... 75
2. Die Verbuchung von Bezugskosten, Transportkosten, Retouren, Preisnachlässen, Skonti, Rabatten und Boni ... 78
   a. Die Verbuchung der Bezugskosten ... 78
   b. Die Verbuchung der Transportkosten beim Warenverkauf ... 81
   c. Die Verbuchung der Rücksendungen und Gutschriften beim Waren-ein- bzw. Warenverkauf ... 82
      α. Die Verbuchung der Rücksendungen ... 83
      β. Die Verbuchung der Gutschriften ... 87
   d. Die Verbuchung der Skonti ... 89
      α. Die Bruttomethode ... 90
         α.1. Die Verbuchung beim Warenbezug (Lieferantenskonto) ... 91
         α.2. Die Verbuchung beim Warenverkauf (Kundenskonto) ... 91
      β. Die Nettomethode ... 92
   e. Die Verbuchung der Boni ... 93
   f. Die Verbuchung der Rabatte ... 93

4. Kapitel: Typische Buchungsfälle im Industriebetrieb ... 94

1. Einführung in die Technik des Industriekontenrahmens (IKR) ... 94
2. Die Verbuchung der Produktion industrieller Erzeugnisse ... 98
3. Die Berücksichtigung von Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen ... 104
   a. Bestandserhöhungen an Fertigfabrikaten ... 104

b. Bestandsminderungen an Fertigfabrikaten 107
c. Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigfabrikaten 109
d. Umsatz- und Gesamtkostenverfahren 113

5. Kapitel: Die Verbuchung der Umsatzsteuer 115

1. Wesen und Technik der Umsatzbesteuerung 115
2. Die Verbuchung der Umsatzsteuer 120
   a. Die Verbuchung der Umsatzsteuer beim Einkauf von Rohstoffen und Verkauf von Fertigerzeugnissen 120
   b. Die Verbuchung der Umsatzsteuer bei Änderung der Bemessungsgrundlage 123
   c. Die Verbuchung der Steuer auf Privatentnahmen etc. 126
   d. Die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer 127

6. Kapitel: Abschreibungen auf Gegenstände des abnutzbaren Sachanlagevermögens 129

1. Wesen der Abschreibungen 129
2. Die direkte Verbuchung der Abschreibungen 137
3. Die indirekte Verbuchung der Abschreibungen 139
4. Praxis der Verbuchung des Anlagevermögens 141

7. Kapitel: Die Hauptabschlussübersicht (Betriebsübersicht) 144

8. Kapitel: Besondere Buchungsfälle 152

1. Verkauf von Gegenständen des Sachanlagevermögens 152
2. Die Verbuchung der Personalaufwendungen 157
   a. Die Verbuchung der Löhne und Gehälter 157
   b. Die Verbuchung freiwilliger sozialer Leistungen und von Vorschüssen 159
   c. Die Verbuchung vermögenswirksamer Leistungen 160
3. Die Verbuchung des Wechselverkehrs 163
   a. Allgemeines 163
   b. Die Verbuchung der Wechselgeschäfte 167
   c. Wechselprolongation 172
   d. Wechselprotest und Wechselregress 174
4. Die Verbuchung betrieblicher und privater Steuern 175
   a. Einkommensteuer 175
   b. Körperschaftsteuer 176
   c. Vermögensteuer 176
   d. Gewerbesteuer 176
   e. Grunderwerbsteuer 177
   f. Weitere Aufwandsteuern 177
   g. Weitere aktivierungspflichtige Steuern 177
5. Zeitliche Abgrenzungen 177
   a. Sonstige Forderungen und sonstige Verbindlichkeiten 177
   b. Aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten 179
   c. Rückstellungen 181
   d. Zeitliche Abgrenzung und Umsatzsteuer 185
6. Abschreibungen auf Forderungen 186
   a. Grundsätzliches zur Forderungsbewertung 186
   b. Die direkte Einzelabschreibung auf Forderungen 188

c. Die indirekte Pauschalabschreibung (Pauschalwertberichtigung) auf Forderungen wegen allgemeiner Kreditrisiken 190
d. Zur Problematik der Umsatzsteuerberichtigung bei der Abschreibung von Forderungen 194

9. Kapitel: Die Gewinn- und Verlustverteilung bei ausgewählten Unternehmensformen 196
1. Der Abschluss der Stillen Gesellschaft 196
2. Der Abschluss der Offenen Handelsgesellschaft (OHG) 199
3. Der Abschluss der Kommanditgesellschaft (KG) 204

Literaturverzeichnis 209
Kontenplan 210
Sachregister 213
Kontenrahmen (nach dem Sachregister eingebunden)

Vorwort (zur 3. und 4. Auflage)

Das vorliegende Lehrbuch und das hierzu im gleichen Verlag erschienene Übungsbuch sind in ihrer Gesamtkonzeption in erster Linie auf die Anforderungen der Studierenden an den wirtschaftswissenschaftlichen Abteilungen von Hoch- und Fachhochschulen abgestellt; es wendet sich damit an alle Anfangssemester, die sich im Rahmen ihrer Ausbildung mit den Techniken des betrieblichen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung) vertraut machen müssen. Da davon auszugehen ist, dass die Studierenden keine Vorkenntnisse auf dem Gebiet der Finanzbuchhaltung besitzen, ist eine Verwendung des Gesamtwerkes auch an Wirtschaftsgymnasien und sonstigen Wirtschaftsschulen möglich.

Lehr- und Übungsbuch sind nicht nur als studienbegleitende Lektüre anzusehen, sondern sollen vor allem auch zum Selbststudium anregen. Während das Lehrbuch vorrangig der Wissensvermittlung und Darstellung anwendungsbezogener Beispiele dient, kann mithilfe des Übungsbuches der eigene Wissensstand anhand von Übungs- und Testaufgaben, denen ausführliche Lösungen beigegeben sind, überprüft werden. Entsprechend den Erfahrungen, die die Verfasser als Dozenten im Grundstudium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Mannheim sammeln konnten, wurde besonderer Wert auf die grundlegenden Probleme der doppelten Buchhaltung gelegt. Ist nämlich bei den Studierenden erst einmal das grundlegende Verständnis für das System der doppelten Buchhaltung vorhanden, können sie die Vielzahl der besonderen Buchhaltungsprobleme besser verstehen und leichter erarbeiten.

