Bernd von Eitzen/Martin Zimmermann



Bilanzierung nach HGB und IFRS

4. Auflage

Leitfaden für die Bilanzierung

Handelsbilanz und International Financial Reporting Standards

HDS Verlag

Bernd von Eitzen/Martin Zimmermann

Bilanzierung nach HGB und IFRS
4. Auflage

2020
HDS-Verlag
Weil im Schönbuch


HDS
Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über http://dnb.de abrufbar

ISBN E-Book: 978-3-95554-684-7
ISBN Print: 978-3-95554-623-6

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

© 2020 HDS-Verlag
www.hds-verlag.de
info@hds-verlag.de

HDS-Verlag Weil im Schönbuch

Die Autoren

Prof. Dr. rer. pol. Bernd von Eitzen, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater lehrt an der Hochschule Niederrhein auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsprüfung und Steuerrecht.

Prof. Dr. rer. pol. Martin Zimmermann, **Dipl.Ing.**, lehrte an der Hochschule Niederrhein auf dem Gebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre sowie des Rechnungswesens. Vor seiner Lehrtätigkeit war er Geschäftsführer eines mittelständischen Unternehmens des Anlagenbaus.

Bearbeiterübersicht

Themenbereich	**Verfasser**
IFRS-Rechnungslegung	von Eitzen
Bilanzierung nach HGB	Zimmermann

Vorwort zur 4. Auflage

Die positive Resonanz auf die vorherigen Auflagen hat das didaktische Konzept bestätigt. Die Neuauflage wurde um weitere Beispiele und Fallstudien, insbesondere aufgrund der Neuregelung der Bilanzierung von Finanzinstrumenten IFRS 9, von Leasingverhältnissen IFRS 16 und von Umsatzerlösen IFRS 15, ergänzt.

Das vorliegende Lehrbuch stellt die nationalen (HGB) und internationalen Rechnungslegungsgrundsätze (IFRS) in einem Werk dar. Es ist darauf ausgerichtet, nach der Erläuterung, beispielsweise der Bilanzierung einer Bilanzposition, sich u.a. mithilfe von Beispielen, Abbildungen und Fallstudien einen schnellen und fundierten Überblick über das HGB und die IFRS zu verschaffen. Das Buch eignet sich in besonderer Weise für:

- Studierende an Universitäten, Fachhochschulen und Akademien,
- Fortzubildende an öffentlichen und privaten Bildungseinrichtungen,
- Fach- und Führungskräfte in Unternehmen und sonstigen Organisationen.

Dieses Lehrbuch ist insbesondere gekennzeichnet durch:

- Kompakte, verständliche und praxisbezogene Darstellung,
- Beispiele und Abbildungen,
- Fallstudien.

Zu den Inhalten

Teil I: Bilanzierung nach HGB

Einleitend werden die Elemente des Abschlusses, die Grundbegriffe sowie die Ziele und Funktionen der Bilanzierung vor dem Hintergrund der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung erläutert. Daran anschließend werden die Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften und somit das normenorientierte Fundament der handelsrechtlichen Bilanzierung verständlich dargestellt. Auf dieser Grundlage wird in Kapitel vier i.W. die Bilanzierung einerseits der Vermögensgegenstände und andererseits der Schulden anhand von Beispielen, Abbildungen und Fallstudien erläutert. Aus der Gegenüberstellung der Vermögensgegenstände und Schulden ergibt sich das Eigenkapital. Dieses Kapitel bildet den Schwerpunkt des Teils I. Abschließend werden in Kapitel fünf und sechs die weiteren Bestandteile des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, die Gewinn- und Verlustrechnung, der Anhang und der Lagebericht kompakt dargestellt. In der vorliegenden Auflage wurde die Gesetzesänderung des HGB durch das CSR Richtlinie-Umsetzungsgesetz berücksichtigt.

Teil II: Bilanzierung nach den IFRS

Schwerpunkt der Bilanzierung nach den IFRS bilden die International Financial Reporting Standards, die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Auflage anzuwenden sind. Darüber hinaus, werden die wesentlichen Neuerungen der IFRS-Standards erläutert, die zwar noch nicht zwingend anzuwenden, aber vom IASB schon verabschiedet worden sind. Nach einer kurzen Darstellung der rechtlichen Rahmenbedingungen der IFRS-Rechnungslegung, der Zielsetzung des International Financial Accounting Standards (IFRS) sowie der Organisationsstruktur des International Accounting Standards Board (IASB), werden im dritten Kapitel die allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze kompakt dargestellt.

Im Fokus des vierten Kapitels stehen, neben den Rechnungslegungsgrundsätzen, insbesondere die Wertmaßstäbe und Wertkonzeptionen (Bewertungsmaßstäbe) der IFRS-Rechnungslegung im Vordergrund, da diese das Fundament der Zugangs- und Folgebewertung von Bilanzpositionen darstellen, die ausführlich im fünften Kapitel mithilfe von Beispielen, Abbildungen und Fallstudien erläutert werden.

Abschließend erhält der Leser einen Überblick über die weiteren Abschlussbestandteile, wie der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. der Gesamtergebnisrechnung, der Kapitalfluss- und Eigenkapitalveränderungsrechnung sowie der Segmentberichterstattung.

Unser Dank geht an unsere Ehefrauen Frau Dr. med. Patrizia von Eitzen und Frau Diplom-Kaufmann Hilga Zimmermann für ihre Unterstützung beim Schreiben dieses Buches.

Hamburg/Eschweiler **von Eitzen/Zimmermann**

Inhaltsverzeichnis

Die Autoren . . . . . **V**
Bearbeiterübersicht . . . . . **VI**
Vorwort zur 4. Auflage . . . . . **VII**
Abkürzungsverzeichnis . . . . . **XVII**
Abbildungsverzeichnis . . . . . **XXI**

Teil I: Bilanzierung nach HGB **1**

1. Einleitung **1**
1.1 Elemente des Abschlusses 4
1.2 Abgrenzung Internes und Externes Rechnungswesen 5
1.3 Grundbegriffe und Zusammenhang von Bilanz und GuV 6
1.4 Verpflichtung zur Rechnungslegung 10
1.4.1 Kaufmannseigenschaft 11
1.4.2 Befreiungsvorschriften 11

2. Bilanzierungssystem **12**
2.1 Interne Elemente (Elemente im Subsystem Betrieb) 13
2.1.1 Bilanzarten 13
2.1.2 Bilanzfunktionen und Zwecke 15
2.1.3 Bilanzpolitik als Gestaltung des Bilanzsystems 16
2.1.3.1 Bilanzpolitik als Element der Unternehmenspolitik 16
2.1.3.2 Instrumente der Bilanzpolitik 17
2.1.3.3 Exkurs: Wechselwirkungen zwischen unternehmensgestaltenden Entscheidungen und daraus resultierenden Rechtsfolgen für das externe Rechnungswesen 18
2.2 Externe Elemente (Elemente im Subsystem Umwelt) 26
2.2.1 Bilanzadressaten 27
2.2.2 Bilanzierungsgrundlagen 27
2.2.2.1 Bilanztheorien 27
2.2.2.2 Normative Grundlagen 30
2.2.3 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) 33
2.2.3.1 Allgemeine Grundsätze der Bilanzierung 34
2.2.3.2 Wahrheitsprinzip 35
2.2.3.3 Vorsichtsprinzip 36
2.2.3.4 Ergänzende Bilanzierungsgrundsätze 41
2.3 Beziehungen zwischen betrieblichem System und Umwelt 46
2.3.1 Systemgrenze zwischen den Subsystemen Betrieb und Umwelt 46
2.3.2 Schutzanforderungen 47
2.3.3 Informationsanforderungen 48

2.3.4 Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz 49

3. Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisgrundsätze nach HGB 51
3.1 Bilanzierung dem Grunde nach 52
3.1.1 Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit 52
3.1.1.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit 53
3.1.1.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit 55
3.1.1.3 Exkurs Leasing 57
3.1.1.4 Abstrakte Passivierungsfähigkeit 58
3.1.1.5 Konkrete Passivierungsfähigkeit 59
3.1.2 Begriff und Systematik des Vermögensgegenstandes 59
3.1.2.1 Der Begriff des Vermögensgegenstandes 59
3.1.2.2 Die Systematik des Vermögensgegenstandes 60
3.1.3 Bilanzierungsverbote 62
3.1.4 Bilanzierungswahlrechte 63
3.1.4.1 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 64
3.1.4.2 Aktive latente Steuern 65
3.1.4.3 Ausschüttungsbegrenzung nach § 268 Abs. 8 HGB 65
3.1.4.4 Disagio beim Kreditschuldner 67
3.1.4.5 Passivierungswahlrechte 68
3.1.5 Wirkungen von Aktivierung und Ausübung von Aktivierungswahlrechten . . . 68
3.2 Bilanzierung der Höhe nach 69
3.2.1 Der Bewertungsprozess 70
3.2.2 Wertmaßstäbe 72
3.2.2.1 Anschaffungskosten 72
3.2.2.2 Herstellungskosten 78
3.2.2.3 Beizulegender Wert 83
3.2.2.4 Beizulegender Zeitwert 85
3.2.2.5 Erfüllungsbetrag 86
3.2.3 Zugangsbewertung und Folgebewertung 88
3.2.3.1 Planmäßige Abschreibungen 89
3.2.3.2 Außerplanmäßige Abschreibungen 94
3.2.3.3 Wertaufholung 95
3.2.3.4 Bewertungsvereinfachungen 97
3.2.3.5 Währungsumrechnung 104
3.2.3.6 Bewertungseinheiten 106
3.2.4 Bewertung von Schulden 110
3.3 Bilanzierung dem Ausweis nach 111
3.3.1 Gliederung von Bilanz und GuV 112
3.3.1.1 Vorschriften für alle Kaufleute 112
3.3.1.2 Vorschriften für Kapitalgesellschaften 113
3.3.2 Anlagespiegel 114

3.4 Weitere allgemeine Vorschriften für den Abschluss 115
3.4.1 Inventur und Inventar 115
3.4.2 Bilanzänderung, Bilanzberichtigung 116
3.4.3 Berichtszeitraum, Aufstellungsfrist 117

