



► **nwb** E-BOOK

Weber

5 vor

Geschäftsvorfälle erfassen und zu Abschlüssen führen

Endspurt zur Bilanzbuchhalterprüfung (VO 2015)

Neue
Prüfungs-
verordnung

► **nwb**

Weber · 5 vor Geschäftsvorfälle erfassen
und zu Abschlüssen führen

NWB Bilanzbuchhalter

5 vor Geschäftsvorfälle erfassen und zu Abschlüssen führen

Endspurt zur Bilanzbuchhalterprüfung (VO 2015)

Von

Steuerberater Diplom-Finanzwirt (FH) Martin Weber

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig! Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen noch verbessern? Bitte verwenden Sie für Ihr Feedback einfach unser Online-Formular auf:

www.nwb.de/go/feedback_bwl

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Quartal ein Buchgeschenk.

ISBN 978-3-482-**66871-5**

eISBN 978-3-482-**00611-1**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2018

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.

Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebsch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: Stücker Druck und Verlag, Ettenheim

VORWORT

Die Prüfung zum Fortbildungsabschluss „Geprüfter Bilanzbuchhalter und Geprüfte Bilanzbuchhalterin“ wird seit 1927 durchgeführt und gehört zu den kaufmännischen Fortbildungsprüfungen mit der längsten Tradition. Gemessen an der Zahl der jährlichen Prüfungsteilnehmer zählt diese Prüfung zudem seit Jahren zu den wichtigsten, jedoch auch zu den anspruchsvollsten kaufmännischen Weiterbildungsabschlüssen mit regelmäßigen Durchfallquoten von bis zu 50 %.

Am 1. 1. 2016 ist eine neue Verordnung über die Prüfung zum anerkannten Fortbildungsabschluss „Geprüfter Bilanzbuchhalter und Geprüfte Bilanzbuchhalterin“ in Kraft getreten, die umfangreiche Änderungen für die kommenden Prüfungen mit sich bringt und noch stärker als bisher die beruflichen Handlungsfähigkeiten in den Mittelpunkt stellt.

So ist die Bilanzbuchhalterprüfung künftig in sieben Handlungsbereiche gegliedert, die nur teilweise den bisherigen entsprechen. Neu hinzugekommen sind die Handlungsbereiche „Ein internes Kontrollsystem sicherstellen“ und „Kommunikation, Führung und Zusammenarbeit mit internen und externen Partnern sicherstellen“. Darüber hinaus sieht die neue Prüfungsverordnung nur noch drei Klausuren mit einem Umfang von je 240 Minuten vor, wobei nicht mehr jeder Handlungsbereich in einer eigenen Klausur geprüft wird. Die mündliche Prüfung wird auf Grundlage einer betrieblichen Situationsbeschreibung durchgeführt und besteht aus einer Präsentation und einem anschließenden Fachgespräch.

Der vorliegende Titel der „5 vor“-Reihe beschäftigt sich mit dem Handlungsbereich „Geschäftsvorfälle erfassen und nach Rechnungslegungsvorschriften zu Abschlüssen führen“ und orientiert sich vollständig an den Bestandteilen und der Gliederung des offiziellen Rahmenplans der neuen Prüfungsverordnung vom 26. 10. 2015. Der Prüfungsteilnehmer oder die Prüfungsteilnehmerin soll dementsprechend nachweisen, dass er oder sie in der Lage ist, nach deutschem Recht eine ordnungsgemäße Buchführung durchzuführen, den Jahresabschluss zu erstellen und die wesentlichen Regelungen des internationalen Bilanzrechts nach den International Financial Reporting Standards darzustellen.*

„5 vor Geschäftsvorfälle erfassen und zu Abschlüssen führen“ ist kein typisches Lehrbuch. Da ich selbst gegenwärtig als Dozent in diversen Vorbereitungskursen zur Bilanzbuchhalterprüfung tätig bin, gehe ich davon aus, dass in den von Ihnen besuchten Kursen das benötigte Wissen bereits eingehend vermittelt wurde. Dieses Buch ist vielmehr als eine Art letzte Wissenskontrolle zu sehen. Die Prüfungsteilnehmer sollen ihren Wissensstand kurz vor der Prüfung noch einmal kontrollieren und ggf. erkannte Wissenslücken innerhalb kürzester Zeit erfolgreich schließen bzw. bereits Erlerntes schnell noch einmal auffrischen. Die prüfungsrelevanten Themen werden deshalb in kompakter und prägnanter Form dargestellt; zahlreiche Abbildungen, Beispiele und Kontrollfragen sowie ein Kapitel mit Übungsaufgaben unterstützen zusätzlich das Verständnis.

So können Sie ganz entspannt und sicher in die Prüfung gehen!

Für angehende Steuerfachwirte und -berater sowie für Studierende an Universitäten und Fachhochschulen ist dieser Titel ebenfalls äußerst empfehlenswert.

Gedankt sei zum Schluss meiner Kollegin Frau Daniela Naumann, deren engagierter Einsatz auch diese Neuerscheinung möglich gemacht hat. Außerdem möchte ich mich an dieser Stelle beim NWB Verlag, insbesondere bei Frau Vera Heise, für die gute Zusammenarbeit bedanken.

Nun wünsche ich allen angehenden Bilanzbuchhaltern viel Erfolg für die bevorstehenden Prüfungen!

München, im November 2017

Martin Weber

* § 7 Abs. 1 BibuchhFPrV.