Um den Stoff in einem vertretbaren Rahmen halten zu können, wurde die Darstellung spezieller Buchhaltungsprobleme auf das nach der Meinung der Verfasser Wesentlichste beschränkt; andererseits wurde aber bewusst keine Begrenzung auf die Buchführung des Handelsbetriebes oder Industriebetriebes vorgenommen; vielmehr sollten u. E. in einem einführenden Werk zur Finanzbuchhaltung sowohl Probleme der Verbuchung in Handels- als auch in Industriebetrieben aufgezeigt werden, um eine zu frühzeitige Spezialisierung vermeiden und einen umfassenden Überblick über die gesamte Finanzbuchhaltung geben zu können. Im Rahmen der Industriebuchführung wurde der Kontierung der **Industriekontenrahmen (IKR) 1986** zugrundegelegt, der den aktuellen handels- und steuerrechtlichen Erfordernissen am besten Rechnung trägt.

Die Verfasser hoffen, dass ihnen das schwierige Vorhaben, einerseits einen Überblick über die grundlegenden Probleme der Finanzbuchhaltung zu geben, andererseits aber den komplexen Stoff auf das Wesentlichste zu beschränken, gelungen ist; sie freuen sich indes über alle Anregungen und Verbesserungsvorschläge, die dazu beitragen, diesem Ziel in Zukunft noch näher zu kommen.

Zu besonderem Dank sind die Verfasser Herrn Weigert vom Verlag für die reibungslose und gute Zusammenarbeit sowie Frau Heikenwälder und Frau Paul für das sorgfältige Schreiben der oft nur schwer leserlichen Manuskripte verpflichtet.

Die Verfasser

Vorwort (zur 5. bis 8. Auflage)

Die vorliegende Auflage berücksichtigt die aktuellen gesetzlichen Grundlagen des Bilanzrichtliniengesetzes (1986). Gleichzeitig wurde bei den Buchungsbeispielen der neue Industriekontenrahmen 1986, der auch die vorgenannten gesetzlichen Neuerungen beinhaltet, zugrundegelegt.

Eine wesentliche Erweiterung erfuhr das erste Kapitel, in dem nunmehr auch auf einige materielle Inhalte der Bilanzierung eingegangen wird. Diese Ausführungen gehen über die Zielsetzung primär der Vermittlung der Buchführungstechnik etwas hinaus, sodass es u. U. für den Anfänger angebracht erscheint sie zunächst zu überschlagen (hierauf wird auch im Text hingewiesen) und sie erst später beim Auftreten materieller Buchungs- und Bilanzierungsfragen mit einzubeziehen (auch hier unterstützen entsprechende Verweise im Text). Wesentlich erweitert wurden außerdem die Ausführungen zum Umsatz- und Gesamtkostenverfahren, der Praxis der Verbuchung des Anlagevermögens sowie der Rückstellungsbegründung und -verbuchung.

Die große Zahl umsatzsteuerlicher Verbuchungsprobleme wird in dem vorliegenden Werk auf der Basis des Umsatzsteuergesetzes 1991 gelöst. Besonderheiten aus der Weiterentwicklung der Europäischen Gemeinschaft (EG) zu einem Raum ohne Binnengrenzen („Binnenmarkt") ab dem 1. Januar 1993 sind für das Verständnis der Verbuchungstechnik der Umsatzsteuer vernachlässigbar und bleiben daher unberücksichtigt.

Die Verfasser

Vorwort (zur 9. Auflage)

Die neue Auflage des Lehrbuches berücksichtigt die gegenüber der Vorauflage eingetretenen Änderungen im gesetzlichen Bereich (insbesondere HGB, UStG, EStG) sowie die Einführung des Euros. Auch wurde das Buch inhaltlich vollständig überarbeitet, ohne auf die bewährte Konzeption zu verzichten. Die Verfasser gehen davon aus, dass mit der neuen Auflage wieder ein Lehrbuch entsteht, das den Anforderungen des Studiums und der Praxis gerecht wird. Gerade die Tatsache, dass die Verfasser früher in Forschung und Lehre tätig waren und heute in der Praxis aktiv sind, hat den Inhalt und die Sichtweise maßgeblich beeinflusst. Wir hoffen daher, dass das vorliegende Lehrbuch für Studium *und* Praxis eine Hilfe darstellt.

Vor dem Hintergrund der Skandale im Jahr 2002 um die amerikanischen Unternehmen Enron, Worldcom, Xerox, Qwest etc. an der Börse sowie am Neuen Markt erscheint das Verständnis von korrekter Verbuchung noch wichtiger denn je zu sein, um die Situation der Unternehmen verstehen zu können und daraus Ableitungen auch für den deutschen Markt sowie für das eigene Handeln durchführen zu können. Ohne Kenntnis der Buchführungsregeln ist eine Beurteilung dieser Vorgänge kaum möglich. Wir denken daher, dass es für jeden, der an der Börse aktiv ist, von Wichtigkeit ist, die grundlegenden Zusammenhänge der Finanzbuchhaltung zu kennen. Wir würden uns daher freuen, wenn das vorliegende Werk auch hierzu einen Beitrag leisten könnte.

Die Verfasser

Vorwort (zur 10. Auflage)

Die 10. Auflage des Lehrbuches hat das erfolgreiche Konzept der Vorauflagen fortgesetzt und die erfolgten gesetzlichen Veränderungen berücksichtigt (Stand November 2008). Das 1. Kapitel wurde inhaltlich neu gestaltet und von dem Ballast der historischen Veränderungen im Rechnungswesen befreit. Insgesamt wurde der Stoff gestrafft; auf vielfachen Wunsch wurden Kernelemente des materiellen Bilanzrechts jedoch in die Darstellung mit eingearbeitet. Dies gilt auch für Änderungen, die steuerlich bedingt sind. So wurden – entgegen der Ursprungskonzeption – die aktuellen Steuersätze der Umsatzsteuer (Stand 2008) berücksichtigt.

Insgesamt wurde versucht, die klare Gedankenführung und die Darstellung der grundlegenden Zusammenhänge beizubehalten, so dass das Buch insbesondere für Anfänger des Rechnungswesens besonders geeignet ist. Es wendet sich damit insbesondere an Studierende der BWL und angrenzender Bereiche des ersten und zweiten Semesters von Universitäten, Fachhochschulen und Berufsakademien. Aufgrund der Erfahrungen der Autoren in Lehre und Praxis sollte das Buch für Studiengänge mit dem Abschluss „Bachelor" genauso geeignet sein wie für die Anforderungen der Praxis.

Kritik und Verbesserungsvorschläge, die Sie bitte an die E-mail-Adresse dr.spulak@gmx.de geben, nehmen wir gerne entgegen.