4. Ansatz und Bewertung einzelner Posten in der HGB-Bilanz 118
4.1 Anlagevermögen 120
4.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 120
4.1.1.1 Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte 120
4.1.1.2 Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte, sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten 122
4.1.1.3 Geschäfts- oder Firmenwert 122
4.1.2 Sachanlagen 125
4.1.2.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken 126
4.1.2.2 Technische Anlagen und Maschinen 126
4.1.2.3 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung 126
4.1.2.4 Anlagen im Bau 126
4.1.3 Finanzanlagen 128
4.1.4 Zusammenfassende Aufgabe zum Anlagevermögen 129
4.2 Umlaufvermögen 131
4.2.1 Vorräte 132
4.2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 134
4.2.3 Wertpapiere 139
4.2.4 Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks 140
4.2.5 Zusammenfassende Aufgabe zum Umlaufvermögen 140
4.3 Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) 142
4.3.1 Grundkonzeption 142
4.3.2 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) 143
4.3.3 Passive Rechnungsabgrenzungsposten 143
4.3.4 Disagio 144
4.4 Latente Steuern 145
4.4.1 Ansatz und Bewertung latenter Steuern 146
4.4.1.1 Temporary-Konzept 149
4.4.1.2 Liability-Methode 150
4.4.2 Ausweis von latenten Steuern 151
4.5 Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung 153
4.6 Weitere Posten der Aktivseite 154
4.7 Eigenkapital 155
4.7.1 Aspekte des Eigenkapitals 157

4.7.2 Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaften . . . 158
4.7.2.1 Gezeichnetes Kapital . . . 159
4.7.2.2 Rücklagen und weitere Bestandteile des Eigenkapitals . . . 161
4.7.2.3 Gewinnvortrag, Verlustvortrag, Jahresüberschuss und Jahresfehlbetrag . . . 162
4.7.3 Darstellung der Passivseite in Abhängigkeit von der Gewinnverwendung . . . 163
4.8 Rückstellungen . . . 164
4.8.1 Ansatz und Bewertung . . . 166
4.8.2 Ungewisse Verbindlichkeiten . . . 167
4.8.3 Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften . . . 168
4.8.4 Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen . . . 169
4.8.5 Rückstellungen für Kulanzleistungen . . . 171
4.8.6 Ausweis von Rückstellungen . . . 171
4.8.6.1 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen . . . 171
4.8.6.2 Steuerrückstellungen . . . 172
4.8.6.3 Sonstige Rückstellungen . . . 173
4.9 Verbindlichkeiten . . . 174
4.9.1 Ansatz, Bewertung und Ausweis von Verbindlichkeiten . . . 175
4.9.1.1 Ansatz . . . 175
4.9.1.2 Bewertung . . . 175
4.9.1.3 Ausweis . . . 176
4.9.2 Währungsverbindlichkeiten . . . 178

5. Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) . . . 182
5.1 Grundlagen . . . 182
5.2 Form und Gliederung der GuV . . . 184
5.3 Verfahren der GuV . . . 184
5.3.1 Das Gesamtkostenverfahren . . . 187
5.3.2 Das Umsatzkostenverfahren . . . 188
5.4 Größenabhängige Erleichterungen . . . 190

6. Anhang und Lagebericht . . . 191
6.1 Anhang . . . 191
6.2 Lagebericht . . . 193

Teil II: IFRS-Rechnungslegung . . . 194

1. Rechtliche Rahmenbedingungen . . . 194
1.1 Europarecht . . . 194
1.2 Deutsches Bilanzrecht . . . 195

2. Struktur, Aufgaben und Zielsetzung des IASB . . . 196
2.1 Organisation des IASB . . . 196

2.2 Zielsetzung der IASC Foundation . . . 197
2.3 Hierarchie des IASB-Regelsystems . . . 197
2.4 Entwicklung von Rechnungslegungsstandards . . . 200
2.5 Derzeitig gültige Rechnungslegungsvorschriften des IASB . . . 201
2.6 Framework . . . 203

3. Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze . . . 203
3.1 Ziel der Rechnungslegung . . . 203
3.2 Grundprinzipien der Rechnungslegung . . . 204
3.2.1 Basisgrundsätze . . . 205
3.2.2 Qualitative Anforderungen an die Rechnungslegung . . . 205
3.2.3 Ergänzende Rechnungslegungsvorschriften . . . 208
3.2.3.1 Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit . . . 208
3.2.3.2 Grundsatz der Einzelbewertung . . . 208
3.2.3.3 Stichtagsprinzip . . . 208
3.2.3.4 Saldierungsgrundsatz . . . 208
3.2.4 Bestandteile der Rechnungslegung . . . 209

4. Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisgrundsätze . . . 209
4.1 Ansatz von Abschlussposten . . . 209
4.1.1 Vermögenswerte . . . 210
4.1.2 Schulden . . . 211
4.1.3 Eigenkapital . . . 211
4.1.4 Erträge . . . 212
4.1.5 Aufwendungen . . . 212
4.2 Wertbegriffe und Wertkonzeptionen . . . 213
4.2.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze . . . 213
4.2.2 Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten . . . 215
4.2.2.1 Anschaffungskosten . . . 216
4.2.2.2 Anschaffungskosten beim Tausch . . . 217
4.2.2.3 Herstellungskosten . . . 217
4.2.2.4 Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten . . . 218
4.2.2.5 Berücksichtigung von Fremdkapitalkosten . . . 219
4.2.2.6 Zuschüsse . . . 220
4.2.3 Fair Value . . . 220
4.3 Ausweis- und Gliederungsvorschriften . . . 222

5. Ansatz und Bewertung der Bilanzposten . . . 225
5.1 Immaterielle Vermögenswerte . . . 225
5.1.1 Anwendungsbereich des IAS 38 . . . 225
5.1.2 Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte . . . 226
5.1.3 Nachweispflichten . . . 228
5.1.4 Implementierung des F&E-Controlling . . . 229

5.1.5 Zugangs- und Folgebewertung 232
5.1.6 Fallstudie: Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte . . . 234
5.2 Sachanlagen 235
5.2.1 Anwendungsbereich des IAS 16 236
5.2.2 Zugangsbewertung 236
5.2.3 Komponentenansatz 237
5.2.4 Folgebewertung 238
5.2.4.1 Folgebewertung von Komponenten 238
5.2.4.2 Folgebewertung nach der Anschaffungs- oder Herstellungskostenmethode 238
5.2.4.3 Folgebewertung nach der Neubewertungsmethode 240
5.2.5 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien 241
5.2.6 Fallstudie: Komponentenansatz 243
5.3 Außerplanmäßige Abschreibung von Vermögenswerten nach IAS 36 244
5.3.1 Indikatoren für eine außerplanmäßige Abschreibung 246
5.3.2 Impairment-Test 246
5.3.3 Bildung und Gestaltung einer Cash Generating Unit 248
5.3.4 Ermittlung des Buchwerts einer Cash Generating Unit 249
5.3.5 Ermittlung des erzielbaren Betrags einer Cash Generating Unit 251
5.3.5.1 Nettoveräußerungswert 253
5.3.5.2 Nutzungswert 255
5.3.5.3 Ermittlung des Diskontierungsfaktors 258
5.3.6 Durchführung des Wertminderungstests beim Goodwill 260
5.3.7 Allokation des Wertminderungsaufwandes 260
5.3.8 Wertaufholung 261
5.3.9 Fallstudie: Ermittlung einer außerplanmäßigen Abschreibung 262
5.4 Finanzanlagen 264
5.4.1 Definition von Beteiligungen 264
5.4.2 Bewertung von Beteiligungen 264
5.5 Leasing 267
5.5.1 Anwendungsbereich des IFRS 16 267
5.5.2 Identifizierung von Leasingverhältnissen 268
5.5.3 Bilanzierung beim Leasingnehmer 268
5.5.3.1 Ansatz von Nutzungsrecht und Verbindlichkeit 268
5.5.3.2 Folgebewertung 269
5.5.3.3 Ausweis 269
5.5.4 Bilanzierung beim Leasinggeber 270
5.5.4.1 Klassifizierung als Finanzierungs- oder Operatives Leasing 270
5.5.4.2 Bilanzierung bei finance Lease 273
5.5.4.2 Bilanzierung bei operate Lease 274
5.5.4.3 Ausweis 274
5.5.5 Sale-and-lease-back 275
5.5.6 Fallstudie: Bilanzierung von Leasingverhältnissen 276

5.6 Vorräte und Fertigungsaufträge . . . 278
5.6.1 Vorräte . . . 278
5.6.1.1 Anwendungsbereich des IAS 2 . . . 278
5.6.1.2 Bewertungsvereinfachungsverfahren . . . 278
5.6.1.3 Niederstwerttest . . . 279
5.6.1.4 Zuschreibung . . . 280
5.6.2 Fertigungsaufträge . . . 281
5.6.2.1 Methoden der Gewinnrealisierung . . . 281
5.6.2.2 Fallstudie: Langfristige Auftragsfertigung . . . 282
5.7 Finanzinstrumente . . . 283
5.7.1 Definition und Anwendungsbereich des IFRS 9 . . . 283
5.7.2 Klassifizierung bzw. Kategorisierung . . . 286
5.7.2.1 Geschäftsmodell . . . 287
5.7.2.2 Zahlungsstrom . . . 289
5.7.3 Bewertung . . . 290
5.7.3.1 Zugangsbewertung . . . 290
5.7.3.2 Folgebewertung . . . 290
5.7.3.3 Fair Value Ermittlung . . . 295
5.7.3.4 Wertminderung (Impairment) . . . 296
5.7.4 Umklassifizierung . . . 297
5.7.5 Hedge-Accounting . . . 299
5.7.5.1 Effektivitätsnachweis . . . 300
5.7.5.2 Fair Value Hedge . . . 301
5.7.5.3 Cashflow Hedge . . . 301
5.7.5.4 Net Investment Hedge . . . 302
5.8 Eigenkapital . . . 302
5.8.1 Ansatz und Ausweis . . . 302
5.8.2 Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital . . . 303
5.8.3 Eigene Anteile . . . 303
5.8.4 Mitarbeiteroptionen (Stock-Options) . . . 304
5.8.5 Neubewertungsrücklage . . . 305
5.9 Rückstellungen . . . 305
5.9.1 Anwendungsbereich des IAS 37 . . . 305
5.9.2 Ansatz von Rückstellungen . . . 306
5.9.3 Abgrenzung zu sonstigen Schulden und Eventualverbindlichkeiten . . . 308
5.9.4 Bewertung von Rückstellungen . . . 309
5.9.5 Restrukturierungsrückstellungen . . . 311
5.9.6 Pensionsrückstellungen und ähnliche Leistungen . . . 312
5.9.7 Fallstudie: Restrukturierungsrückstellungen . . . 314
5.10 Verbindlichkeiten . . . 314
5.10.1 Ansatz und Ausweis . . . 314
5.10.2 Bewertung . . . 315
5.11 Latente Steuern . . . 316