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV

I. GESCHÄFTSVORFÄLLE VOLLSTÄNDIG, RICHTIG, ZEITGERECHT UND GEORDNET NACH NATIONALEN HANDELS- UND STEUERRECHTLICHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN ERFASSEN UND DARAUS BUCHUNGEN ARBEITEN	1
1. Buchführungspflicht	1
1.1 Nach dem Handelsrecht	1
1.2 Nach dem Steuerrecht	2
2. Buchführung im Unternehmen	4
2.1 Systematik der Rechnungslegungsvorschriften	4
2.1.1 Gesetzliches Normenwerk	4
2.1.1.1 Handelsrechtliche Normen	4
2.1.1.2 Steuerrechtliche Normen	5
2.1.2 Rechnungslegungsstandards	5
2.2 Grundzüge der Buchführung	6
2.3 Grundlagen der Buchführung	8
2.4 Beleg und Belegwesen	9
2.5 Buchführungsverfahren	10
2.6 Abschluss der Nebenbücher und Abstimmung zwischen Hauptbuch und Nebenbüchern	10
2.7 Abschlussbuchungen anhand von Kontenplänen	10
2.8 Besonderheiten bei Rumpfgeschäftsjahren oder abweichenden Geschäftsjahren	11
3. Kontenrahmen und Kontenplan	11
3.1 Aufgaben und Funktionen des Kontenrahmens und Kontenplans	11
3.2 Aufbau und Systematik der Kontenrahmen	11
3.2.1 Kontenrahmen nach dem Abschlussgliederungsprinzip	11
3.2.2 Kontenrahmen nach dem Prozessgliederungsprinzip	12
3.2.3 Verschiedene Kontenrahmen	12
3.3 Entwicklung eines unternehmensspezifischen Kontenplans aus einem allgemeinen Kontenrahmen	13
3.4 Pflege und Neueinrichtung von Konten im Kontenplan des Unternehmens	13
3.5 Besonderheiten des Kontenplans im Hinblick auf Konsolidierung und Internationale Rechnungslegung	13
3.5.1 Konsolidierung	13
3.5.2 Internationale Rechnungslegung	14
4. Geschäftsvorfälle in Buchungssätzen	14
4.1 Technik der Bildung von Buchungssätzen	14
4.2 Buchungen anhand von Kontenplänen in Transaktionskreisen	15
5. Besondere Sachverhalte in Buchungssätzen	17

II. DIE BUCHFÜHRUNG SO ORGANISIEREN, DASS SIE EINEM SACHVERSTÄNDIGEN DRITTEN INNERHALB ANGEMESSENER ZEIT EINEN ÜBERBLICK ÜBER DIE GESCHÄFTSVORFÄLLE UND DIE LAGE DES UNTERNEHMENS VERMITTELN KANN	21
1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	21
1.1 Systematik, Begriff und Rechtsnatur der GoB	21
1.2 Ergänzung der GoB für Kapitalgesellschaften	21
1.3 Aufbewahrungspflichten	23
2. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung	23
2.1 Vorschriften zur Führung von Handelsbüchern und zur Aufstellung von Jahresabschlüssen	23
2.1.1 Vorschriften für alle Kaufleute	23
2.1.2 Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften	24
2.1.3 Verstöße gegen die genannten Vorschriften	25
2.2 Vermögensgegenstände, Wirtschaftsgüter und Schulden	25
3. Grundsätze ordnungsmäßiger Bewertung	26
4. Grundsätze eines ordnungsmäßigen Jahresabschlusses gewährleisten	26
4.1 Vorbereitung der Jahresabschlussprüfung	26
4.1.1 Verpflichtung zur Durchführung einer Jahresabschlussprüfung	26
4.1.2 Einholung von Saldenbestätigungen, Bankbestätigungen, Rechtsanwaltsbestätigungen	27
4.1.3 Zusammenstellung der rechtlichen Verhältnisse	27
4.1.4 Dokumentation des Jahresabschlusses	27
4.2 Vorbereitung der Offenlegung von Jahresabschlüssen	28
5. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur gewährleisten	29
5.1 Allgemeines	29
5.2 Stichtagsinventur	30
5.3 Zeitverschobene Inventur	30
5.4 Permanente Inventur	31
6. Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung gewährleisten	31
6.1 IT-Verfahren	31
6.2 Auswirkung der Anwendung von IT-Verfahren	32
III. BILANZIERUNG DEM GRUNDE UND DER HÖHE NACH VON VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN, SCHULDEN, EIGENKAPITAL UND RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN NACH NATIONALEN HANDELS- UND STEUERRECHTLICHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN DURCHFÜHREN	35
1. Bilanzierungsentscheidungen nach HGB und Steuerrecht	35
1.1 Pflichten beachten	35
1.1.1 Maßgeblichkeitsprinzip: Grundlegende Beziehungen zwischen Handels- und Steuerrecht	35
1.1.1.1 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung	35
1.1.1.2 Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips	35
1.1.2 Bilanzierungsmethoden	35
1.2 Wahlrechte ausüben	36
1.2.1 Bilanzierungswahlrechte	36
1.2.2 Rechnungsabgrenzungsposten	37
1.2.2.1 Allgemeines	37
1.2.2.2 Disagio	37
1.3 Verbote beachten	38

	Seite
2. Zurechnung von Vermögen und Schulden wahrnehmen	39
2.1 Grundsätze der Zurechnung	39
2.2 Leasing als Sonderfall der Zurechnung	40
3. Vermögen des Kaufmanns und sonstiges Vermögen unterscheiden	43
4. Zeitpunkt der Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden optimieren	44
4.1 Anschaffungskosten – Allgemeine Grundsätze	44
4.2 Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen	46
4.3 Anschaffungskosten bei Tauschvorgängen	47
4.4 Anschaffungskosten bei Erwerb gegen Rentenzahlungen	48
4.5 Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb	49
4.6 Herstellungskosten – Allgemeine Grundsätze	49
4.7 Berücksichtigung von Abbruchkosten	51
4.8 Abgrenzung zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten	52
4.9 Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände	52
5. Vermögen und Schulden optimieren	54
5.1 Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen	54
5.1.1 Sonderfall Betriebsvorrichtungen	55
5.1.2 Sonderfall Mietereinbauten	56
5.2 Abgrenzung Eigenkapital von Rückstellungen und Verbindlichkeiten	57
5.2.1 Gezeichnetes Kapital	58
5.2.2 Kapitalrücklagen	58
5.2.3 Gewinnrücklagen	59
5.2.4 Gewinn- und Verlustvortrag	59
5.2.5 Jahresüberschuss und -fehlbetrag	59
5.2.6 Bilanzgewinn	60
5.2.7 Sonderfall Erwerb eigener Anteile	61
5.2.8 Sonderfall steuerrechtlicher Ausgleichsposten	62
5.2.9 Rückstellungen	63
5.2.10 Verbindlichkeiten	63
5.3 Rechnungsabgrenzungsposten	64
5.4 Latente Steuern	65
5.5 Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	66
5.6 Steuerfreie Rücklagen nach EStG	67
6. Einordnung in die Bilanz	68
7. Zugangsbewertung von Vermögen und Schulden durchführen	68
7.1 Bewertung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	68
7.2 Bewertung von Entnahmen	72
7.3 Bewertung von Einlagen	74
7.4 Erfüllungsbetrag versus Stichtagswert	76
8. Folgebewertung von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens durchführen	77
8.1 Fortgeführte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	77
8.2 Ansatz mit dem niedrigeren beizulegenden Wert bzw. Teilwert	77
8.3 Absetzungen für Abnutzungen	79
8.4 Besondere Formen der Absetzung für Abnutzung	80
8.5 Besonderheiten bei der Abschreibung von Gebäuden	81
8.6 Steuerliche Sonderabschreibung nach § 7g EStG	83
8.7 Ansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts	85