Calw, im Dezember 2008 Die Verfasser

Verzeichnis der wichtigsten Abkürzungen

A	Aktiva
AB	Anfangsbestand
Abb.	Abbildung
ABK	Aktives Bestandskonto
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AV	Anlagevermögen
BdF	Bundesministerium der Finanzen
BiRiLi	Bilanzrichtliniengesetz
Bezko	Bezugskosten
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BS	Buchungssatz
EB	Endbestand
EBK	Eröffnungsbilanzkonto
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
EKW	Einkaufswert
EStG	Einkommensteuergesetz
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
FE	Fertigerzeugnisse

Fifo	First in – first out
FK	Fremdkapital
GKR	Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlust(konto)
GuVR	Gewinn- und Verlust-Rechnung
H	Haben
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	Highest in – first out
HuGA	Haus- und Grundstücksaufwand
HuGE	Haus- und Grundstücksertrag
IKR	Industriekontenrahmen
i.w.S.	im weiteren Sinne
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Lifo	Last in – first out
MwSt	Mehrwertsteuer
OHG	Offene Handelsgesellschaft
P	Passiva
PBK	Passsives Bestandskonto
Rst	Rohstoffe
S	Soll
SBK	Schlussbilanzkonto
Stck	Stück
USt(G)	Umsatzsteuer(gesetz)
UV	Umlaufvermögen
Verb. a.L.u.L.	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
VKW	Verkaufswert
VSt	Vorsteuer
WE	Wareneinkauf
WESK	Wareneinkauf(sammel)konto
WV	Warenverkauf

1. Kapitel

Die Finanzbuchhaltung als Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens

1. Begriff und Inhalt des betrieblichen Rechnungswesens

Aufgabe des Rechnungswesens allgemein ist es, ökonomische Sachverhalte abzubilden, um diese zu dokumentieren, zu planen, zu steuern und/oder zu kontrollieren. Nach dem Objekt des Rechnungswesens unterscheidet man zwischen volkswirtschaftlichem Rechnungswesen, Rechnungswesen des privaten Haushalts und betrieblichem Rechnungswesen. Der **Betrieb** ist hierbei definiert als eine planvoll organisierte Wirtschaftseinheit, in der Produktionsfaktoren (z. B. menschliche Arbeitskraft, Betriebsmittel, Werkstoffe) zur Sachgüter- und Dienstleistungserstellung kombiniert werden. Diese Kombination erfolgt entsprechend dem Formalprinzip der Wirtschaftlichkeit (**ökonomisches Prinzip**), nach dem entweder mit einem gegebenen Einsatz von Produktionsfaktoren der größtmögliche Güterertrag zu erzielen ist oder nach dem ein vorgegebener Güterertrag mit dem geringstmöglichen Einsatz von Produktionsfaktoren zu erwirtschaften ist. Hauptziel des Betriebes in der Marktwirtschaft (= **Unternehmung**) ist die Erzielung von Gewinn durch Verkauf der produzierten Güter bzw. durch Bereitstellung von Dienstleistungen am Markt. **Aufgabe des betrieblichen Rechnungswesens** ist es somit, alle in der Unternehmung auftretenden Geld- und Leistungsströme durch ihre mengen- und/oder wertmäßige Erfassung im Hinblick auf die finanzielle(n) Zielgröße(n) transparent zu machen. Damit verbunden ist die Dokumentation wirtschaftlicher Vorgänge in zeitlicher und sachlicher Hinsicht. Die dadurch gewonnenen Informationen können als Planungs-, Steuerungs-, Entscheidungs- und Kontrollgrundlage für verschiedene an der Unternehmung interessierte Personenkreise dienen.

Je nach Stellung der Adressaten des Rechnungswesens und dem Zweck der Informationen ist das Rechnungswesen unterschiedlich ausgestaltet. Das **interne Rechnungswesen**, das seiner überwiegenden Funktion entsprechend auch als instrumentales Rechnungswesen („Management Accounting") bezeichnet wird, soll dem Personenkreis, der innerhalb der Unternehmung infolge gesetzlicher Bestimmungen bzw. faktischer Machtverhältnisse entscheidungs- oder kontrollbefugt ist (z. B. Unternehmensleitung, Geschäftsführung, Vorstand, Aufsichtsrat), die für seine Dispositionen erforderlichen Informationen liefern. Das **externe Rechnungswesen**, das auch dokumentarisches Rechnungswesen („Financial Accounting") genannt wird, informiert dagegen alle außerhalb der Unternehmung stehenden interessierten Personen (z. B. aktuelle und potentielle Kapitalanleger, Gläubiger, Arbeitnehmer, Fiskus, Gerichte, interessierte Öffentlichkeit). Es endet letztendlich im Jahresabschluss mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Cash-Flow-Rechnung und Lagebericht. Die Auswirkungen in den letzten Jahren von veröffentlichten Jahresabschlüssen bzw. Zwischenberichten z. B. auf die Börsen ist hinreichend bekannt. Daran ist zu erkennen, dass das externe Rechnungswesen und die sich daraus

ergebenden Berichtssysteme auch das Verhalten der Börsenteilnehmer maßgeblich beeinflussen können.

Zur Befriedigung der Informationsbedürfnisse der das Unternehmensgeschehen unmittelbar beeinflussenden Personen können innerhalb des internen Rechnungswesens unterschiedliche Rechenwerke Anwendung finden, die von ihrem Zweck her unterschiedlich ausgestaltet sein können. Da die Adressaten des internen Rechnungswesens grundsätzlich Zugang zum gesamten Zahlenmaterial der Unternehmung haben, würde bei einer fehlerhaften Ausgestaltung des internen Rechnungswesens lediglich die Gefahr falscher Selbstinformation bestehen. Spätestens aber durch das Eintreten der tatsächlichen Sachverhalte wäre die mit solchen Mängeln behaftete Eigeninformation offensichtlich. Mittelbar ergeben sich daraus allerdings auch Konsequenzen für das externe Rechnungswesen. Trotz der grundsätzlichen Unbestimmtheit und Unabhängigkeit des internen Rechnungswesens haben sich daher in der betriebswirtschaftlichen Praxis und Literatur bestimmte Verfahren als besonders geeignet für die interne Informationsverarbeitung und Entscheidungsvorbereitung herausgebildet. Diese werden traditionell unterschieden in

- Kosten- und Leistungsrechnung (kurz „Kostenrechnung" oder „Betriebsabrechnung" genannt)
- Statistik (betriebliche Vergleichsrechnung)
- Planungsrechnung.