5.11.1 Ziel und Zwecksetzung . . . 316
5.11.2 Anwendungsbereich des IAS 12 . . . 317
5.11.3 Das Temporary-Konzept . . . 317
5.11.4 Liability-Method . . . 317
5.11.5 Ansatz latenter Steuern . . . 318
5.11.5.1 Aktivische Steuerabgrenzung . . . 319
5.11.5.2 Passivische Steuerabgrenzung . . . 319
5.11.5.3 Permanente Differenzen . . . 320
5.11.6 Let the tax follow the income . . . 321
5.11.7 Bewertung latenter Steuern . . . 322
5.11.8 Fallstudie: Latente Steuern . . . 323

6. Weitere Abschlussbestandteile . . . 325
6.1 Gesamtergebnisrechnung . . . 325
6.1.1 Ausweis- und Gliederungsvorschriften . . . 325
6.1.2 Bilanzierungsfehler sowie Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden . . . 327
6.1.3 Erlösrealisation . . . 328
6.1.4 Ergebnis je Aktie . . . 329
6.1.4.1 Unverwässertes Ergebnis . . . 330
6.1.4.2 Verwässertes Ergebnis . . . 330
6.2 Anhang . . . 331
6.3 Kapitalflussrechnung . . . 332
6.3.1 Ermittlung des Cashflows . . . 333
6.3.2 Inhalt und Aufbau . . . 334
6.3.3 Fallstudie: Kapitalflussrechnung . . . 335
6.4 Eigenkapitalveränderungsrechnung . . . 338
6.5 Segmentberichterstattung . . . 339
6.5.1 Segmentabgrenzung . . . 339
6.5.2 Segmentdaten . . . 342
6.5.3 Fallstudie: Segmentberichterstattung . . . 343

Stichwortregister . . . 347

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abl.	Amtsblatt
a.F.	alte(r) Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
ARC	Accounting Regulators Committee
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BMF	Bundesfinanzministerium
BR-Drucksache	Bundesrats-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
bzw.	beziehungsweise
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CGU	Cash Generating Unit
DCF	Discounted Cashflow
d.h.	das heißt
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSOP	Draft Statement of Principles
ED	Exposure draft
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz HGB
EK	Eigenkapital
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien

EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
evtl.	eventuell
F	Framework
FASB	Financial Accounting Standard Board
f.	folgend
ff.	fort folgende
F & E	Forschung und Entwicklung
FK	Fremdkapital
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GK	Gemeinkosten/Gesamtkosten
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GoB	Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h.M.	herrschende Meinung
HAÜ	Haupt-Abschlussübersicht
HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
HS	Halbsatz
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGC	Implementation Guidance Committee
i.R.d.	im Rahmen der/des
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
i.H.v.	in Höhe von
i.W.	im Wesentlichen

KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lt.	laut
LuL	Lieferungen und Leistungen
ME	Mengeneinheit
Mio.	Million
MwSt.	Mehrwertsteuer
n.F.	neuer Fassung
Nr.	Nummer
OCI	other comprehensive income
OHG	offene Handelsgesellschaft
OTC	Over-the-Counter
p.a.	per anno
PRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
POC	Percentage of completion (Anteil der Fertigstellung)
PublG	Publizitätsgesetz
PWB	Pauschalwertberichtigung
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RBW	Restbuchwert
RFH	Reichsfinanzhof
RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee
RND	Restnutzungsdauer
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Satz/Seite
s.	siehe
SAC	Standards Advisory Council
SARG	Standards Advice Group
SEC	Securities and Exchange Commission
SIC	Standing Interpretations Committee
SOP	Statement of Principles
s.u.	siehe unten
s.o.	siehe oben
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannt(e)
StB	Steuerbilanz
T€	Tausend Euro

u.ä.	und ähnlich(e)
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter
UV	Umlaufvermögen
VG	Vermögensgegenstand
vgl.	vergleiche
VW	Vermögenswert
WACC	weighted average cost of capital
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
Ziff.	Ziffer

Abbildungsverzeichnis

Teil I

Abb. 1 Elemente des Jahresabschlusses 4
Abb. 2 Entwicklungsstufen der Handelsbilanz 46
Abb. 3 Struktur der Rücklagen einer Kapitalgesellschaft 161

Teil II

Abb. 1 Anwendung der IAS/IFRS auf der Grundlage der IAS-Verordnung 194
Abb. 2 Umsetzung der IAS-Verordnung in Deutschland 195
Abb. 3 Organisationsstruktur des IASB 196
Abb. 4 House of IFRS 199
Abb. 5 Normierungsverfahren (due process) des IASB 200
Abb. 6 Rechnungslegungsvorschriften 201
Abb. 7 Rechnungslegungsgrundsätze des IASB 204
Abb. 8 Bestandteile der Anschaffungskosten 216
Abb. 9 Ermittlung der Herstellungskosten 218
Abb. 10 Fair-Value-Hierarchie zur Kategorisierung der Inputfaktoren (IFRS 13.72) 221
Abb. 11 Phasenmodell zur Prüfung der Aktivierungsvoraussetzungen 227
Abb. 12 Aktivierungskriterien des IAS 38.57 und Nachweismöglichkeiten 228
Abb. 13 Instrumente im F&E-Controlling (IAS 38) 231
Abb. 14 Abgrenzung der Vermögenswerte nach Bestimmbarkeit der Nutzungsdauer 245
Abb. 15 Bestimmung des testauslösenden Ereignisses 246
Abb. 16 Ermittlung des erzielbaren Betrags 247
Abb. 17 Ablauf der Bildung einer CGU 249
Abb. 18 Berücksichtigung von Vermögenswerten und Schulden bei der Ermittlung von Buchwerten und dem erzielbaren Betrag einer CGU 250
Abb. 19 Ermittlung des Buchwertes einer CGU 251
Abb. 20 Ermittlung des erzielbaren Betrags einer CGU 252
Abb. 21 Drei-Stufen Modell der Ermittlung des Nettoveräußerungswertes 254
Abb. 22 Einflussfaktoren der Nutzungswertermittlung 256
Abb. 23 Bewertung von Beteiligungen im Einzelabschluss 265
Abb. 24 Klassifizierung von Leasingverhältnissen nach IAS 17.10 271
Abb. 25 Folgebewertung des Vorratsbestandes 280
Abb. 26 Übersicht von Finanzinstrumenten nach IFRS 16.63 284
Abb. 27 Kategorisierung von Finanzinstrumenten 287
Abb. 28 Herleitung der Klassifizierung eines Fremdkapitalinstruments 291
Abb. 29 Herleitung der Klassifizierung von Derivaten und Eigenkapitalinstrumenten 293
Abb. 30 Übersicht der Haltekategorien und deren Bewertungsmodell 294
Abb. 31 Drei Stufenmodell der Kreditrisiken 296
Abb. 32 Möglichkeiten der Umklassifizierung und Auswirkungen auf den Buchwert 298
Abb. 33 Systematik derivativer Finanzinstrumente 300
Abb. 34 Rückstellungsarten 308
Abb. 35 Ermittlung des Schätzwertes einer Rückstellung 310
Abb. 36 Systematik der finanziellen Verpflichtungen 316

Abb. 37 Ermittlung der latenten Steuern nach der Liability-Methode 318
Abb. 38 Entstehung aktiver und passiver Steuerlatenzen 318
Abb. 39 Gesamtergebnisrechnung 326
Abb. 40 Funktionen des Anhang 331
Abb. 41 Cashflow-Ermittlung 333
Abb. 42 Gliederungsschema der Kapitalflussrechnung 334
Abb. 43 Eigenkapitalveränderungsrechnung 341

Teil I: Bilanzierung nach HGB

1. Einleitung

Kaufleute befassen sich seit mindestens fünf Jahrhunderten mit Buchführung und Bilanzierung, daher kann diese Beschäftigung als eine traditionelle Kernaufgabe des kaufmännischen Wirkens bezeichnet werden. Vielleicht ist es zulässig zu behaupten, dass das System der doppelten Buchführung, unter Einbeziehung des periodischen Abschlusses, eine der wenigen beständigen Kulturleistungen der Ökonomie darstellt. Kaufleute handeln seit Generationen an und mit diesem Instrument „Buchhaltung und Abschluss", das in betrieblicher Praxis, Wirtschaftswissenschaft und Politik immer weiter entwickelt und erforscht wird. Dieser Prozess ist bis heute nicht zu einem Abschluss gekommen und wird diesen auch nicht erreichen, solange die Wirtschaft in der Gesellschaft und mit ihr die Kaufleute sich verändern und entwickeln. Der Prozess der dauernden Anpassung der Bilanzierungsproblematik ist aber nicht nur Spiegelbild der Veränderung wirtschaftlicher Verhältnisse, sondern dieser wird durch Politik und hoheitliche Eingriffe auch von Dritten, Nichtkaufleuten, gestaltet.

Kaufleute sollten sich auch aus zwei anderen Gründen mit **Buchhaltung und Abschluss** befassen:

- Von Kaufleuten wird erwartet, dass sie anhand verlässlicher und verständlicher Daten Rechenschaft über ihr kaufmännisches Wirken ablegen.
- Von Kaufleuten wird weiter erwartet, dass sie in der Lage sind, die Rechnungslegung anderer interpretierend verstehen zu können.

Kaufleute i.S.d. Handelsrechts haben grundsätzlich die **Verpflichtung, Bücher zu führen** (§ 238 HGB: Diesem Buch liegt das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung zugrunde, das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl I 2019, 2637) geändert worden ist) **und Abschlüsse zu erstellen** (§ 242 HGB). Sowohl die **Buchführungspflicht** als auch die **Abschlusserstellungspflicht** werden in Deutschland im HGB geregelt. Auch andere Rechnungslegungsvorschriften verlangen, unabhängig von der handelsrechtlichen Kaufmannseigenschaft, das Führen von Büchern und das Erstellen von Abschlüssen. An erster Stelle seien hier die Abgabenordnung (§ 141 AO) und die Regelungen der IAS/IFRS genannt. Auch i.R.d. europäischen Rechts werden anhand von Richtlinien Anforderungen an Abschlüsse formuliert, die zum Teil Eingang in das HGB gefunden haben. Das vorliegende Buch befasst sich im ersten Teil aber nur mit den Vorschriften des HGB.

Im dritten Buch des HGB finden sich die meisten Regelungen bezüglich der vom Gesetzgeber geforderten Standards der externen Rechnungslegung in Deutschland.

Es sind die Vorschriften des Ansatzes, der Bewertung und des Ausweises zu unterscheiden. Die Anforderungen dieser Vorschriften an den rechnungslegenden Kaufmann können dem folgend in drei Kategorien eingeteilt werden, die bei jedem Bilanzierungsvorgang zu beachten sind:

1. **Ansatzvorschriften**, die festlegen, ob bestimmte Sachverhalte im Abschluss ausgewiesen werden,
2. **Bewertungsvorschriften**, die Wertmaßstäbe festlegen und
3. **Ausweisvorschriften**, die Abschlusspositionen ordnen und gliedern.