	Seite
8.8 Übertragung stiller Reserven nach R 6.6 EStR	87
8.9 Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG	89
8.10 Steuerliche Behandlung von Zuschüssen	93
9. Folgebewertung von Schulden durchführen	93
9.1 Abzinsung in der Handelsbilanz	93
9.2 Abzinsung in der Steuerbilanz	95
9.3 Ansatz von Pensionsrückstellungen nach Handels- und Steuerrecht	97
9.3.1 Allgemeines	97
9.3.2 Steuerliche Passivierungsvoraussetzungen	98
9.3.3 Teilwert	99
9.3.4 Zuführungen	99
9.3.5 Inventur (R 6a Abs. 17 und 18 EStR)	100
9.3.6 Rückdeckungsversicherung	100
9.3.7 Gesellschafter von Personengesellschaften	100
9.3.8 Arbeitnehmer-Ehegatten	101
9.4 Ansatz von übrigen Rückstellungen	101
9.4.1 Allgemeines	101
9.4.2 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	102
9.4.3 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	104
9.4.4 Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen	106
9.4.5 Kulanzrückstellungen	107
10. Folgebewertung von Fremdwährungspositionen durchführen	107
11. Wertaufholung bei Wegfall der Gründe für außerplanmäßige Abschreibungen durchführen	108
12. Bewertungsvereinfachungen auswählen	109
12.1 Bildung eines Festwerts	109
12.2 Durchschnittsbewertung	110
12.3 Verbrauchsfolgeverfahren	110
 IV. DIE WESENTLICHEN BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSUNTERSCHIEDE ZWISCHEN NATIONALEM UND INTERNATIONALEM RECHT GEGENÜBERSTELLEN	 119
1. Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards beurteilen	119
1.1 Rechtliche Grundlagen zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards	119
1.1.1 Organe der IASCF und ihre Funktionen	120
1.1.2 Prozess der Erstellung neuer IFRS-Standards	121
1.2 Ziele des Abschlusses nach IFRS	121
1.3 Funktionen des Abschlusses für die Adressaten	123
1.3.1 Informationsfunktion der IFRS	123
1.3.2 Abgrenzung von Funktionen des nationalen Abschlusses	124
1.3.3 Steuerung des Unternehmens	124
1.4 Struktur der IFRS	125
1.4.1 Rahmenkonzept	125
1.4.2 IFRS und IAS	126
1.4.3 IFRIC und SIC	128
1.5 Grundsätze der Bilanzierung nach IFRS und Unterschiede zum HGB	129
1.5.1 Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung nach IFRS	129
1.5.1.1 Wirtschaftlicher Ergebnisausweis und Information von Investoren	129
1.5.1.2 Qualitative Anforderungen an den IFRS-Abschluss	130
1.5.2 Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung nach HGB (einschließlich DRS)	132

	Seite
1.5.3 Ertragsrealisierung und Gläubigerschutz nach IFRS und HGB	135
1.5.3.1 Ertragsrealisierung nach IFRS	135
1.5.3.2 Ertragsrealisierung nach HGB	135
1.5.3.3 Gläubigerschutz nach IFRS	135
1.5.3.4 Gläubigerschutz nach HGB	135
2. Wesentliche Bilanzierungsunterschiede vergleichen	136
3. Wesentliche Bewertungsunterschiede vergleichen	136
3.1 Unterschiede der Bilanzierung und Bewertung nach IFRS und HGB	136
3.1.1 Vermögenswerte bzw. Vermögensgegenstände	136
3.1.1.1 IFRS	136
3.1.1.2 HGB	136
3.1.2 Schulden	137
3.1.2.1 IFRS	137
3.1.2.2 HGB	137
3.1.3 Eigenkapital	137
3.1.3.1 IFRS	137
3.1.3.2 HGB	137
3.1.4 Auswirkungen der unterschiedlichen Systeme auf die Ergebnisentwicklung	138
3.1.4.1 Vermögenswert/Vermögensgegenstand	138
3.1.4.2 Schulden	138
3.1.4.3 Eigenkapital	138
3.2 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach IFRS im Vergleich zum HGB	138
3.2.1 Bewertungsgrundlagen nach IFRS	138
3.2.1.1 Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten	138
3.2.1.2 Tageswert	139
3.2.1.3 Veräußerungswert	139
3.2.1.4 Barwert	140
3.2.2 Erstbewertung von Vermögenswerten nach IFRS	140
3.2.2.1 Bestandteile der Anschaffungskosten	140
3.2.2.2 Bestandteile der Herstellungskosten	141
3.2.2.3 Beizulegender Zeitwert	144
3.2.3 Folgebewertung von Sachanlagen	144
3.2.3.1 Anschaffungskostenmodell	144
3.2.3.2 Neubewertungsmodell	144
3.2.4 Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte	145
3.2.4.1 Kategorien der finanziellen Vermögenswerte	145
3.2.4.2 Bewertung finanzieller Vermögenswerte entsprechend ihrer Kategorie	146
3.2.5 Bewertung von Vorräten	148
3.2.5.1 Bewertung des Zugangs und Einsatzes von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Waren	148
3.2.5.2 Bewertung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen	148
3.2.6 Bewertung von Forderungen	149
3.2.6.1 Einzelwertberichtigungen	149
3.2.6.2 Bewertung von Fertigungsaufträgen	149
3.2.7 Impairmenttest und Wertminderungsaufwand	149
3.2.7.1 Sachanlagen	149
3.2.7.2 Finanzielle Vermögenswerte	150