Hauptaufgaben der **Kostenrechnung** sind die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung sowie die Informationsbeschaffung zur Vorbereitung betrieblicher Entscheidungen. Sie bildet die innerhalb der Unternehmung stattfindenden wirtschaftlichen Vorgänge ab. Im Rahmen der Kostenrechnung werden dazu die eingesetzten Produktionsfaktoren als negative Rechengröße (**Kosten**) den mit ihnen produzierten Gütern als positive Rechengröße (**Leistungen**) gegenübergestellt. Durch diese Gegenüberstellung der angefallenen Kosten und Leistungen einer Abrechnungsperiode ermittelt die Kostenrechnung als Zeitraumrechnung – dann auch **Betriebsbuchhaltung** genannt – den durch die spezifisch betriebliche Produktionstätigkeit erwirtschafteten Erfolg (Betriebserfolg). Außerdem können unter Verarbeitung der grundsätzlich gleichen Daten die durch die einzelne Leistungseinheit (Kostenträger) verursachten Kosten bestimmt werden (**Kostenträgerstückrechnung**). Die so ermittelten Stückkosten können dabei als Grundlage für die Berechnung der Preisuntergrenze (**Kalkulation**) dienen, daneben aber auch als entscheidungsrelevante Informationen in andere Rechnungen – z. B. in die Bestimmung eines optimalen Produktionsprogramms – eingehen. Darüber hinaus ist die Kostenträgerstückrechnung auch Basis der Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten sowie selbsterstellter Gegenstände des Anlagevermögens (z. B. selbsterstellte Maschinen) bei der externen Rechnungslegung. Mithilfe der in der Zeitraum- und/oder Stückrechnung aufbereiteten Daten kann zugleich die Aufgabe der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung realisiert werden.

Aufgabe der **Statistik** im Rahmen des betrieblichen Rechnungswesens ist es, das in einer Unternehmung anfallende umfangreiche Datenmaterial mithilfe besonderer Methoden zu speichern, zu verarbeiten und mit dem Ziel aufzubereiten, komprimierte Informationen zur Entscheidungsvorbereitung zur Verfügung zu stellen. Diese Informationen können zum Vergleich inner- und/oder außerbetrieblicher Tatbestände herangezogen werden. So lassen sich z. B. bei einem zwischenbetrieblichen Rentabilitätsvergleich entsprechende Rentabilitätskennziffern, allge-

mein definiert als Quotient aus erwirtschaftetem Erfolg und eingesetztem Kapital, verschiedener Unternehmen miteinander vergleichen. Die Vergleichszahlen des Wettbewerbers werden damit häufig auch zum Vorbild für das eigene Unternehmen, man spricht dann auch vom „benchmarking". Beim innerbetrieblichen Zeitvergleich werden bestimmte gleiche Massen (z. B. Kosten) zu unterschiedlichen Zeitpunkten ermittelt und ihre Entwicklung beurteilt. Innerhalb des Rechnungswesens der Unternehmung gewinnt – vor allem einhergehend mit der EDV – die Statistik zunehmend an Bedeutung.

Die **Planungsrechnung** – auch Vorschaurechnung genannt – versucht, zukünftiges Geschehen zu antizipieren und zu quantifizieren, um im Hinblick auf die verfolgten Unternehmensziele optimale Entscheidungen zu ermöglichen. Ihre systematische Durchführung ist vor allem bei größeren Unternehmen, die Entscheidungen mit langfristiger Wirkung treffen, zwingend notwendig.

Nach den betrieblichen Funktionen kann man

- Produktionsplanung (incl. Planung der Beschaffung),
- Absatzplanung,
- Investitionsplanung,
- Finanzplanung,
- Forschungs- und Entwicklungsplanung,
- Personalplanung

unterscheiden. Dabei stehen die einzelnen Planungsbereiche nicht zusammenhanglos nebeneinander, vielmehr besteht eine wechselseitige Abhängigkeit. So versucht z. B. die Investitionsplanung, aufbauend auf den innerhalb der Absatzplanung geschätzten künftigen Absatz von Betriebsleistungen, die zur Erstellung dieser Produkte notwendigen Produktionsanlagen qualitativ und quantitativ festzulegen. Simultan soll die Finanzplanung das optimale Finanzierungsprogramm zur Beschaffung dieser Anlagen ermitteln. Ausgangspunkt aller Planungen ist in der Marktwirtschaft jedoch stets die Absatzplanung.

Diese Aufzählung der Verfahren des internen Rechnungswesens ist keineswegs vollständig, vielmehr werden sie je nach Unternehmen und Betriebszweck unterschiedlich weiterentwickelt und finden im Rahmen des „**Controlling**" der Unternehmen eine immer gewichtigere Bedeutung.

Das **externe Rechnungswesen** dient der Befriedigung der Informationsbedürfnisse von außerhalb der Unternehmung stehenden Personen. Diese Personen haben zum Teil andere Informationsbedürfnisse als die „Internen". Soweit aber ein Gleichlauf der Interessen nicht anzunehmen ist, besteht die Gefahr, dass das Management kraft faktischen Handelns lediglich seine eigenen Zielvorstellungen realisiert, während die Zielvorstellungen der nicht unmittelbar am Unternehmensgeschehen Beteiligten vernachlässigt werden. Zum Ausgleich dieses potentiellen Ungleichgewichts der Interessen hat der Gesetzgeber entsprechende Normen erlassen, die bei der externen Rechnungslegung zwingend zu beachten sind.

Zweck der kodifizierten Rechnungslegungsvorschriften ist es, die Unternehmung zunächst zu veranlassen, Rechenschaft über die in der vergangenen Rechnungsperiode angefallenen wirtschaftlich relevanten Vorgänge (= **Geschäftsvorfälle**) abzulegen. Damit soll gleichzeitig ein gewisses Minimum an aussagefähigen Informationen über die wirtschaftliche Lage den außerhalb der Unternehmung stehen-

den Informationsadressaten zugänglich gemacht werden. Mit diesen Informationen können potentielle Investoren gegebenenfalls Entscheidungen über die Anlage von finanziellen Mitteln in dem jeweiligen Unternehmen treffen.

Diese Normen sind in den verschiedenen Ländern, infolge der unterschiedlichen historischen Entwicklung der Handelsusancen, der mit der externen Rechnungslegung verfolgten Zwecke und der betreffenden Gesetzgebung, nicht identisch, sondern weisen z. T. erhebliche Unterschiede auf. Internationale Rechnungslegungsstandards, die inzwischen auch in die europäischen und nationalen Rechtsvorschriften eingegangen sind, sollen dagegen für eine einheitliche Rechnungslegung internationaler börsennotierter Konzerne sorgen.