Aus diesen Kategorien von Vorschriften resultieren drei grundsätzliche Fragen an den Kaufmann, deren Beantwortung er in der Regel, wegen der oft vorliegenden Interdependenz dieser Vorschriften, nicht isoliert vornehmen kann. Diese Tatsache stellt, neben der Kenntnis der Gesetzesregelungen selbst, die besondere Schwierigkeit jeder Bilanzierung dar.

Eine Entscheidung in Bezug auf eine der drei Fragen determiniert oft die beiden anderen Fragen. Die Bedeutung daraus resultierender ökonomischer Folgen unterstreicht die komplexe Anforderung an den Bilanzierenden. Die im HGB gegebene Vielzahl möglicher Lösungswege konkreter Bilanzierungsaufgaben und deren Abhängigkeit voneinander verschärfen das Problem.

Auch die Tatsache, dass weitere Abhängigkeiten bestehen, die an die konkrete Situation des Abschlusserstellers anknüpfen (Rechtsform, Unternehmensgröße, Unternehmensgegenstand), trägt zur Komplexität der Fragestellungen bei.

Von hoher Bedeutung für den Abschlussersteller ist das Vorhandensein wichtiger Prinzipien der Abschlusserstellung, die bei aller konkret vorhandenen Durchbrechung derselben doch hilfreich zur Problemlösung beitragen können. Weiter ist die Betrachtung der Adressaten des Abschlusses, deren Ansprüche und die vom Gesetzgeber verlangten Funktionen, die der Abschluss zu erfüllen hat, bei den Problemen der Abschlusserstellung heranzuziehen.

Aus diesen wenigen Bemerkungen lässt sich erkennen, dass ein Lehrbuch, das als Begleitung für Studierende gedacht ist, zur Reduktion dieser Komplexität gezwungen ist.

Aber folgende Themen, nämlich:
- die **drei grundsätzlichen Fragen der Bilanzierung** (Ansatz, Bewertung, Ausweis),
- die **Darstellung der Bilanzierungsprinzipien** (Hierarchie, Struktur) und
- die **Unterscheidung nach der Rechtsform** („alle Kaufleute", Kapitalgesellschaften)

stellen die interdependenten Elemente auf dem Weg der Abschlusserstellung dar, die auch unter dem Gebot der Komplexitätsreduktion nicht weiter vereinfacht werden können.

Die theoretischen Grundlagen des Rechnungswesens sind ein wesentlicher Bestandteil der Betriebswirtschaftslehre und damit der Geisteswissenschaften. Daher muss man sich darüber im Klaren sein, dass nicht die Kategorien wahr oder unwahr im Sinne naturwissenschaftlicher Untersuchung, sondern zweckmäßig und unzweckmäßig oder richtig und falsch, gemessen am Zweck und an den theoretischen Grundlagen des Rechnungswesens, für dieses Fachgebiet entscheidend sind. Insbesondere die starke Bindung des externen Rechnungswesens an gesetzliche Grundlagen fordert die Beachtung der Kategorien falsch oder richtig.

Aus der Einordnung des Themas in die Geisteswissenschaften, gerade auch unter starkem Einfluss der Rechtswissenschaften, ergibt sich die Bedeutung der Sprache.

Das Erfordernis einer unerlässlichen Genauigkeit in der An- und Verwendung der Begriffe zieht sich wie ein roter Faden durch dieses Wissensgebiet.

Auch die Tatsache, dass das Untersuchungsobjekt „Abschluss" oder „Bilanz" nur interdisziplinär, nämlich als Bilanzkunde innerhalb der Wirtschaftswissenschaften und als Bilanzrecht innerhalb der Rechtswissenschaften, betrachtet werden kann, erschwert jedem, der nicht in beiden Gebieten Kenntnisse aufweist, das Verständnis und das Lernen. Speziell für den Anfänger im Bereich des externen Rechnungswesens besteht zusätzlich die besondere Schwierigkeit, dass identische Begriffe innerhalb der verschiedenen Teildisziplinen der Betriebswirtschaftslehre mit unterschiedlichen Begriffsinhalten verwendet werden. Dieses Problem führt zu einer gewissen

„Sprachverwirrung", die innerhalb der einzelnen Disziplinen festzustellen ist. Das gilt für das externe Rechnungswesen in besonderem Maße.

Als Beispiel können die Begriffe „Bilanz", „Bilanzierung" und „Abschluss" dienen. Im allgemeinen Sprachgebrauch werden diese Begriffe in unterschiedlicher Bedeutung verwendet.

„Bilanz" wird als Synonym für den Abschluss eines Unternehmens und gleichzeitig als Bezeichnung eines Elementes desselben verwendet: „Unternehmer X hat seine Bilanz erstellt". Damit ist gemeint, dass der Unternehmer X seinen Abschluss erstellt hat. Gleiches gilt für den Begriff der „Bilanzierung", unter dem, je nach Bedeutungszusammenhang, die Tätigkeit der Abschlusserstellung insgesamt oder die Tätigkeit der Erstellung der Bilanz im engeren Sinne, als wichtigem Bestandteil z.B. des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, mit der Beantwortung der Grundfragen der Bilanzierung verstanden wird.

Ein Grund für diese verkürzende **Gleichsetzung der Begriffe „Abschluss" und „Bilanz"** ist vielleicht in dem Umstand zu suchen, dass in Gesetzgebung, Literatur und Lehre den Bedingungen der Bilanz mehr Bedeutung zugemessen wird als dem anderen Element des Abschlusses für „alle Kaufleute", nämlich der **Gewinn- und Verlustrechnung** (im Weiteren abgekürzt: GuV; dies ist ein Begriff, der im allgemeinen Sprachgebrauch gar nicht mehr als Abkürzung empfunden wird). Auch der Begriff **„Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz"** (BilMoG) kann hier beispielhaft angeführt werden; ein Gesetz, das tatsächlich hauptsächlich die Bilanz zum Gegenstand hat, aber doch letztlich den Abschluss regelt. In diesem Sinne wird auch im vorliegenden Buch weiter unten von einem „Bilanzierungssystem" gesprochen, obwohl der Abschluss insgesamt Gegenstand der Betrachtung ist.

Als weiteres Beispiel für diese Sprachungenauigkeit kann der Begriff der **„Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung"** gelten, der einmal in engerer Bedeutung tatsächlich auf die Buchführung bezogen und andererseits in weiterer Bedeutung im Zusammenhang mit der gesamten Jahresabschlusserstellung verwendet wird.

Eine weitere sprachliche Besonderheit soll hier einleitend betrachtet werden: Der Gesetzgeber unterscheidet im HGB zwischen „Vorschriften für alle Kaufleute" (vgl. Drittes Buch, Erster Abschnitt HGB) und „ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personengesellschaften" (vgl. Drittes Buch, Zweiter Abschnitt HGB).

Aus diesen Überschriften der Abschnitte ergibt sich, dass der erste Abschnitt des dritten Buches (die „Handelsbücher" regelnd) des HGB **grundlegende Vorschriften für „alle Kaufleute"** (also u.a. auch für die Kapitalgesellschaften) enthält, während der zweite Abschnitt bestimmte **„ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personengesellschaften"** normiert, die für diese Gruppe von Bilanzierenden bei Vorliegen bestimmter im Gesetz geregelter Bedingungen den allgemeinen Vorschriften des ersten Abschnittes vorgehen.

Im Weiteren soll nicht mehr zwischen Kapitalgesellschaften und den „bestimmten Personengesellschaften" i.S.d. § 264a HGB, bei denen es sich um Personengesellschaften handelt, in denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet (vgl. § 264a Abs. 1 HGB), begrifflich unterschieden werden, da die Rechnungslegungsvorschriften im Rahmen dieses einführenden Lehrbuches nicht zu unterscheiden sind. Wenn also im Folgenden von Regelungen für Kapitalgesellschaften die Rede ist, sind diese „bestimmten Personengesellschaften" immer mit einbezogen.

1.1 Elemente des Abschlusses

Der **Jahresabschluss** besteht aus verschiedenen Elementen, die sich in ihrer Funktion ergänzen und voneinander abhängen. Während Bilanz und GuV Rechnungscharakter haben, stellen **Anhang und Lagebericht** ergänzende, oft weitergehende verbale Erläuterungen der Rechnungen, aber auch rechnerische Aufgliederungen und Prognosen zur Verfügung. Der Inhalt des Abschlusses wird insbesondere beeinflusst durch die **Rechtsform des Kaufmanns**.

- Für **„alle Kaufleute"** bestimmt § 242 Abs. 3 HGB, dass der Abschluss aus den beiden Elementen Bilanz und GuV besteht.
- Für **Kapitalgesellschaften** bestimmt § 264 Abs. 1 HGB, dass der Abschluss aus der Bilanz, der GuV und dem Anhang besteht. Dieser Abschluss der Kapital- und bestimmter Personengesellschaften ist um einen Lagebericht zu ergänzen.
- Für **kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften** (§ 264d HGB) ist der Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern. Diese letztgenannten Gesellschaften können dem noch eine **Segmentberichterstattung** hinzufügen.

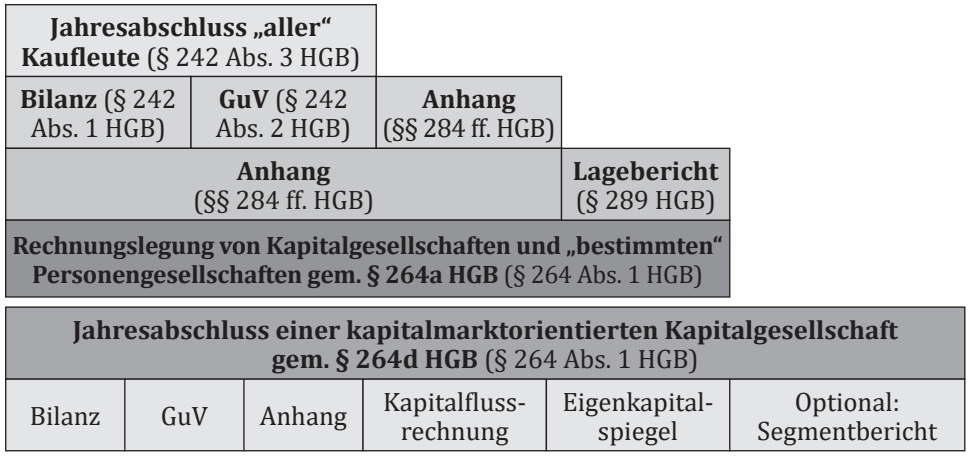


Abb. 1: Elemente des Jahresabschlusses

Die **Bilanz** gibt Auskunft über das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital (als Saldo aus Vermögen und Schulden) zu einem bestimmten Stichtag, dem Tag, zu dem der Abschluss erstellt wird (Stichtagsprinzip gem. § 242 Abs. 1 S. 1 HGB). Man kann die Bilanz (neben der GuV) als zusammenfassendes Abschlusskonto der Buchführung bestimmter Konten bezeichnen.