3.2.7.3	Vorräte	150
3.2.7.4	Forderungen	150
3.2.8	Bewertung von Schulden	150
3.2.8.1	Rückstellungen nach IFRS	150
3.2.8.2	Verbindlichkeiten	151
3.2.9	Wesentliche Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede zwischen IFRS und HGB	152
3.2.9.1	Unterschiede bei Vermögenswerten	152
3.2.9.2	Unterschiede bei Eigenkapital und Schulden	152
4.	Latente Steuern analysieren	153
4.1	Aktive latente Steuern	153
4.2	Steuerliche Verlustvorträge	153
4.3	Passive latente Steuern	154
4.4	Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern	154
4.5	Ausweis, Anhang und Ausschüttungssperre	155
4.6	Befreiung für kleine Kapitalgesellschaften	156
4.7	Latente Steuern	156
V. AUFWENDUNGEN UND ERTRÄGE IN DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG NACH NATIONALEN HANDELS- UND STEUERRECHTLICHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN SOWIE DIE ERGEBNISAUSWIRKUNGEN DER BEWERTUNGSMAßNAHMEN DARSTELLEN		159
1.	Gewinn- und Verlustrechnung als Teil des Jahresabschlusses erstellen	159
2.	Ausweis und Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung durchführen	160
2.1	Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB)	160
2.2	Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB)	165
3.	EBITDA-Berechnung durchführen	167
4.	Teilergebnisse der Gewinn- und Verlustrechnung herbeiführen	167
4.1	Operatives Ergebnis	167
4.2	Finanzergebnis	167
VI. BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES, INHALTE UND AUSSAGEN DER BILANZ, DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG, DER KAPITALFLUSSRECHNUNG, DES EIGENKAPITALSPIEGELS UND DES ANHANGS BEHERRSCHEN UND DEN LAGEBERICHT ERSTELLEN SOWIE HIERZU DIE REGELUNGEN NACH IFRS UND IAS ZUORDNEN UND DEN SEGMENTBERICHT IM ÜBERBLICK ERLÄUTERN		169
1.	Bestandteile des nationalen Jahresabschlusses differenziert nach Art und Größe der Gesellschaftsform unterscheiden	169
1.1	Definition des Jahresabschlusses ...	169
1.2	Pflicht zur Erstellung von Lageberichten bei Kapitalgesellschaften	169
2.	Inhalt und Gliederung der Bilanz darstellen	170
2.1	Aktivierung von Vermögenswerten	170
2.1.1	Sachanlagen	170
2.1.2	Immaterielle Vermögenswerte	170
2.1.3	Finanzielle Vermögenswerte	172
2.1.3.1	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	172
2.1.3.2	Aktive Finanzinstrumente	172
2.1.4	Vorräte und erhaltene Anzahlungen	173

	Seite
2.1.5 Forderungen	175
2.1.6 Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	175
2.2 Anforderungen an die Bilanzierung von Schulden	175
2.3 Kurz- und langfristige Schulden	175
2.4 Passivierung von Posten des Eigenkapitals	176
2.4.1 Gezeichnetes Kapital	176
2.4.2 Kapitalrücklage	176
2.4.3 Neubewertungsrücklagen	176
2.4.4 Gewinnrücklagen	176
2.4.5 Andere Rücklagen	177
2.5 Passivierung von Schulden	177
2.5.1 Verbindlichkeiten	177
2.5.2 Rückstellungen	177
2.5.3 Finanzielle Schulden	178
3. Inhalt, Gliederung und Aussagen der Gewinn- und Verlustrechnung darstellen	178
4. Funktionen des Anhangs beachten	178
4.1 Zielsetzung des Anhangs	178
4.2 Grundsätze der Anhangerstellung	178
4.3 Bestandteile und Gliederung des Anhangs	179
4.4 Erleichterungen bei der Aufstellung des Anhangs	179
4.5 Organisation der Informationsbeschaffung	180
4.6 Zweck der Anhangangaben bezüglich der Information für die Abschlussadressaten	180
4.7 Wesentliche Angaben im Anhang	180
4.7.1 Sachanlagen	180
4.7.2 Goodwill und immaterielle Vermögenswerte	181
4.7.3 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	181
4.7.4 Finanzinstrumente	181
4.7.5 Vorräte und Fertigungsaufträge	182
4.7.6 Eigenkapital	183
4.7.7 Verbindlichkeiten	183
4.7.8 Rückstellungen	183
4.7.9 Pensionsrückstellungen	184
5. Zusammenhang von Jahresabschluss und Lagebericht abstimmen	184
5.1 Aufgabe und Funktion eines Lageberichts	184
5.2 Grundsätze der Berichterstattung	184
5.3 Inhalt der Mussvorschriften des Lageberichts	185
5.4 Inhalt der Sollvorschriften des Lageberichts	185
5.5 Zusätzliche Berichtserfordernisse bei bestimmten Kapitalgesellschaften	185
5.6 Organisation der Informationsbeschaffung	185
6. Erweiterung des Jahresabschlusses für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften entwickeln	186
6.1 Kapitalflussrechnung	186
6.1.1 Zielsetzung der Kapitalflussrechnung	186
6.1.2 Grundsätze der Erstellung der Kapitalflussrechnung	186
6.1.3 Bestandteile und Gliederung der Kapitalflussrechnung	186
6.2 Eigenkapitalspiegel	187
6.2.1 Inhalt und Aussage des Eigenkapitalspiegels	187
6.2.2 Grundsätze der Erstellung des Eigenkapitalspiegels	187
6.2.3 Bestandteile und Gliederung des Eigenkapitalspiegels	187

	Seite
7. Abschluss nach IFRS ableiten	188
7.1 Bilanz	188
7.2 Gewinn- und Verlustrechnung (Gesamtergebnisrechnung)	189
7.3 Eigenkapitalveränderungsrechnung	191
7.4 Kapitalflussrechnung	192
8. Segmentberichterstattung ableiten	194
8.1 Ziel und Informationswert	194
8.2 Aufbau	194
8.3 Inhalt	195
 VII. GRUNDZÜGE DER KONZERNRECHNUNGSLEGUNG NACH NATIONALEN UND INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN ERKENNEN UND DIE BUCHUNGEN FÜR DIE KAPITALKONSOLIDIERUNG NACH NATIONALEM BILANZRECHT DURCHFÜHREN	 199
1. Beherrschungsverhältnis feststellen	199
2. Aufstellungspflicht vorschlagen	199
2.1 Ziel des Konzernabschlusses	199
2.2 Sinn der Konsolidierung	200
3. Konzernlagebericht vorbereiten	200
4. Konsolidierung entwickeln	200
4.1 Kapitalkonsolidierung	200
4.2 Schuldenkonsolidierung	203
4.3 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	203
4.4 Zwischenergebniseliminierung	204
5. Konsolidierungsbuchungen durchführen	204
 VIII. BILANZIELLE AUSWIRKUNGEN UNTERSCHIEDLICHER GESELLSCHAFTSFORMEN IM HANDELS- UND STEUERRECHT BERÜCKSICHTIGEN	 207
1. Personenunternehmen berücksichtigen	207
1.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts	207
1.2 Offene Handelsgesellschaft	207
1.3 Kommanditgesellschaft	209
1.4 Stille Gesellschaft	211
2. Kapitalgesellschaften berücksichtigen	212
2.1 Gesellschaft mit beschränkter Haftung	212
2.2 Aktiengesellschaft	214
2.3 Europäische Aktiengesellschaft	214
3. Genossenschaften begründen	215
 IX. ÜBUNGSAUFGABEN	 217
 Stichwortverzeichnis	 229