Das externe Rechnungswesen beinhaltet vor allem die sogenannte **Finanzbuchhaltung** (daneben z. B. eine evtl. zu veröffentlichende Cash-Flow- oder Kapitalflussrechnung) sowie die daraus resultierenden Rechenwerke der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (= **Jahresabschluss**) und den Lage- bzw. **Geschäftsbericht** (Anhang) der Unternehmung.

Im Folgenden wollen wir uns unter weitgehender Vernachlässigung der anderen Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens auf die (deutsche) Finanzbuchhaltung – hier auch kurz **Buchhaltung** oder **Buchführung** genannt – konzentrieren; dabei wird vorwiegend auf die sie charakterisierende Technik der doppelten Buchführung eingegangen, während andere in der Praxis weniger gebräuchliche Buchführungstechniken (einfache Buchführung, kameralistische Buchführung) sowie die materiellen Bilanzierungsprobleme in diesem Zusammenhang nur am Rande Beachtung finden können.

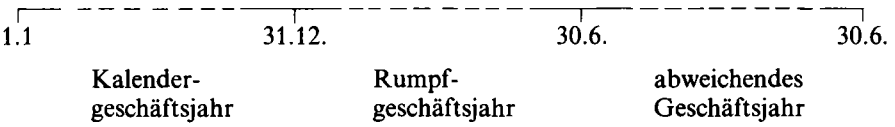
2. Die doppelte Buchführung als System der Finanzbuchhaltung

a. Aufgaben der doppelten Buchführung

In Erfüllung des allgemeinen Rechnungslegungszwecks der Finanzbuchhaltung müssen zunächst alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst, geordnet und dokumentiert werden. Diese Dokumentation der laufenden Geschäftsvorfälle erfolgt zum einen chronologisch im sog. **Grundbuch** (Journal) und zum anderen noch einmal nach systematischen Gesichtspunkten geordnet im sog. **Hauptbuch**. Jeder Geschäftsvorfall ist also mindestens zweimal aufzuzeichnen. Basis der Dokumentation ist der Beleg (**Belegprinzip**); er begründet die Aufzeichnung, dient zur Beweissicherung und ist die Verbindung zwischen dem zugrundeliegenden Geschäftsvorfall und seiner Verarbeitung (**Verbuchung**) im Grund- und Hauptbuch. Es gilt der **Grundsatz: keine Buchung ohne Beleg!**

Um einen Einblick in die wirtschaftliche Lage einer Unternehmung geben zu können, genügt aber nicht nur eine isolierte lückenlose Aufzeichnung sämtlicher Geschäftsvorfälle, sondern darüber hinaus ist ihre planvolle und systematische Auswertung mit dem Ziel vorzunehmen, einen jederzeitigen Überblick über die **Vermögenslage** und den Stand der Schulden einer Unternehmung gewinnen zu können. Dies wird ermöglicht durch Inventur und Inventar sowie durch den periodischen Abschluss der Buchführung, indem nach bestimmten Kriterien die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen zusammengefasst und gruppiert werden. Dabei darf nach gesetzlichen Vorschriften die **Rechnungsperiode** nicht länger als zwölf Monate, wohl aber kürzer sein.

Häufig stimmt das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr überein (Geschäftsjahr vom 1. 1.–31. 12.), man spricht dann vom **Kalendergeschäftsjahr**. Umfasst das Geschäftsjahr zwar zwölf Monate, ist aber nicht identisch mit dem Kalenderjahr (z. B. Geschäftsjahr vom 1. 7.–30. 6.), so spricht man von einem „**abweichenden Geschäftsjahr**". In Ausnahmefällen, z. B. beim Wechsel vom Kalendergeschäftsjahr zum abweichenden Geschäftsjahr bzw. umgekehrt, ergeben sich Geschäftsjahre



mit weniger als zwölf Monaten; man spricht in diesem Fall von einem sog. **Rumpfgeschäftsjahr** (z. B. Geschäftsjahr vom 1. 1.–30. 6.), das z. B. auch im Fall der Gründung, Fusion, Sanierung, Vergleich oder Konkurs auftreten kann.

Mit der Feststellung des Vermögens und der Schulden – letztere werden auch als **Fremdkapital** bezeichnet – ergibt sich gleichzeitig als Differenz dieser beiden Größen das sog. **Reinvermögen** oder Eigenkapital. Das **Eigenkapital** ist also der Restbetrag, der dem Unternehmen verbleibt, wenn mithilfe der aus der Veräußerung aller Vermögensgegenstände gewonnenen finanziellen Mittel die Schulden beglichen werden.

Weiterhin werden im Rahmen der Finanzbuchhaltung Aussagen über den durch die Geschäftsvorfälle einer Periode verursachten positiven oder negativen **Erfolg** gemacht. Dieser ergibt sich als Gewinn oder Verlust, je nachdem, ob das Eigenkapital zum Ende des Geschäftsjahres gegenüber dem Beginn des Jahres zu- oder abgenommen hat (private Transaktionen werden vorerst vernachlässigt). Darüber hinaus wird die Entstehung des Erfolges (= **Ertragslage**) im Einzelnen dargestellt.

Voraussetzung für die Darstellung der „richtigen" Vermögens- und Ertragslage ist es, dass Einigkeit darüber besteht, was unter einem **Geschäftsvorfall** zu verstehen ist und in welchem Ausmaß er sich als buchungspflichtiger Vorgang auf die Vermögens- und Ertragslage auswirkt. Unsere bisherige allgemeine Definition des Geschäftsvorfalles als „wirtschaftlich relevanter Tatbestand" bedarf daher noch einer Konkretisierung. Für die jeweilige Unternehmung sind wirtschaftlich relevant alle Vorgänge, die quantifizierbar sowie in Geldgrößen bewertbar sind und darüber hinaus zur Änderung der Höhe und/oder Struktur des Vermögens bzw. des Eigen- und Fremdkapitals einer Unternehmung beitragen. Dabei knüpft die Finanzbuchhaltung grundsätzlich an Zahlungsvorgänge an, sie wird daher auch als „**pagatorische Buchführung**" bzw. „pagatorische Rechnung" (pagare = zahlen) bezeichnet.