Die Bilanz wird üblicherweise in **Kontoform** aufgestellt. Die linke Seite dieses Kontos bezeichnet man als Aktiv-, die rechte Seite als Passivseite. Die **Aktivseite** stellt die Struktur des Vermögens (Mittelverwendung des Unternehmens) und die **Passivseite** die Struktur des Kapitals mit Eigenkapital und Schulden dar (Mittelherkunft des Unternehmens). Veränderungen von Bilanzpositionen, die zu betrieblich bedingten Eigenkapitalveränderungen führen, finden als Aufwand und Ertrag eine Gegenbuchung in der GuV.

Die GuV enthält die Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen (§ 242 Abs. 2 HGB). Diese Gegenüberstellung enthält damit die erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle des Geschäftsjahres, also einer Periode und nicht etwa eines Stichtages wie in der Bilanz. Die GuV wird üblicherweise in Staffelform aufgestellt. Diese Form ist für Kapitalgesellschaften (§ 275 Abs. 1 HGB) vorgeschrieben, während „alle Kaufleute" auch die Kontoform anwenden können.

Die Bilanz ist also eine **stichtagsbezogene Darstellung von Vermögen und Schulden**, während die GuV eine **periodenbezogene Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge enthält**.

Es ergibt sich schon aus dieser Betrachtung, dass die Abbildung von Geschäftsvorfällen in der Bilanz mit erfolgswirksamen und erfolgsunwirksamen Buchungen einen wesentlich größeren und komplexeren Regelungsaufwand in Bezug auf Ansatz, Bewertung und Ausweis einzelner Positionen verlangt als die Beschränkung auf die Auflistung von Aufwand und Ertrag in der GuV. Abschlusserstellungsprobleme sind i.d.R. eher Probleme der Bilanz als solche der GuV. Daraus resultiert auch die Tatsache, dass in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur oft der Begriff „Bilanz" als Synonym für den korrekteren Begriff „Abschluss" verwendet wird.

1.2 Abgrenzung Internes und Externes Rechnungswesen

Eine scharfe Abgrenzung des externen vom internen Rechnungswesen ist nicht möglich. In der Literatur wird eine Vielzahl von Kriterien aufgeführt, die auf den ersten Blick eine Systematisierung erlauben, bei näherem Hinsehen jedoch nur in der Gewichtung des einzelnen Kriteriums zu Ordnungen führen. Als Beispiel sei hier die Orientierung an den Adressaten der jeweiligen Rechnungen genannt. Unternehmensexterne (Fremd- und Eigenkapitalgeber, Fiskus) werden als Adressaten des externen Rechnungswesens, Unternehmensinterne (Geschäftsleitung, Controller, Entscheidungsträger) als Adressaten des internen Rechnungswesens genannt.

Aus den (u.U. schutzwürdigen) Interessen der Adressaten werden Prinzipien und Verpflichtungen abgeleitet, die das System des jeweiligen Rechnungswesens mitbestimmen. Die Brüchigkeit einer solchen hierarchischen Systematisierung zeigt sich schon bei der Betrachtung des konkreten Interesses, welches Unternehmensexterne dem internen und Unternehmensinterne dem externen Rechnungswesen entgegenbringen. Dabei ist diese Unterscheidung wiederum schwierig, denn wonach soll diese Einteilung ausgerichtet werden? Darüber hinaus ist eine vielfältige formale und inhaltliche gegenseitige Durchdringung beider Rechnungswesen festzustellen.

Aus Gründen der Komplexitätsreduktion ist es allerdings zweckmäßig, eine Differenzierung zwischen externem und internem Rechnungswesen vorzunehmen. Im vorliegenden Buch soll der Abschluss des Rechnungswesens in Form des „ordentlichen" handelsrechtlichen Jahresabschlusses Gegenstand der Betrachtung sein. Dieser Abschluss ist in der allgemeinen Form in Bilanz und GuV zu differenzieren (vgl. § 242 HGB).

Wiederum dem Ziel der Komplexitätsreduktion folgend soll die Bilanz im Mittelpunkt der Untersuchung stehen. Der Einsteiger in die Thematik hat in aller Regel ein diffuses Bild von diesem Begriff „Bilanz". Gleichzeitig ist aber dieser Begriff ein Synonym für ein komplexes System von Elementen und Beziehungen, sodass es sinnvoll erscheint, sich in einem ersten Schritt mithilfe einer Systembetrachtung diesem Phänomen „Bilanz" erklärend zu nähern.

Das interne Rechnungswesen wird oft in die Elemente Kosten- und Leistungsrechnung, Investitionsrechnung, Liquiditätsplanung, Finanzplanung, Statistik und Vergleichsrechnung gegliedert.

Überlegungen der Zweckmäßigkeit beeinflussen die **Ausgestaltung des internen Rechnungswesens**. Der Gesetzgeber überlässt es dem Unternehmer, wie dieser, gemessen an den tatsächlichen Gegebenheiten seines Unternehmens, das interne Rechnungswesen organisiert und welche Ziele er damit verfolgt.

Im Gegensatz dazu wird das **externe Rechnungswesen** besonders durch gesetzliche Vorschriften bestimmt, soweit diese auf den Einzelfall anzuwenden sind. Die Grundsätze ordnungsmä-

ßiger Buchführung, die zum Teil Bestandteil der Gesetzesvorschriften sind, beeinflussen die Ausgestaltung des externen Rechnungswesens.

Insofern hat der Unternehmer den gesetzlichen Vorschriften zu folgen und Zweckmäßigkeitsüberlegungen bestenfalls in der Organisation des externen Rechnungswesens anzustellen. Von der Funktion her betrachtet ist die **Finanz- und Geschäftsbuchhaltung** dem externen Rechnungswesen bereits zuzuordnen. Die Bilanz und die GuV sind Bestandteile des Jahresabschlusses für alle Kaufleute (§ 242 Abs. 3 HGB) und damit die elementaren Bestandteile des externen Rechnungswesens.

1.3 Grundbegriffe und Zusammenhang von Bilanz und GuV

Dem internen Rechnungswesen sind Maßgrößen wie z.B. **Kosten und Leistungen** (Kosten- und Leistungsrechnung) und **Einzahlungen und Auszahlungen** (Investitionsrechnung) zuzuordnen.

Dem externen Rechnungswesen sind die Maßgrößen **Ausgaben und Einnahmen** und **Aufwendungen und Erträge** zuzuordnen.

Einzahlungen/Auszahlungen: Veränderungen der liquiden Bestände.
Einnahmen/Ausgaben: Veränderungen der Zahlungsmittelbestände unter Einbeziehung von Forderungen und Verbindlichkeiten.
Ertrag/Aufwand: Betrieblich verursachte erfolgswirksame Veränderungen des Eigenkapitals.

Auf Einzahlungen und Auszahlungen kommt es im externen Rechnungswesen grundsätzlich nicht an, weil Aufwendungen und Erträge unabhängig vom Zahlungszeitpunkt entstehen (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). **Aufwendungen und Erträge** sind aber die Maßgrößen, die in der GuV den Erfolg bestimmen, weil sich aus der Differenz zwischen diesen Maßgrößen der Erfolg des Unternehmens (Gewinn oder Verlust) innerhalb der GuV bestimmt (vgl. § 242 Abs. 2 HGB).

Auch der Begriffsinhalt der wichtigen Bewertungsmaßstäbe **„Anschaffungs- und Herstellungskosten“** ist i.R.d. handelsrechtlichen Rechnungslegung durch den Begriff der Aufwendungen festgelegt (vgl. § 255 Abs. 1, 2 HGB).

Die Bilanz ist eine **Vermögensrechnung**. Dem Vermögen werden die Schulden gegenübergestellt. Der Erfolg des Kaufmanns aus dem bilanzierenden Unternehmen bemisst sich nach der Differenz des ihm gehörenden Vermögens (also des Eigenkapitals) am Ende der betrachteten Periode zu dem Vermögen am Ende der vorangegangenen Periode, soweit diese Differenz aus betrieblichen Vorgängen entstanden ist.

Hier taucht schon ein gedankliches und begriffliches Problem auf, weil bereits das gesamte Vermögen, das auf der Aktivseite aufgelistet ist, „sein“ Vermögen ist. Wäre es anders (zivilrechtlich oder wirtschaftlich), dürfte es insoweit gar nicht aktiviert werden. Der hier verwandte Begriff „ihm gehörendes Vermögen“ meint das Vermögen, welches nach Abzug der Schulden beim Kaufmann verbleibt, auf ihn entfällt. Man könnte vereinfachend vom Netto-Vermögen sprechen oder aber auch vom Eigenkapital.

Ist die Differenz des Eigenkapitals, soweit sie sich aus betrieblichen Vorgängen ergeben hat, positiv, hat sich also das Eigenkapital erhöht, spricht man von einem **Gewinn**. Im umgekehrten Falle, wenn sich also das Eigenkapital vermindert hat, also die Differenz negativ ist, spricht man von **Verlust** (immer unter der Voraussetzung, dass die Veränderungen des Eigenkapitals aus betrieb-

lichen Vorgängen resultieren, zu Veränderungen des Eigenkapitals aus nicht betrieblichen Vorgängen, Einlagen, Entnahmen s. weiter unten in diesem Kapitel).

Die Bilanz ist auch der Abschluss der Finanzbuchhaltung unter Beachtung der handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften. Sie dient u.a. dazu, das Vermögen und die Schulden des Kaufmanns darzustellen (§ 242 Abs. 1 HGB).

Die **Aktivseite der Bilanz** umfasst das gesamte (betriebliche) Vermögen des Kaufmannes, die **Passivseite** gibt die Herkunft desselben Vermögens (Eigenkapital und Fremdkapital) an. Da beide Seiten (**Mittelverwendung und Mittelherkunf**t) logischerweise betragsmäßig gleich groß sein müssen, gilt:

V = EK + S

Mit:
V = Vermögen,
S = Schulden und
EK = Eigenkapital

Damit ergibt sich aus der Bilanz (Bilanzgleichung) das **Eigenkapital** aus der Differenz von Vermögen und Schulden.

V ./. S = EK

Das **Vermögen** umfasst die Vermögensgegenstände und besonderen Posten der Aktivseite (z.B. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten und Aktive latente Steuern). Die Schulden werden i.d.R. durch die Verpflichtungen gegenüber Unternehmensfremden beschrieben.