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. a. O.	am angeführten Ort
a. F.	alte Fassung
AB	Anfangsbestand
ABB.	Abbildung
Abs.	Absatz
AEAO	Abgabenordnung-Anwendungserlass
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs-/Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
AKtG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
aoE	außerordentliche Erträge
ARA	Aktive Rechnungsabgrenzung
Art.	Artikel
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen

B

BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGA	Büro- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BranntwMonG	Branntweinmonopolgesetz
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVKP	Bruttoverkaufspreis
bzw.	beziehungsweise

D

d. h.	das heißt
div.	diverse/r
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
DRSC	Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V.

DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DV	Datenverarbeitung

E

EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EK	Eigenkapital
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuer-Hinweise
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EÜR	Einnahmenüberschussrechnung
evtl.	eventuell

F

F.	Framework
f./ff.	folgend/e
Fifo	First-in-first-out

G

GA	Gewinnauswirkungen
GASB	German Accounting Standards Board
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GeldwäscheG	Geldwäschegesetz
GenG	Genossenschaftsgesetz
gew.	gewöhnlich
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GJ	Geschäftsjahr
GKR	Gemeinschaftskontenrahmen
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GrESt	Grunderwerbsteuer
GuB	Grund und Boden
GuV	Gewinn und Verlust
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

H

H	Hinweis
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten

I

i. d. R.	in der Regel
i. H.	in Höhe
i. S.	im Sinne
i. V.	in Verbindung
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
immat.	immaterielle
inkl.	inklusive

K

kalk.	kalkuliert/e/er
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KapESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien

L

lfd.	laufende
Lifo	Last-in-first-out
LL	Lieferungen und Leistungen
LSt	Lohnsteuer
lt.	laut

M

Mio.	Million/en
------	------------

N

NEKP	Nettoeinkaufspreis
Nr.	Nummer

O

OHG	Offene Handelsgesellschaft
-----	----------------------------

P

p. a.	per anno
PfandlV	Pfandverleihverordnung

PRA	Passive Rechnungsabgrenzung
PublG	Publizitätsgesetz

R

R	Richtlinie
RfE	Rücklage für Ersatzbeschaffung
RfI	Rücklage für Instandsetzung
RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee
Rn.	Randnummer

S

sbA	sonstige betriebliche Aufwendungen
SE	Europäische Aktiengesellschaft
SIC	Standing Interpretations Committee
SKR	Standardkontenrahmen
sog.	sogenannt
SolZ	Solidaritätszuschlag
St.	Stück
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StVZO	Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung

T

tats.	tatsächliche
TransPuG	Transparenz- und Publizitätsgesetz
TW	Teilwert/e
Tz.	Textziffer

U

u. a.	unter anderem/n
UG	Unternehmergesellschaft
UKV	Umsatzkostenverfahren
USD	US-Dollar
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter

V

verb.	verbundene/n
VerstV	Versteigererverordnung
VG	Vermögensgegenstände
vgl.	vergleiche

Z

z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

I. Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet nach nationalen handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften erfassen und daraus Buchungen arbeiten

1. Buchführungspflicht

1.1 Nach dem Handelsrecht

Tz. 1

Nach § 238 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und zu Beginn eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar (§ 240 HGB) und eine Bilanz (§ 242 HGB) aufzustellen. Diese Verpflichtungen gelten für Kaufleute i. S. der §§ 1 bis 6 HGB. Der „Kannkaufmann“ erlangt diese Eigenschaft erst durch Eintragung in das Handelsregister. Kaufleute werden nach Handelsrecht wie folgt unterschieden:

Kaufmannsbegriff

► § 1 HGB: „Istkaufmann“

Hierunter fällt, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB).

► § 2 HGB: „Kannkaufmann“

Handelt es sich um einen Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht benötigt („Kleingewerbe“), wird der Gewerbetreibende handelsrechtlich einer Privatperson, also einem Nichtkaufmann, gleichgestellt. Er hat aber die Möglichkeit, nach § 2 HGB zu optieren und durch die Handelsregistereintragung vollwertiger Kaufmann zu werden, gleich welcher gewerblichen Branche er angehört. Von der Option des Kleingewerbetreibenden hängt es ab, ob er als Kaufmann mit allen sich aus dem HGB für Kaufleute ergebenden Rechten und Pflichten oder als Nichtkaufmann behandelt wird.

► § 3 HGB: „Kannkaufmann“

Hierunter fallen Unternehmer, die einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Abs. 2 HGB) oder ein Nebengewerbe eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Abs. 3 HGB) betreiben.

► § 5 HGB: „Kaufmann durch Eintragung“

Die Buchführungspflicht entsteht durch die Eintragung in das Handelsregister.

► § 6 HGB: „Formkaufmann“

Als Formkaufleute werden die Handelsgesellschaften bezeichnet, da sie kraft Rechtsform die Kaufmannseigenschaft erlangen. Somit sind sie auch stets buchführungspflichtig. Dies betrifft:

- Personenhandelsgesellschaften:
 - OHG (§ 105 Abs. 1 HGB)
 - KG (§ 161 Abs. 1 HGB)
- Handelsgesellschaften in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft:
 - AG (§ 3 AktG)
 - GmbH (§ 13 GmbHG)
- eingetragene Genossenschaften (§ 17 GenG)

Tz. 2

Im Rahmen des BilMoG wurden handelsrechtliche Einzelkaufleute von der Pflicht zur Buchführung, der Aufstellung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen und der Erstellung von Inventaren befreit, wenn ihre Umsatzerlöse und Jahresüberschüsse bestimmte Schwellen-

Befreiung von der Buchführungspflicht

werte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreiten. Gemäß § 241a HGB betragen die Schwellenwerte:

- Umsatzerlöse: 600.000 €
- Jahresüberschuss: 60.000 €

Da Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Schwellenwerte an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden, entfällt die Befreiung, sobald eine dieser Grenzen an nur einem Abschlussstichtag überschritten wird. Geschieht dies, ist eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und zur Buchführung überzugehen.