Geschäftsvorfälle sind dann vor allem:

- **Güterbewegungen zwischen Unternehmung und Umwelt bzw. umgekehrt, soweit sie mit Zahlungsströmen verbunden sind,**

  Beispiel: Barverkauf von Fertigerzeugnissen: Die Fertigerzeugnisse verlassen die Unternehmung, Zahlungsmittel fließen zu.
  Die Schenkung, bei der der Güterbewegung ein Zahlungsstrom von 0 gegenübersteht, kann als Entartungsfall betrachtet werden.

- **reine Zahlungsvorgänge zwischen der Unternehmung und Umwelt bzw. umgekehrt,**

  Beispiel: Die Unternehmung zahlt ihre Schulden zurück.

· **innerbetriebliche mengen- oder wertmäßige Strukturveränderungen,**

Beispiel: Der Kassenbestand wird auf das betriebliche Bankkonto eingezahlt; Rohstoffe werden zu Fertigerzeugnissen verarbeitet.

Bei der Verbuchung der Geschäftsvorfälle wird ausschließlich auf die Wertkomponente, ausgedrückt in Geldeinheiten, abgestellt; Mengenangaben finden innerhalb der Finanzbuchhaltung grundsätzlich keine Berücksichtigung. Die Wertkomponente ergibt sich zunächst unmittelbar aus den Zahlungsvorgängen (= **Einnahmen und Ausgaben**). Dabei versteht man unter einem Zahlungsvorgang nicht nur die Barzahlung (= **Aus- und Einzahlung**), also den Ab- oder Zugang von Geldnoten und Münzen, sondern darüber hinaus auch die Kreditzahlungen. Bei den **Kreditzahlungen** handelt es sich um zukünftige Ein- oder Auszahlungen. Sie liegen z. B. vor beim Kauf einer Maschine auf Kredit oder beim Verkauf von Fertigprodukten gegen spätere Zahlung. Da in solchen Fällen meist der spätere Zahlungstermin genau fixiert ist, spricht man auch vom Kauf oder Verkauf „auf Ziel". Beim Kauf auf Ziel entsteht für das Unternehmen eine sog. Schuld, auch **Verbindlichkeit** genannt, beim Verkauf auf Ziel eine sog. **Forderung**.

Zusammenfassend können folgende **Aufgaben der Finanzbuchhaltung** festgehalten werden:

1. Chronologische Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle einer Abrechnungsperiode zur Dokumentation der Unternehmenstätigkeit.
2. Systematische Rechenschaftslegung zum Zwecke der Selbst- und Fremdinformation durch
   - periodische Feststellung des Vermögens und der Schulden,
   - periodische Ermittlung des Eigenkapitals,
   - Ermittlung des Periodenerfolges,
   - Darstellung der Ertragslage.
3. Bereitstellung von Informationen für die interne und externe Berichterstattung im Rahmen von Zwischen- bzw. Jahresabschlüssen.

b. Gesetzliche Grundlagen der doppelten Buchhaltung

Die Buchführung als Zahlenspiegel des betrieblichen Geschehens kann nur dann ihre Aufgabe als Informationsinstrument für einen größeren externen Interessentenkreis gerecht werden, wenn durch sie nachprüfbar und willkürfrei Rechenschaft gelegt wird. Zur Sicherung dieses Anspruchs hat die Gesetzgebung schon relativ früh Rechnungslegungsnormen erlassen. Diese Regelungen, die sich im Laufe der Zeit stetig weiterentwickelt haben, finden sich in verschiedenen Rechtsgebieten, wie insbesondere im Handels- und Steuerrecht. Die diese Rechtsgebiete repräsentierenden Gesetze – wie z. B. das Handelsgesetzbuch (= HGB), die Abgabenordnung (= AO), das Einkommensteuergesetz (= EStG) usw. – legen zunächst die **allgemeine Buchführungspflicht** für grundsätzlich alle Kaufleute fest (§ 238 HGB). Dabei sind die nach Handelsrecht zu führenden Bücher auch für die Besteuerung maßgeblich (§ 140 AO)[1]).

[1]) Abgabenordnung (AO) vom 01. 10. 2002, zuletzt geändert am 21. 12. 2007.

Hinsichtlich der Art der Ausgestaltung der Rechnungslegungsvorschriften hielt der Gesetzgeber es für zweckmäßig, vorwiegend Rahmenrichtlinien zu erlassen. So wird in § 238 Abs. 1 HGB geregelt, dass die Rechnungslegung unter Berücksichtigung der **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** zu erfolgen hat. Auch in anderen, die Buchhaltung tangierende Gesetzen – z. B. in § 5 Einkommensteuergesetz (EStG)[1]) – wird die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gefordert, jedoch wird vom Gesetzgeber selbst grundsätzlich nicht gesagt, was im Einzelnen unter diesen Grundsätzen zu verstehen ist.

Man war lange Zeit der Auffassung, dass die bei der Buchführung zu beachtenden Regeln identisch seien mit den Gepflogenheiten ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute und als solche durch statistische Erhebung empirisch festzustellen seien. Da allerdings häufig eine einheitliche Übung nicht zu ermitteln war, setzte sich mit der Zeit die Auffassung durch, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stattdessen aus den allgemeinen Rechnungslegungszwecken der Dokumentation und der Rechenschaftslegung abzuleiten seien und sich damit inhaltlich nicht nur auf die Buchführung i. e. S., sondern auch auf die Bilanz und die Aufstellung des Inventars (zusammen als Buchführung i. w. S. bezeichnet) beziehen.

Diese Interpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung hat den Vorteil, dass ihnen sich verändernde Sachverhalte untergeordnet werden können, ohne dass jeweils Gesetzesänderungen notwendig werden. Dafür aber nimmt man in Kauf, dass durch die fehlende Bindung an ganz konkrete Tatbestände Auslegungsschwierigkeiten entstehen. So kann es z. B zweifelhaft sein, ob die Art und Weise der Verbuchung eines ganz bestimmten Tatbestandes den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und damit gesetzeskonform ist oder nicht.