Das **Eigenkapital** kann stark vereinfachend als das dem Unternehmen von seinem Eigentümer ohne zeitliche Begrenzung überlassene Kapital bezeichnet werden.

Den **Gewinn des Kaufmanns** bestimmt man mithilfe der Veränderung des Eigenkapitals in einer festgelegten Periode, soweit diese Veränderung betrieblich bedingt ist.

$$\mathbf{G = 4EK_b}$$

Mit:
G = Gewinn, der in einer Periode erzielt wurde
$4EK_b$ = Differenz des Eigenkapitals innerhalb einer Periode (d.h. zwischen zwei Stichtagen)

Es gibt aber auch Eigenkapitalveränderungen, die nicht betrieblich veranlasst sind. Es handelt sich dabei z.B. um **Eigenkapitalveränderungen, die von der Privatsphäre des Unternehmers veranlasst sind**. Diese Veränderungen bezeichnet man als **Entnahmen** bzw. **Einlagen**.

Wenn man die Differenz (Einlagen ./. Entnahmen) als $4E_p$ bezeichnet, ergibt sich die **Gesamteigenkapitalveränderung** mit:

$$\mathbf{4EK = 4EK_b + 4E_p}$$

$$\mathbf{4EK_b = 4EK\ ./.\ 4E_p}$$

Also gilt: **Gewinn = 4EK + Entnahmen ./. Einlagen**

Ebenso gibt es Veränderungen des Vermögens, die sich nicht auf die Eigenkapitaldifferenz auswirken (Bilanzverkürzung oder Bilanzverlängerung) und daher keinen Gewinn zur Folge haben,

nämlich wenn die Veränderung sich in gleicher Höhe auf das Fremdkapital auswirkt (Bilanzverlängerung/Bilanzverkürzung). So haben z.B. **Minderungen oder Erhöhungen der Schulden** keine Gewinnauswirkung, wenn sie sich in gleicher Höhe auf das Vermögen auswirken; Rückzahlungen von Verbindlichkeiten mindern das Vermögen und die Schulden in gleicher Höhe. Die **Auszahlung eines Bankkredits** auf das Konto des Kaufmanns, das in der Bilanz geführt wird, erhöht das Vermögen und die Schulden in gleicher Höhe.

Reine Umschichtungen innerhalb des Vermögens (**Aktivtausch**) und der Schulden (**Passivtausch**) haben ebenfalls keine Auswirkungen auf den Gewinn.

Nur Aufwand und Ertrag führen also zu **betrieblich bedingten Eigenkapitalveränderungen**.

Im HGB ist der Gewinn nicht definiert. Eine **Gewinndefinition** ist aber im Einkommensteuergesetz (§ 4 Abs. 1 EStG) zu finden.

Die GuV stellt den Aufwendungen einer Ermittlungsperiode die Erträge des gleichen Zeitraumes gegenüber (§ 242 Abs. 2 HGB) und ermöglicht so die Beurteilung des Erfolges der Periode, der im Falle des Gewinns das Eigenkapital erhöht und im Falle des Verlustes das Eigenkapital vermindert.

G = E ./. A

Mit:
G = Gewinn
E = Ertrag
A = Aufwand

Da die Bilanz zum Ende der Berichtsperiode aufgestellt wird und die Größen der GuV bereits während der Periode entstanden sind, beinhaltet das Eigenkapital der Bilanz zum Abschlussstichtag sowohl den Gewinn oder Verlust, der in der betrachteten Periode entstanden ist, als auch das Eigenkapital, das am Ende der vorangegangenen Periode vorhanden war.

In der Bilanz ergibt sich der Gewinn dann als Differenz des Eigenkapitals am Ende der Periode und dem Eigenkapital am Ende der vorangegangenen Periode unter Beachtung der Korrektur durch Einlagen und Entnahmen. Soll also auch in der Bilanz der Gewinn der Periode dargestellt werden, muss das um die Entnahmen und Einlagen veränderte Eigenkapital am Ende der vorangegangenen Periode in der Bilanz ausgewiesen werden.

Bei einer solchen Darstellung des Eigenkapitals in der (Abschluss-)Bilanz des betrachteten Geschäftsjahres im Umfang des Eigenkapitals zum Ende des vorhergehenden Geschäftsjahres ergibt sich der **Gewinn bzw. Verlust der Berichtsperiode** als Differenz der Summe des Eigenkapitals am Ende des Geschäftsjahres und der Summe des Eigenkapitals am Ende der vorangegangenen Periode. Das Eigenkapital zum (Abschluss-) Stichtag einer Periode zeigt sich aus der dann festgestellten Differenz aus Vermögen und Schulden.

V ./. S = EK

Unter der Voraussetzung, dass weder Einlagen noch Entnahmen und ein Gewinn vorliegen gilt:

$$G = 4EK$$
$$4EK = EK_n - EK_{n-1}$$
$$G = EK_n - EK_{n-1}$$
$$EK_n = EK_{n-1} + G$$

Mit:
EK_n = Eigenkapital am Ende der Berichtsperiode
EK_{n-1} = Eigenkapital am Ende der vorangegangenen Berichtsperiode (= i.d.R. Eigenkapital am Anfang der Berichtsperiode)
G = Gewinn der Berichtsperiode

Beispiel: Kaufmann K bestimmt zum 31.12.19 sein Vermögen (Summe der Aktivseite) mit 100.000 € und seine Schulden mit 45.000 €. Im Laufe des Jahres 20 wurden weder Einlagen noch Entnahmen getätigt.
Kaufmann K bestimmt zum 31.12.20 sein Vermögen (Summe der Aktivseite) mit 130.000 € und seine Schulden mit 60.000 €.

Lösung: Daraus ergibt sich zunächst nur, dass sein Eigenkapital am 31.12.19 55.000 € und zum 31.12.20 70.000 € beträgt. Erst die Differenz zwischen den Eigenkapitalbeträgen (70.000 € ./. 55.000 €) ergibt einen Gewinn von 15.000 €.
Wenn man dieses Ergebnis unmittelbar aus dem Abschluss zum 31.12.20 ablesen will, muss man die Bilanz mit dem Eigenkapital der vorangegangenen Periode (55.000 €) aufstellen. Dann ergibt sich:

Aktivseite			**Passivseite**
Vermögen	130.000 €	Eigenkapital	55.000 €
		Gewinn	15.000 €
		Schulden	60.000 €
Summe	**130.000 €**	**Summe**	**130.000 €**

Das Eigenkapital zum 31.12.20 beträgt natürlich 70.000 €. Der Gewinn des Jahres 20 ist am 31.12.24 Bestandteil des Eigenkapitals.

Die Aufstellung der Bilanz ist auch ohne Erfolgsausweis möglich:

Aktivseite			**Passivseite**
Vermögen	130.000 €	Eigenkapital	70.000 €
		Schulden	60.000 €
Summe	**130.000 €**	**Summe**	**130.000 €**

Materiell unterscheiden sich die Bilanzen zum 31.12.20 selbstverständlich nicht. Sie unterscheiden sich nur durch die Gliederung des Eigenkapitals.

Daraus ergibt sich weiter, dass die Erfolgsgrößen in Bilanz und GuV übereinstimmen müssen, wenn nur solche Vorgänge als Aufwendungen und Erträge in die GuV einfließen, die die Differenz

zwischen Vermögen und Schulden aus betrieblichen Vorgängen und damit den Gewinn beeinflussen.

In dieser Betrachtung sind die Vermögens- und Eigenkapitalveränderungen durch Einnahmen und Ausgaben auf der Unternehmerebene, die das Vermögen und damit das Eigenkapital zwar verändern, aber in die Erfolgsbetrachtung als unternehmensfremde Vorgänge nicht einzubeziehen sind, durch **Hinzurechnung des Betrages der Entnahmen** bzw. **Minderung durch den Betrag der Einlagen** zu ergänzen (vgl. dazu auch die Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 EStG).

In den vorangegangenen Betrachtungen wurde immer ein Gewinn, also ein positiver Erfolg innerhalb der Periode vorausgesetzt. Wenn man den Verlust als negativen Gewinn definiert, sind obige Formeln ohne Veränderung anwendbar.

Es ist wichtig zu beachten, dass das Eigenkapital eine Restgröße ist. Sowohl das Vermögen als auch die Schulden sind durch inventurartige Feststellungen zu bestimmen. Dies gilt nicht für das Eigenkapital. Das Eigenkapital insgesamt ergibt sich immer aus der Differenz aus Vermögen und Schulden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass Teile des Eigenkapitals (z.B. bei Kapitalgesellschaften das gezeichnete Kapital oder die Rücklagen) festgelegt sind. Folgendes einfache Beispiel erläutert den Zusammenhang.

Beispiel: Der Existenzgründer A kauft Ende 19 ein Grundstück mit Anschaffungskosten in Höhe von 750.000 €. Er verwendet für den Kauf Eigenmittel in Höhe von 300.000 € und Fremdmittel in Höhe von 450.000 €. Über andere Vermögens- und Schuldenpositionen verfügt er am 31.12.19 nicht. In der Bilanz zum 31.12.19 ergibt sich folgendes Bild:

Aktivseite			**Passivseite**
Grundstück	750.000 €	Eigenkapital	300.000 €
		Schulden	450.000 €
Bilanzsumme	**750.000 €**	**Bilanzsumme**	**750.000 €**

Im Laufe des Jahres 20 verliert das Grundstück 70 T€ an Wert. Bilanz zum 31.12.20:

Aktivseite			**Passivseite**
Grundstück	680.000 €	Eigenkapital	230.000 €
		Schulden	450.000 €
Bilanzsumme	**680.000 €**	**Bilanzsumme**	**680.000 €**

Die Bewertung des Grundstücks ergibt sich aus dem Inventar unter Beachtung des § 253 Abs. 3 S. 5 HGB. Die Schulden sind durch die Vertragsbedingungen mit dem Fremdkapitalgeber festgelegt. Daraus folgt, dass die Wertänderung des Grundstückes voll zulasten des Eigenkapitals geht.

1.4 Verpflichtung zur Rechnungslegung

Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen (§§ 238, 242 HGB). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bestimmt § 241a HGB.

1.4.1 Kaufmannseigenschaft

Folgende Sachverhalte führen zur **Zuordnung der Kaufmannseigenschaft**:

- Das **Betreiben eines Handelsgewerbes**, d.h. eines Gewerbebetriebs (vgl. § 15 Abs. 2 EStG), der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 HGB). Der Erwerb dieser Kaufmannseigenschaft entsteht unabhängig von einer aktiven Handlung des Unternehmers, auch ohne Handelsregistereintragung.
- Die **Eintragung eines Gewerbetreibenden, der kein Handelsgewerbe betreibt, in das Handelsregister** (§ 2 HGB).
- Die **Eintragung eines Land- oder Forstwirtes unter den Bedingungen des § 3 HGB in das Handelsregister.**
- Der **im Handelsregister eingetragene Unternehmer** (§ 5 HGB) und der **zur Erlangung seiner Rechtspersönlichkeit einzutragende Unternehmer** (§ 6 HGB) sind ebenfalls mit den Rechten und Pflichten des Kaufmannes ausgestattet.