Ein Gewerbebetrieb (Einzelunternehmen) weist folgende Umsatzerlöse und Jahresüberschüsse auf:

	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017
Umsatzerlöse	400.000 €	450.000 €	475.000 €
Jahresüberschuss	40.000 €	45.000 €	65.000 €

An den Bilanzstichtagen 2015 und 2016 sind die Schwellenwerte nicht überschritten. Der Gewerbebetreibende kann also die Befreiung nach § 241a HGB in Anspruch nehmen. Am 31. 12. 2017 ist ein Schwellenwert jedoch überschritten – das Unternehmen wird gemäß § 238 HGB buchführungspflichtig. Aufgrund einer fehlenden Übergangsregelung besteht bereits für 2017 Buchführungspflicht.

Tz. 3

Ein neu gegründetes Unternehmen hat logischerweise keine zwei aufeinander folgenden Jahresabschlüsse. Es könnte somit nicht die Befreiung des § 241a HGB in Anspruch nehmen. § 241a Satz 2 HGB und § 242 Abs. 4 Satz 2 HGB federn dieses Problem jedoch durch die Normierung ab, dass die Befreiung bei Neugründungen schon am ersten Abschlussstichtag angewandt werden darf.

1.2 Nach dem Steuerrecht

Tz. 4

derivative Buchführungspflicht

Für die Besteuerung sehen die §§ 140 und 141 AO zwei Möglichkeiten der Buchführungspflicht vor:

- § 140 AO: „**derivative Buchführungspflicht**“

Hierunter fallen alle Personen, die nach anderen als den Steuergesetzen verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen. § 140 AO gilt aber nicht nur für die Buchführungspflicht, sondern bestimmt auch, dass Aufzeichnungen, die nach anderen als den Steuergesetzen zu führen sind, auch für Besteuerungszwecke geführt werden müssen. Diese sich aus anderen Gesetzen ergebenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gelten somit gleichermaßen als steuerliche Verpflichtung. Hier sind insbesondere folgende Vorschriften von Bedeutung:

- § 238 ff. HGB
- § 259 BGB (Pflicht zur Rechenschaftslegung)
- §§ 91, 270, 286 AktG
- § 41 ff. GmbHG
- § 33 GenG

Tz. 5

Es existieren aber auch außerhalb des Handels-, Aktien- oder GmbH-Rechts Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die aufgrund § 140 AO für die Besteuerung Bedeutung entfalten. Hierzu zählen beispielsweise:

ABB. 1: Aufzeichnungsformen nach Berufsgruppen	
Berufsgruppe	Form der Aufzeichnungen und Rechtsgrundlage
Apotheker	Herstellungs- und Prüfungsbücher (Apothekenbetriebsordnung, BetäubungsmittelG)
Bewachungsgewerbe	Aufzeichnungen über die Bewachungsverträge; Auftragsbücher (Verordnung über das Bewachungsgewerbe)
Buchmacher	Durchschriften der Wertscheine oder Wettbücher, Aufstellungen und Abrechnungen mit den Buchmachergehilfen und Geschäftsbücher (RennwLottG)
Detektive	Auftragsbücher (GewO)
Fahrschulen	Aufzeichnungen über die Ausbildung eines jeden Fahrschülers sowie das erhobene Entgelt (Fahrlehrergesetz)
Kraftfahrer	Fahrtenschreiber (StVZO)
Pfandleiher	Aufzeichnungen über Einlagerungen (PfandIV)
Versteigerer	Aufzeichnungen über Versteigerungsaufträge (VerstV)
Waffenhändler	Waffenhandelsbuch (WaffG)
Wechselstuben	Identifikations- und Aufzeichnungspflichten (GeldwäscheG)

Tz. 6► § 141 AO: „**originäre Buchführungspflicht**“**originäre
Buchführungspflicht**

Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die nicht bereits nach § 140 AO buchführungspflichtig sind, können nach § 141 Abs. 1 AO unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet sein, für steuerliche Zwecke Bücher zu führen. Auf andere Rechtsgebiete wird hier nicht Bezug genommen.

Die Voraussetzungen dafür sind:

	bei Land- und Forstwirten mehr als	bei Gewerbe- treibenden mehr als
Umsätze im Kalenderjahr, einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8–10 UStG	600.000 €	600.000 €
selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert von	25.000 €	-
Gewinn im Wirtschafts- bzw. Kalenderjahr	60.000 €	60.000 €

Diese Grenzen beziehen sich stets nur auf einen Betrieb, auch wenn der Steuerpflichtige mehrere Betriebe der gleichen Einkunftsart unterhält (vgl. AEO Nr. 3 zu § 141 AO). Für das Entstehen der Buchführungspflicht genügt es, wenn eine der genannten Wertgrenzen überschritten wird. § 141 AO findet nur Anwendung, wenn sich nicht bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt. Unter § 141 AO fallen gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, nicht jedoch Freiberufler (vgl. AEO Nr. 1 zu § 141 AO).

Tz. 7

Die Buchführungspflicht **beginnt** bei:

**Beginn der
Buchführungspflicht**

- § 1 HGB „Istkaufmann“ mit Beginn der Tätigkeit. Auf die Eintragung im Handelsregister kommt es nicht an. Diese hat nur deklaratorische Wirkung.
- § 2 und § 3 HGB „Kannkaufmann“ und § 5 HGB „Kaufmann kraft Eintragung“ mit der Eintragung in das Handelsregister.
- § 6 HGB „Formkaufmann“ mit Gründung der Gesellschaft (= Abschluss des Gesellschaftsvertrages).
- § 141 Abs. 1 AO mit Beginn des Wirtschaftsjahres, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung über die Buchführungspflicht folgt (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Mitteilung der Buchfüh-

rungspflicht durch das Finanzamt ist ein Verwaltungsakt und kann mit dem Rechtsmittel des Einspruchs nach § 347 AO angefochten werden.

Tz. 8

Ende der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht **endet** bei:

- ▶ allen Buchführungspflichtigen mit Betriebsaufgabe bzw. Abschluss des Insolvenzverfahrens.
- ▶ bei Anwendung des § 141 Abs. 1 AO mit Ablauf des nächsten Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen für die Buchführungspflicht nicht mehr vorliegen (§ 141 Abs. 2 Satz 2 AO).