An dieser Stelle soll jedoch darauf hingewiesen werden, dass die hier darzustellenden Grundsätze nur für den deutschen Sprachraum gelten. Im internationalen Bereich finden zum Teil andere Grundsätze Anwendung, die aufgrund ihrer Verbreitung und des überregionalen Engagements insbesondere im Rahmen der Konzernrechnungslegung von vielen international tätigen deutschen Unternehmen praktiziert werden; neben einer Rechnungslegung nach dem HGB veröffentlichen diese auch eine Rechnungslegung nach den International Accounting Standards bzw. International Financial Reporting Standards (**IAS/IFRS**) sowie nach den US-amerikanischen Generally Accepted Accounting Principles (**US-GAAP**). Bei den IAS/IFRS ist die Rechnungslegung primär auf Investoren ausgerichtet und soll dazu insbesondere zeitgerechte Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens bereitstellen. Die US-GAAP sollen ebenfalls entscheidungsrelevante Informationen über zukünftige Zahlungsströme sowie über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zur Verfügung stellen. Die Rechnungslegung soll dabei zu einer effizienten Funktionsweise des Kapitalmarktes führen und zu einer optimalen Allokation von knappem Kapital beitragen. Während die deutsche Rechnungslegung stark durch steuerliche Vorschriften geprägt ist, gehen IAS/IFRS und US-GAAP von einer strikten Trennung von Handels- und Steuerbilanz aus. Insgesamt muss jedoch davon ausgegangen werden, dass aufgrund der Globalisierung der Wirtschaft die IAS/IFRS auch für die deutsche Rechnungslegung zunehmend an Bedeutung gewinnen werden. Vor allem schon aus steuerlichen Gründen wird

[1]) EStG 2002, zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. 12. 2007.

die Finanzbuchhaltung auch weiterhin von den HGB-Regelungen dominiert werden, so dass im Folgenden für Zwecke der Finanzbuchhaltung nur die deutschen GoB weiter herangezogen werden.

Zur Erreichung der mit der Buchführung verfolgten Rechnungslegungszwecke wurden allgemein anerkannte formelle und materielle Grundsätze der Dokumentation und der Rechenschaft entwickelt, die z. T. explizit im HGB geregelt sind. Insbesondere auf folgende Grundsätze, die für alle Kaufleute gelten, ist zu verweisen:

- Die Handelsbücher sind in lebender Sprache zu führen (§ 239 Abs. 1 HGB).
- Die Eintragungen in die Handelsbücher haben fortlaufend zu erfolgen (§ 239 Abs. 2 HGB).
- Es gilt das Belegprinzip, d.h.: keine Buchung ohne Beleg.
- Die Belege sind fortlaufend zu nummerieren und entsprechend abzulegen.
- Nachträgliche Korrekturen müssen feststellbar sein.
- Die Handelsbücher müssen zeitnah und jederzeit abschlussbereit geführt sein.
- Die Nachprüfbarkeit der verbuchten Daten muss gewährleistet sein. Es gelten die folgenden Aufbewahrungsfristen:
  - Handelsbücher, Inventare und Bilanzen sind 10 Jahre aufzubewahren.
  - Handelsbriefe und Buchungsbelege sind 6 Jahre aufzubewahren.
- Grundsatz der Vollständigkeit: Alle Geschäftsvorfälle sind zu verbuchen, fiktive Geschäftsvorfälle dürfen nicht verbucht werden. Vor der Buchung darf weder verrechnet noch saldiert werden.
- Grundsatz der Richtigkeit: Die Geschäftsvorfälle sind betragsmäßig richtig zu verbuchen und so darzustellen, wie sie angefallen sind.
- Grundsatz der Klarheit: Die Konten sind ausreichend aufzugliedern und richtig zu benennen, die Geschäftsvorfälle sind auf den richtigen Konten zu verbuchen. Die Bilanz muss übersichtlich und klar gegliedert sein.
- Grundsatz der Kontinuität: Für aufeinander folgende Geschäftsjahre wird die Anwendung gleicher Erfassungs- und Bewertungsmethoden verlangt.

Neben den vorgenannten, sich vor allem auf die laufende Dokumentation der Geschäftsvorfälle beziehenden Grundsätze hat der Gesetzgeber auch Grundsätze, die sich auf den **Jahresabschluss** (Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz) beziehen und für alle Kaufleute gelten, normiert (§§ 246–256 HGB).

Diese im Nachfolgenden ausgeführten Grundsätze sind für die Erlernung der reinen Technik der doppelten Buchführung von untergeordneter Bedeutung. Anfängern kann daher empfohlen werden, die folgenden Ausführungen zunächst zu überschlagen und mit dem 2. Kapitel fortzufahren. Erst beim Auftreten materieller Buchungs- und Bilanzierungsfragen mit fortschreitender Erhöhung der Komplexität der Buchungsfälle kann dann auf die Grundsätze zurückgegriffen werden (entsprechende Verweise im Text bieten hierbei Unterstützung).

Die **Bilanzansatzvorschriften** (§§ 246–251 HGB) regeln, was in die Bilanz aufgenommen werden muss bzw. werden darf. Die wesentlichen sind:

- **Vollständigkeitsgebot**: Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten (§ 246 Abs. 1 HGB).

- **Verrechnungsverbot**: Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden (§ 246 Abs. 2 HGB).
- **Aktivierungsverbote**: Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens, für die Beschaffung des Eigenkapitals sowie für nichtentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (z. B. originärer Firmenwert, selbsterstellte Software des Anlagevermögens) (§ 248 HGB) dürfen nicht aktiviert werden.

- **Passivierungspflicht** für
  - ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1) (hierunter fallen auch Pensionsverpflichtungen auf Grund unmittelbarer Zusagen).
  - drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1).
  - im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB).
  - Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB).

Die ersten beiden genannten Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, werden auch als **Schuldrückstellungen**, die letzten beiden genannten nach § 249 Abs. 1 Satz 2 als **Aufwandsrückstellungen** bezeichnet.

- **Passivierungswahlrecht** für
  - Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die innerhalb des folgenden Geschäftsjahres, aber außerhalb der 3-Monats-Periode des § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB vorgenommen werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB).
  - ihrer Eigenart noch genau umschriebener, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnender Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmt sind (§ 249 Abs. 2 HGB).

  Auch bei den vorgenannten Passivierungswahlrechten handelt es sich um Aufwandsrückstellungen.

Zu welchen Werten die in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung anzusetzenden Positionen zu bewerten sind, wird für alle Kaufleute in den §§ 252–256 HGB geregelt. Die wesentlichen dieser **Bewertungsvorschriften** sind:

- Allgemeine Bewertungsgrundsätze des § 252 HGB
  - **Grundsatz der Bilanzidentität**: Die Wertansätze der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB).
  - **Going-Concern-Prinzip**: Bei der Bewertung ist grundsätzlich von der Unternehmensfortführung auszugehen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB).
  - **Grundsatz der Einzelbewertung**: Die Vermögensgegenstände und Schulden sind am Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).
  - **Realisationsprinzip**: Es sind nur im Geschäftsjahr realisierte Aufwendungen (Verluste) und Erträge (Gewinne) auszuweisen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt des Anfalls der entsprechenden Zahlungen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 und 5 HGB).
  - **Imparitätsprinzip** bzw. der **Grundsatz der Verlustantizipation**

Im Geschäftsjahr nicht realisierte, aber erkennbare, erwartete Risiken und Verluste sind im Jahresabschluss bereits zu berücksichtigen (Verlustantizipation). Dies gilt auch dann, wenn die Erkenntnisse über die Risiken erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzerstellung erlangt werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).
Zukünftig erwartete, im Geschäftsjahr nicht realisierte Erträge dürfen im Jahresabschluss jedoch nicht berücksichtigt werden (unterschiedliche = imparitätische Behandlung zukünftiger Aufwendungen und Erträge).