Grundsätzlich alle Kaufleute i.S.d. §§ 1–6 HGB haben die sich aus den §§ 238 und 242 HGB ergebenden Pflichten zu beachten.

Lediglich bestimmte Kaufleute, deren Unternehmen im § 241a HGB gegebene Grenzen nicht überschreitet, sind von diesen Verpflichtungen befreit.

1.4.2 Befreiungsvorschriften

Logischerweise können nur Kaufleute die **Befreiungen des § 241a HGB zur Buchführungs-, Inventarerstellungs- und Abschlusserstellungspflicht** der §§ 238–241 und 242 HGB in Anspruch nehmen. Angehörige freier Berufe z.B. sind nicht zur Beachtung der §§ 238 ff. HGB verpflichtet und können daher § 241a HGB nicht anwenden. § 241a HGB wendet sich ausdrücklich nur an Einzelkaufleute. Daraus folgt, dass Kaufleute aller Rechtsformen, die sich auf eine Gesellschaft beziehen, können die Befreiung des § 241a HGB nicht in Anspruch nehmen können.

Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren Umsatzerlöse von höchstens 600.000 € und höchstens einen Jahresüberschuss von 60.000 € aufweisen, müssen keine Bücher führen und kein Inventar aufstellen (§ 241a HGB). Sie brauchen auch keine Abschlüsse nach § 242 HGB zu erstellen (§ 242 Abs. 4 HGB). Die beiden Grenzen des § 241a HGB dürfen jede für sich nicht überschritten werden. Ist eine der Grenzen überschritten, auch unterschiedliche an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen, so entfällt die Befreiungsmöglichkeit. § 241a HGB stellt eine Befreiungsvorschrift vor dem Hintergrund der grundsätzlichen Verpflichtung des Kaufmannes zur Buchführungs- und Abschlusserstellung dar. Das Wahlrecht entsteht erst, wenn an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen die im § 241a HGB genannten Grenzen nicht überschritten werden. Bereits ein einmaliges Überschreiten eine der beiden Grenzen führt zum Wegfall des Wahlrechtes und damit zur Buchführungs- und Abschlusserstellungspflicht nach den §§ 238 und 242 HGB.

Ob im **Geschäftsjahr der Unternehmensgründung** die Befreiung sofort eintritt, wenn die Grenzen voraussichtlich nicht überschritten werden, ist umstritten; dies würde sich nur im Rahmen einer Schätzung der Maßgrößen feststellen lassen. Die Befreiung kann aber nach dem Gesetzeswortlaut immer nur für das folgende Geschäftsjahr in Anspruch genommen werden, und eine rückwirkende Anwendung der Vorschrift wird in der Literatur abgelehnt. Andererseits ist gerade bei Neugründungen der Wille des Gesetzgebers zur Deregulierung von Rechnungslegungsvor-

schriften sinnvoll. Praxisgerecht erscheint die Inanspruchnahme der Befreiung im Falle der Neuentstehung der Kaufmannseigenschaft erst für das zweite Geschäftsjahr.

Es soll aber an dieser Stelle auch betont werden, dass diese Befreiungsvorschrift ein Wahlrecht darstellt, das keineswegs eine Art von Empfehlung oder Verbot der Buchführung oder Abschlusserstellung für die unter diese Regelung fallenden Einzelkaufleute ist. In vielen Einzelfällen wird es trotz Unterschreiten der Schwellenwerte sinnvoll sein, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen (näheres dazu s. Kapitel 2.1.3.3.1).

2. Bilanzierungssystem

Unter einem System versteht man allgemein eine Summe aus Elementen, die durch Beziehungen miteinander verbunden und die von einer Hülle umgeben sind. Systeme werden geschaffen, um komplexe Zusammenhänge im System verstehbar, Einflüsse der Umwelt auf das System und Wirkungen des Systems auf die Umwelt zu erklären.

Die Systembetrachtung bietet sowohl deskriptive wie analytische Ergebnisse. Interessant ist die Untersuchung der Elemente, der Beziehungen der Elemente untereinander und der die Systemhülle überschreitenden Beziehungen in die Systemumwelt. Es gibt geschlossene und offene Systeme.

Der **Begriff Bilanzierungssystem** soll für ein System stehen, das alle Elemente der Abschlusserstellung enthält. Dabei sind diese Elemente sowohl innerhalb des Betriebes gestaltbar als auch von den Institutionen des Rechtssystems gestaltet und aus der Sicht des Abschlusserstellers als gegeben, außerhalb der betrieblichen Einflusssphäre liegend, zu betrachten.

Das System wird vom Abschlussersteller i.R.d. **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** gestaltet, um in der interessierten Umwelt Wirkungen zu erzielen. Diese Umwelt selbst wirkt in dieses System hinein, sowohl mit Reaktionen (z.B. Bereitstellung von Kapital) als auch Gestaltungsvorgaben (z.B. Rechnungslegungsvorschriften) und setzt insofern einerseits der Gestaltbarkeit durch den Abschlussersteller Grenzen und veranlasst andererseits den Abschlussersteller zu einer den Erwartungen der Umwelt entsprechenden Abschlussgestaltung innerhalb dieser Grenzen.

Die Interdependenzen zwischen betrieblich zu beeinflussendem Bereich und gestaltender und reagierender Umwelt lassen eine inner- oder außersystemische Zuordnung der Elemente willkürlich erscheinen, weil je nach der Betrachtung von Einflussmöglichkeit einerseits und Wirkungsort andererseits (oder auch anderer Systematisierungskriterien) Elemente immer gleichzeitig als inner- als auch außersystemisch bezeichnet werden könnten.

Deshalb soll das hier beschriebene Bilanzierungssystem sowohl die Elemente umfassen, die innerhalb des Unternehmens gestaltet werden als auch diejenigen, die von der Umwelt gestaltet werden und auf das Rechnungswesen einwirken.

Man kann dieses so gedachte Bilanzierungssystem aus zwei Subsystemen bestehend ansehen:

- ein Subsystem, das in erster Linie vom Bilanzierenden gestaltbar ist und hier als innerbetrieblich angesehen wird und
- ein zweites, das in erster Linie von Politik, Markt und Gesetzgebung gestaltet wird, also als außerbetrieblich bezeichnet werden kann.

Die Gesamtheit beider Subsysteme, die auf das Engste miteinander verzahnt sind, soll als das Bilanzierungssystem bezeichnet werden.

Die Wechselwirkungen zwischen betrieblichem Rechnungswesen, das in Eigenverantwortung des Unternehmers gestaltet wird und entsprechende Gestaltungsmöglichkeiten voraussetzt, und der Umwelt, die ebenfalls gestaltend auf das Rechnungswesen einwirkt, sei es durch Normen oder durch Erwartungen, die der Unternehmer in Verfolgung seiner Ziele erfüllen will, zwingen zu dieser Gesamtbetrachtung.

Der Abschluss ist auf der Grenze zwischen den beiden Subsystemen zu sehen. Die Einbeziehung dieser beiden Elementgruppen in eine Systemhülle gestattet eine abgeschlossene Betrachtung des Systems.

Über diese Systemhülle gehen Wechselwirkungen, die dem Bereich der Politik zuzuordnen sind und nicht Gegenstand dieses Lehrbuches sein können.

Die **Bilanzpolitik** ist das Element, das die Wechselwirkungen zwischen den Elementen und den Subsystemen analysiert und unter der Beachtung der Unternehmensziele den konkreten Abschluss gestaltet. Dabei bestimmen die Rahmenbedingungen der Unternehmenssituation die Gestaltung der Rechnungslegung, und es können die vom Gesetzgeber auferlegten Rechtsfolgen bestimmter Gestaltungen auf die Unternehmenspolitik und deren Wirkungen auf die Gestaltung der Rahmenbedingungen zurückwirken.

Dieses **Bilanzsystem** soll innerhalb der beiden Subsysteme die folgenden Elemente beschreiben:

Elemente des Bilanzierungssystems		
Interne Elemente	**Externe Elemente**	**Beziehungen zwischen internen und externen Elementen**
• Bilanzarten • Bilanzfunktionen • Bilanzpolitik	• Bilanzadressaten • Bilanzierungsgrundlagen • Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	

2.1 Interne Elemente (Elemente im Subsystem Betrieb)

Unter diesen Elementen sollen diejenigen verstanden werden, die überwiegend, wenn auch unter bestimmten Voraussetzungen nur im Rahmen gesetzlicher Vorgaben, dem Gestaltungswillen des Kaufmannes unterworfen sind.

2.1.1 Bilanzarten

Es gibt eine Vielzahl von **Bilanzarten**, die nach unterschiedlichen Kriterien geordnet werden können. Solche Ordnungskriterien sind z.B. zu unterscheiden nach dem Bilanzadressaten, dem Berichtszeitraum, der zugrunde liegenden Rechtsnorm, dem Anlass der Erstellung oder der Anzahl der einbezogenen Unternehmen. Der in diesem Lehrbuch behandelte handelsrechtliche Abschluss stellt eine Besonderheit dar, weil er sich z.B. auf der gesetzlich geregelten Grundlage des HGB an Bilanzadressaten richtet, die sowohl außer- wie innerhalb des Unternehmens zu finden sind. Er bezieht nur ein Unternehmen ein. Der **Berichtszeitraum** umfasst im Wesentlichen einen Zeitraum von höchstens 12 Monaten. Ausnahmen bestehen z.B. im Falle der Grün-

dung oder Beendigung des Unternehmens. Der Abschluss wird zum Ende des Geschäftsjahres für das lebende, fortzuführende Unternehmen aufgestellt.

Seine Hauptelemente (Bilanz und GuV bei allen Kaufleuten gem. § 242 Abs. 3 HGB; Bilanz, GuV und Anhang bei Kapitalgesellschaften gem. § 264 Abs. 1 HGB), seine äußere Form und Gliederung, die Offenlegung und Prüfung werden ebenso genau festgelegt wie die Fragen des Ausweises, des Ansatzes und der Bewertung.