Tz. 9

Auswirkungen des § 241a HGB auf das Steuerrecht

Problematik bei erstmaligem Überschreiten der Werte des § 241a HGB:

§ 141 AO weist zwar die gleichen Schwellenwerte wie § 241a HGB auf – sie unterscheiden sich dennoch in einem entscheidenden Punkt. Die Buchführungspflicht nach § 141 AO beginnt erst in dem Wirtschaftsjahr, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Diese Aufforderung muss aber nun oftmals nicht mehr erfolgen. So wird der Einzelunternehmer in obigem Beispiel (Tz. 2) auch für Zwecke der Besteuerung in 2017 buchführungspflichtig. Die Verpflichtung ergibt sich unmittelbar aus § 140 AO. Der subsidiäre § 141 AO ist folglich irrelevant.

Dieser einfache Effekt greift jedoch nur bei Beginn der Buchführungspflicht. Endet die handelsrechtliche Buchführungspflicht, da die Schwellenwerte nicht mehr überschritten werden, hat dies keine unmittelbare Folgewirkung für das Steuerrecht. Dort endet die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 Satz 2 AO erst mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen für die originäre Buchführungspflicht nicht mehr vorliegen.

2. Buchführung im Unternehmen

2.1 Systematik der Rechnungslegungsvorschriften

Tz. 10

Rechnungslegung

Unter Rechnungslegung versteht man das Aufzeichnen und Dokumentieren der betrieblichen Vorgänge insbesondere für externe Zwecke. Die Daten, die für die Rechnungslegung benötigt werden, werden aus dem Rechnungswesen gewonnen und sind die Grundlage für die Handels- und Steuerbilanz. Diese wiederum sind Basis für die Besteuerung, die Ausschüttungsbemessung, die Finanzberichterstattung und die Jahresabschlussanalyse.

2.1.1 Gesetzliches Normenwerk

2.1.1.1 Handelsrechtliche Normen

Tz. 11

das Dritte Buch des HGB

Die handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung wurden letztmalig durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG, Inkrafttreten am 23. 7. 2015) geändert und finden sich im Dritten Buch des HGB:

- ▶ §§ 238–263 HGB: Vorschriften für alle Kaufleute
- ▶ §§ 264–289a HGB: Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften
- ▶ §§ 290–315a HGB: Vorschriften zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht
- ▶ §§ 316–335b HGB: Vorschriften zur Prüfung, Offenlegung und zu Straf- und Bußgeldern
- ▶ §§ 336–339 HGB: Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften
- ▶ §§ 340–340o HGB: Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute
- ▶ §§ 341–341p HGB: Ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen
- ▶ §§ 342–342e HGB: Vorschriften zu Rechnungslegungsgremium und -beirat sowie zur Prüfstelle für Rechnungslegung

Tz. 12

Neben den Vorschriften im Dritten Buch des HGB finden sich für die GmbH und die Unternehmungsgesellschaft (haftungsbeschränkt) im GmbHG, für die AG und die KGaA im AktG und für die Genossenschaft im GenG Regelungen.

Tz. 13

Die öffentliche Verwaltung führt die Rechnungslegung entweder nach den Grundsätzen der Kameralistik oder der Doppik durch. Die entsprechenden rechtlichen Grundlagen finden sich u. a. in den jeweiligen Gemeindeordnungen, im Haushaltsgrundsätzegesetz, in den Landeshaushaltsordnungen sowie in der Bundeshaushaltsordnung.

Doppik**2.1.1.2 Steuerrechtliche Normen****Tz. 14**

Die grundlegenden Normen hinsichtlich der Führung von Büchern und Aufzeichnungen finden sich in den §§ 140 bis 148 AO. Gemäß § 140 AO hat jeder, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die Verpflichtungen, die ihm nach anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.

Normierung im Steuerrecht

Des Weiteren finden sich auch in Einzelsteuergesetzen wie im UStG (z. B. § 14b UStG), im EStG (z. B. § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG) oder im AStG (z. B. § 17 AStG) Vorschriften zur Rechnungslegung.

2.1.2 Rechnungslegungsstandards**Tz. 15**

Die Entwicklung der Rechnungslegungsstandards ist in Deutschland seit einigen Jahren durch die Konzentration der internationalen Kapitalmärkte sowie durch die Globalisierung der Waren- und Dienstleistungsmärkte beeinflusst. So ist das am 1.1.1900 in Kraft getretene HGB u. a. durch folgende Gesetze geändert worden:

Rechtsentwicklung

- ▶ **Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich** (KonTraG, 1998)
- ▶ **Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz** (KapAEG, 1998)
- ▶ **Transparenz- und Publizitätsgesetz** (TransPuG, 2002)
- ▶ **Bilanzrechtsreformgesetz** (BilReG, 2004)
- ▶ **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz** (BilMoG, 2009)
- ▶ **Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz** (MicroBilG, 2012)
- ▶ **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz** (BilRUG, 2015)

Tz. 16

International agierende Konzerne haben aber seit jeher Kritik an der Konzernrechnungslegung nach deutschem Recht geübt. Das Bestreben dieser Konzerne war eine weitestgehende Annäherung, wenn nicht sogar eine unmittelbare Umsetzung des internationalen Normengefüges von US-GAAP¹ und IAS/IFRS².

US-GAAP IAS/IFRS

Auf diese Bedürfnisse hat der Gesetzgeber in einem ersten Schritt durch das KapAEG vom 24.4.1998 reagiert. Die Hauptänderung dieses Gesetzes war die Regelung des § 292a HGB. Hiernach war es den deutschen Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen gestattet, auf die Aufstellung eines Konzernabschlusses nach deutschem Recht zu verzichten.

Die Regelung des § 292a HGB war jedoch nur befristet bis zum 31.12.2004 anzuwenden. Die EU-Wirtschaftsminister haben am 6.6.2002 eine Verordnung verabschiedet, der zur Folge ab dem Jahr 2005 alle börsennotierten Unternehmen IAS/IFRS als Pflichtstandard anzuwenden haben (vgl. § 315a HGB). Bilanzierten die betroffenen Unternehmen bereits nach US-GAAP, galt eine Übergangsfrist für Geschäftsjahre, die vor dem 1.1.2007 beginnen (vgl. Art. 57 EGHGB).

1 GAAP = Generally Accepted Accounting Principles.

2 IAS = International Accounting Standards; IFRS = International Financial Reporting Standards.

2.2 Grundzüge der Buchführung

Tz. 17

Geschichte der Buchführung

Schon seit Jahrtausenden führen die Kaufleute Aufzeichnungen über ihre Geschäftstätigkeit, da zuverlässiges kaufmännisches Handeln nur möglich ist, wenn der Akteur über die finanzielle Auswirkung seiner Taten Bescheid weiß. So wurden beispielsweise bereits 3500 v. Chr. bei den Sumerern Abrechnungen für Lebensmittel auf Tontafeln vorgenommen.