- **Grundsatz der Bewertungskontinuität (Bewertungsstetigkeit)**: Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

  Von den vorgenannten in § 252 Abs. 1 HGB kodifizierten Grundsätzen darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden (§ 252 Abs. 2 HGB).

- **Wertansätze** der Vermögensgegenstände und Schulden (§ 253 HGB).
  - Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um evtl. notwendige Abschreibungen anzusetzen.
  - Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, sind zu ihrem Barwert anzusetzen.
  - Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.

Hinsichtlich der evtl. notwendigen **Abschreibungen** wird in den Abs. 2–4 des § 253 HGB folgendes geregelt:

- Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten planmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen. Ohne Rücksicht darauf **können** bei allen Vermögensgegenständen außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Sie **müssen** vorgenommen werden bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (§ 253 Abs. 2 HGB).
- Die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis bzw. dem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB).
- Es dürfen Abschreibungen vorgenommen werden, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, dass in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muss (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).
- Abschreibungen sind ausserdem im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässig, sog. **Ermessensabschreibung** (§ 253 Abs. 4 HGB).
- Ein niedrigerer Wertansatz nach § 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 oder Abs. 4 darf beibehalten werden (**Beibehaltungswahlrecht**), auch wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 HGB).
- Abschreibungen auf einen steuerrechtlich niedrigeren Wert dürfen vorgenommen werden, sofern steuerrechtlich zulässige Abschreibungen zugrunde gelegt sind (§ 254 HGB).

- Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 255 HGB):
  - **Anschaffungskosten** sind die Aufwendungen die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können. Danach dürfen **Anschaffungsgemeinkosten** nicht in die Anschaffungskosten eingerechnet werden, Anschaffungsnebenkosten sowie nachträgliche Anschaffungskosten müssen eingerechnet werden, während Anschaffungspreisminderungen abzusetzen sind (§ 255 Abs. 1 HGB).
  - **Herstellungskosten** sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes entstehen (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB).
    Zu den Herstellungskosten gehören **zwingend** (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB):

Material(einzel)kosten	(muß)
+ Fertigungs(einzel)kosten	(muß)
+ Sonder(einzel)kosten der Fertigung	(muß)
Herstellungskosten I (Herstellungskosten-Untergrenze)	

  - Bei der Berechnung der Herstellungskosten **dürfen** auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, eingerechnet werden (§ 255 Abs. 2, Satz 3 HGB).

Material(einzel)kosten	(muß)
+ Materialgemeinkosten	(kann)
+ Fertigungs(einzel)kosten	(muß)
+ Fertigungsgemeinkosten	(kann)
+ Abschreibungen	(kann)
+ Sonder(einzel)kosten der Fertigung	(muß)
Herstellungskosten II	

Die Herstellungskosten II sind die **steuerlich** aktivierungspflichtige Herstellungs-Untergrenze nach § 6 EStG.

Kosten der allg. Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung **brauchen nicht** eingerechnet zu werden (§ 255 Abs. 2, Satz 4 HGB)

Herstellungskosten II	
+ allg. Verwaltungskosten	(kann)
+ Aufwand für soziale Einrichtungen des Betriebs	(kann)
freiwillige soziale Leistungen	(kann)
+ betriebliche Altersversorgung	(kann)
Herstellungskosten III (Herstellungskosten-Obergrenze)	

Die Herstellungskosten III sind auch die steuerlich maximalen Herstellungskosten.

Aufwendungen im Sinne der Sätze 3 und 4 (Einbeziehungswahlrecht, Kann-Bestimmungen) dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 2 Satz 5 HGB).

Vertriebskosten **dürfen nicht** in die Herstellungskosten einbezogen werden (§ 255 Abs. 2, Satz 6 HGB).

- Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB)
  Abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung werden aus Vereinfachungsgründen unter bestimmten Voraussetzungen für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sog. **fiktive Verbrauchsfolgeverfahren** zugelassen. Die Inventurvereinfachungsverfahren der **Festbewertung** und der **Gruppenbewertung** (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB) sind auch im Rahmen des Jahresabschlusses anwendbar.

Die für alle Kaufleute geltenden vorgenannten Vorschriften des Ersten Abschnitts des Dritten Buches des HGB sind auch auf dem Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften (und der Genossenschaften) anzuwenden. Darüber hinaus sind für Kapitalgesellschaften auch die Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts zu beachten.

Es sind folgende Größenklassen von Kapitalgesellschaften zu unterscheiden (§ 267 HGB):

- kleine, nur offenlegungspflichtige Kapitalgesellschaften
- mittelgroße, offenlegungs- und prüfungspflichtige Kapitalgesellschaften
- große offenlegungs- und prüfungspflichtige Kapitalgesellschaften

Die Zuordnung ist an Hand folgender Merkmale vorzunehmen, von denen jeweils am Abschlussstichtag und am vorhergehenden Abschlussstichtag mindestens zwei erfüllt sein müssen.

	klein	mittelgroß	groß
Bilanzsumme Mio. €	bis 4,015	bis 16,060	über 16,060
Umsatz Mio. €	bis 8,030	bis 32,120	über 32,120
durchschnittliche Zahl Arbeitnehmer	bis 50	bis 250	über 250

Kapitalgesellschaften gelten stets als groß, wenn Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere an einer Börse in einem Mitgliedstaat der EU zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den geregelten Freiverkehr einbezogen sind oder die Zulassung zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt beantragt ist (§ 267 Abs. 3 Satz 2).

Während für Kaufleute der Jahresabschluss nur aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung besteht, ist für Kapitalgesellschaften gleich welcher Größenordnung noch ein Anhang und ein Lagebericht zu erstellen.

Für Kapitalgesellschaften der unterschiedlichen Größenklassen sieht das HGB unterschiedlich strenge Rechnungslegungs-, Offenlegungs- und Prüfungsvorschriften vor. Dabei gelten für die großen Kapitalgesellschaften die strengsten Vorschriften.