Bilanzen und Abschlüsse können auch auf anderen Normen (EStG, IFRS) basieren oder unter Verzicht auf Normen nur nach Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit (Kostenrechnung) aufgestellt werden. Dann spielen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisfragen eine ganz andere Rolle. Es können unterjährige (Monats- oder Quartalsbilanzen) oder mehrjährige Bilanzen (projektbezogene Bilanzen, totalperiodische Bilanzen) aufgestellt werden. Anstelle von Einzelbilanzen können Konzernbilanzen oder anstelle von Abschlüssen zum Ende des Geschäftsjahres können aus anderem Anlass (z.B. Insolvenz-, Liquidations-, Auseinandersetzungs- oder Fusions-) Bilanzen erstellt werden; ebenso kann der Kreis der Adressaten beschränkt oder der Gegenstand der Bilanzierung (Sozialbilanz, Umweltbilanz) nach anderen als nach den Vermögens-, Finanz- oder Ertragskriterien ausgewählt werden.

Je nachdem wie das Verhältnis des Bilanzadressaten zum Unternehmen zu beurteilen ist, sind externe und interne Bilanzen zu unterscheiden.

Interne Bilanzen werden zu Zwecken der Selbstinformation und Unternehmenssteuerung aufgestellt. Sie sind durch ein Höchstmaß an Freiheit in Bezug auf Methode und Form gekennzeichnet. Ihr einziger Beurteilungsmaßstab in Bezug auf die Methode und Form ist die an den Zielen des Bilanzierenden orientierte Zweckmäßigkeit. Ganz anders sind die Bedingungen der **externen Bilanzen**. Diese dienen nicht nur den Zielen des Bilanzierenden, sondern auch zur Information und Bemessung von Zahlungsansprüchen von unternehmensfremden Bilanzlesern. Wegen der Informationsasymmetrien zwischen Bilanzierenden und Bilanzadressaten und des schutzwürdigen Interesses der Bilanzadressaten auf zutreffende, wahre Informationen müssen hier die Ziele der Bilanzadressaten berücksichtigt werden. Vor dem Hintergrund der Bedeutung der Bilanzfunktionen für die externen Bilanzadressaten und damit auch für die Volkswirtschaft sieht es der Staat als Aufgabe an, diesen Prozess zu gestalten. Der deutsche Staat hat die Lösung dieser Aufgabe in Bezug auf die Teilnehmer am wirtschaftlichen Verkehr im Wesentlichen in den Regelungen des Handelsgesetzbuches unternommen. Diese Regelungen sind nicht nur durch den Willen des deutschen Gesetzgebers, sondern auch durch europäische Richtlinien und internationale Rechnungslegungsvorschriften beeinflusst. Die auf der Grundlage dieser Rechtsvorschriften erstellten Bilanzen werden **Handelsbilanzen** (HB) genannt. In Bezug auf die eigenen Informationsansprüche des Fiskus als Grundlage für die Bemessung von Steuern hat der Staat im Rahmen der Steuergesetze Regelungen zur Gewinnermittlung erlassen, deren Anwendung durch harte Sanktionen durchgesetzt werden sollen. Die auf der Grundlage dieser Rechtsvorschriften erstellten Bilanzen werden **Steuerbilanzen** (StB) genannt.

Haupt-Untersuchungsgegenstand dieses Buches sind nur **Handelsbilanzen auf der Grundlage des HGB**, die als Elemente des Einzelabschlusses für „alle Kaufleute“ und Kapitalgesellschaften für das lebende Unternehmen periodisch (nach dem Geschäftsjahr) zu erstellen sind.

2.1.2 Bilanzfunktionen und Zwecke

Dem **handelsrechtlichen (Einzel-)Abschluss** werden vom Gesetzgeber zwei wesentliche Funktionen zugewiesen:

1. die Informationsfunktion und
2. die Zahlungsbemessungsfunktion.

Zu 1: Mit der **Informationsfunktion** soll der Abschluss den Zweck erreichen, die Abschlussadressaten über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Kaufmanns zu informieren. Damit dies in objektiver und zuverlässiger Weise geschehen kann, hat der Gesetzgeber sowohl mit gesetzlichen Vorschriften als auch mit dem Verweis auf die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die Aufgabe übernommen, diesen Informationsprozess zu gestalten. Konkret angesprochen wird dieser Anspruch für und an die Kapitalgesellschaften im § 264 Abs. 2 HGB, in dem verlangt wird, dass der **Abschluss ein tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft** zu vermitteln habe.

Der dem Kaufmann aufgegebene gesetzliche **Zwang zur Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle und der Rechenschaftslegung über die Verwendung des Vermögens** verfolgt den Zweck der Information aller am Abschluss und damit am Unternehmen Interessierten. Nicht zuletzt der Kaufmann selbst soll durch den Zwang zur Abschlusserstellung in die Lage versetzt werden, sich ein Bild über seine wirtschaftliche Situation zu verschaffen. Dieser **Zwang zur Selbstinformation** kann als wesentliches Element der Zukunftssicherung kleinerer Unternehmen angesehen werden. Die gesetzliche Pflicht zum Führen der Bücher (§ 238 HGB) und zur Abschlusserstellung (§ 242 HGB) wird ergänzt durch **Vorschriften zu Erstellungsfristen**, um zeitnahe Informationen zu erzielen und Vorschriften zur Offenlegung, um die Informationsversorgung zu gewährleisten.

Insofern stellt der zeitnah erstellte und dem Abschlussadressaten offengelegte Abschluss ein wichtiges Instrument zur Entscheidungsfindung dar. Der sachverständige Leser des Abschlusses soll in die Lage versetzt werden, seine Entscheidungen in Bezug auf das Unternehmen des Kaufmanns rational auf der Grundlage der gegebenen Informationen zu treffen.

Zu 2: Die **Zahlungsbemessungsfunktion der Bilanz** folgt dem kaufmännischen Anspruch der am Unternehmen Interessierten an Zahlungen aus dem Unternehmen. Mit der Betonung dieses Unternehmensaspektes sollen andere Erwartungen nicht in ihrer Bedeutung gemindert werden, aber zunächst werden Unternehmen organisiert, um Zahlungsströme zu generieren. Eigenkapitalgeber erwarten Gewinne, die entnommen werden können, Fremdkapitalgeber erwarten neben der Rückzahlung des überlassenen Kapitals eine Verzinsung und Arbeitnehmer, die am Erfolg des Unternehmens beteiligt sind, erwarten ihre Tantiemenzahlungen. Auch die öffentliche Hand knüpft ihre erwarteten Steuereinnahmen, soweit Ertragsteuern betroffen sind, an steuerliche Gewinnermittlungen (§§ 4 Abs. 1 und 5 EStG, § 8 KStG und § 7 GewStG), die im Falle buchführender Gewerbetreibender über die Maßgeblichkeit eng mit der handelsrechtlichen Erfolgsermittlung verbunden sind. Der Gesetzgeber hat in vielen Einzelgesetzen (AktG, GmbHG und dem HGB) diese Zahlungsströme geregelt; sei es um Minderheitsgesellschafter in ihren Dividendenansprüchen oder z.B. Fremdkapitalgeber durch Vorschriften zur Ausschüttungsbegrenzung bei Bildung bestimmter Bilanzposten oder Erschwerung der Ausschüttung von gezeichnetem Kapital zu schützen.

Insbesondere bei haftungsbegrenzten Rechtsformen ist das Schutzbedürfnis von Unternehmensfremden vor der Realisierung übermäßiger Ansprüche Unternehmensinterner an Zahlungsströmen aus dem Unternehmen groß, weil auf diese Weise das zur Verfügung stehende Kapital gemindert wird, ohne dass eine Rückgriffsmöglichkeit auf die Eigenkapitalgeber bestünde. Im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften ist der **Bildung und Erhaltung von (Haftungs-) Kapital** eine große Bedeutung zuzumessen. Über die Maßgeblichkeit hat der handelsrechtliche Abschluss auch eine große Bedeutung für die Ermittlung von Steuerbemessungsgrundlagen bei buchführenden Gewerbetreibenden (vgl. § 5 Abs. 1 EStG).

Bilanzfunktionen	
• Informationsfunktion • Dokumentationszweck • Rechenschaftszweck • Selbstinformation • Fremdinformation	• Zahlungsbemessungsfunktion • Ausschüttungsbegrenzung • Mindestausschüttung • steuerliche Leistungsfähigkeit

2.1.3 Bilanzpolitik als Gestaltung des Bilanzsystems

„Unter einer Politik versteht man in der Betriebswirtschaftslehre ein zielbewusstes Handeln und Gestalten unter Anwendung der in der Theorie oder durch praktische Erfahrungen gewonnenen Erkenntnisse." (Wöhe, G.; Die Handels- und Steuerbilanz, München, 2005, S. 267). Besonders zu beachten ist die Zielgerichtetheit einer solchen Politik. Bevor man eine Politik verfolgen kann, muss man sich über die anzustrebenden Ziele im Klaren sein.

Die **Bilanzpolitik** ist in ein Gesamtzielsystem eines Unternehmens einzubinden. Bilanzpolitik muss dem Unternehmen dienen und ist insofern ähnlich wie die Finanzpolitik, die Personalpolitik, die Marketingpolitik oder die Modellpolitik in die Gesamtheit der Unternehmenspolitik einzuordnen.

2.1.3.1 Bilanzpolitik als Element der Unternehmenspolitik

Unter **Bilanzpolitik** wird „in einem weiten Sinn die zielgerichtete Gestaltung der externen Rechnungslegung durch das Management" verstanden, „im Rahmen der Möglichkeiten, die unter Einhaltung der Regeln des jeweils zur Anwendung kommenden Normensystems bestehen mit dem Ziel, das Urteil des Informationsempfängers bzw. Rechtsfolgen zu beeinflussen." (s. Coenenberg/Haller/Schultze; Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Aufl., S. 997).

Bilanzpolitik muss also ebenso definierten Zielen folgen, die sich aus den Unternehmenszielen ableiten wie jeder andere Teilbereich der Unternehmenspolitik. Die Formulierung dieser Ziele obliegt dem Management. Die **Durchführung der Bilanzpolitik**, d.h. die konkrete Gestaltung des Jahresabschlusses, obliegt den Bilanzierenden.

Bilanzpolitik setzt neben bekannten und erreichbaren Zielen voraus, dass überhaupt Politik betrieben werden kann; d.h. das Normensystem muss zunächst eine Bilanzpolitik erlauben. Ein Normensystem, das z.B. keine Wahlrechte zulässt, lässt auch keine Bilanzpolitik zu. Der Bilanzierende muss unter Alternativen wählen können, um den Abschluss wirklich gestalten zu können. Dabei setzt auf der anderen Seite das Normensystem der Bilanzpolitik Grenzen, bei deren Überschreitung man von **Bilanzmanipulation** oder sogar **Bilanzfälschung** sprechen muss. Das Normensystem kann konkrete Wahlrechte einräumen, die sich auf den Ansatz, die Bewertung oder