Die doppelte Buchführung wie wir sie heute kennen kann erstmals für 1340 nachgewiesen werden. Sowohl in Italien (Genua, Venedig und Florenz) als auch in Lübeck wurden aus dieser Zeit Hauptbücher gefunden, die Einnahmen und Ausgaben nach verschiedenen Kostenarten aufgliederten. Eine Bilanz im heutigen Sinne wurde wohl erstmals 1511 von den Fuggern erstellt.

Aufgaben des Rechnungswesens

Die heutige Aufgabe des betrieblichen Rechnungswesens ist es, alle Vorgänge in einem Betrieb zu erfassen und auszuwerten. Auf der Grundlage des Zahlenmaterials seines Betriebes – ergänzt um weitere Daten (Ziele, Prognosen, etc.) – kann der Kaufmann so die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens überprüfen und für die Zukunft planen. Das betriebliche Rechnungswesen gliedert sich dabei in folgende Teile:

- ▶ Buchführung
- ▶ Kosten- und Leistungsrechnung
- ▶ Statistik
- ▶ Planung
- ▶ Controlling

Tz. 18

Buchführung (Finanzbuchhaltung):

Buchführung

In der Finanzbuchhaltung werden die Geschäftsvorfälle des Unternehmens chronologisch geordnet, planmäßig und vollständig für jeweils einen bestimmten Zeitraum, das Geschäftsjahr, aufgezeichnet. Die Buchführung hat somit folgende Aufgaben:

- ▶ Aufzeichnungen aller Veränderungen des Vermögens und der Schulden
- ▶ Darstellung von Vermögen und Schulden zu einem bestimmten Stichtag
- ▶ Ermittlung des Periodenerfolgs
- ▶ Erfassung der belegmäßigen Nachweise aller Geschäftsvorfälle
- ▶ Lieferung der Grunddaten für
 - die Besteuerung,
 - die Kosten- und Leistungsrechnung,
 - die Statistik und
 - die Planung

Tz. 19

Kosten- und Leistungsrechnung:

Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung erfüllt im Wesentlichen folgende Aufgaben:

- ▶ **Dokumentation:** Aufzeichnung der Selbstkosten für Zwecke der Preisermittlung oder für die Ermittlung von Verrechnungspreisen (vgl. § 90 Abs. 3 AO).
- ▶ **Ermittlung des Betriebsergebnisses (operatives Ergebnis):** Gegenüberstellung der Kosten und Leistungen, die innerhalb einer Rechnungsperiode (z. B. Quartal) im originär betrieblichen Bereich angefallen sind.
- ▶ **Ermittlung der Selbstkosten (Preiskalkulation):** Kalkulation der angestrebten Verkaufspreise anhand der Selbstkosten.
- ▶ **Kurzfristige Erfolgsrechnung:** Gegenüberstellung der Kosten und Leistungen eines Monats, um die betriebliche Effizienz kurzfristig überprüfen zu können.

- **Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen beim Jahresabschluss:** Die Gemeinkosten können meist nur anhand von Aufzeichnungen der KLR, wie beispielsweise von Betriebsabrechnungsbögen (BAB) ermittelt werden.
- **Kontrolle der Wirtschaftlichkeit:** Untersuchung, ob die Leistungen die Kosten decken.

Tz. 20

Der Aufbau der Kostenrechnung umfasst folgende drei Bereiche:

- **Kostenartenrechnung:** Die Kostenartenrechnung ist Basis für die Kostenrechnung. Durch sie werden alle in der zu betrachtenden Periode angefallenen Kosten erfasst und ihrer Art nach auf gegliedert. Dies geschieht häufig durch die Hauptbuchhaltung (z. B. Lohnkosten, Zinsaufwendungen, Steuern), aber auch durch Nebenbuchhaltungen (z. B. Lagerbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung).
- **Kostenstellenrechnung:** In der Kostenstellenrechnung werden die Kosten aus der Kostenartenrechnung, die den Kostenträgern nicht unmittelbar zugeordnet werden können (sog. Gemeinkosten), als Zuschlagssatz auf die in der Kostenstelle angefallenen Einzelkosten ausgewiesen. Dies wird meist mittels eines Betriebsabrechnungsbogens dargestellt.
- **Kostenträgerrechnung:** In die Kostenträgerrechnung werden die Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung und die Gemeinkosten aus der Kostenstellenrechnung übernommen. Neben den Kosten werden in der Kostenträgerrechnung die Erlöse erfasst, die durch die einzelnen Kostenträger erwirtschaftet werden.

Tz. 21

Statistik:

Die Statistik schafft einen innerbetrieblichen Vergleich des aus der Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung gewonnenen Zahlenmaterials. Der Vergleich kann beispielsweise vorgenommen werden als:

Statistik

- **Zeitvergleich** (Vergleich einzelner Zahlen verschiedener Perioden),
- **Verfahrensvergleich** (z. B. Vergleich von alternativen Produktionsverfahren),
- **Soll-Ist-Vergleich** (Vergleich der vorgegebenen Werte mit den tatsächlichen Werten) und
- **Betriebsvergleich** (Vergleich von gleich oder ähnlich strukturierten Betrieben).

Des Weiteren werden oftmals Einkaufs-, Lager- oder Personalstatistiken geführt.

Tz. 22

Planung:

Im Rahmen der Planungsrechnung werden Kenntnisse aus den anderen Zweigen des betrieblichen Rechnungswesens zusammengefasst, um das zukünftige betriebliche Geschehen abzubilden. Schwierigkeit hierbei ist die Berücksichtigung von Interdependenzen (= gegenseitige oder wechselseitige Abhängigkeiten): Im Rahmen der Planung für das ganze Unternehmen müssen die Wechselwirkungen der einzelnen Teilplanungen so aufeinander abgestimmt werden, dass ein optimales Ergebnis erreicht wird. Bei der Planungsrechnung wird zwischen folgenden Bereichen unterschieden:

Planung

- **Erfolgswirtschaftlicher Bereich** (Kosten- und Ertragsplan)
- **Leistungswirtschaftlicher Bereich** (Lager-, Produktions- und Absatzplan)
- **Finanzwirtschaftlicher Bereich** (Ausgaben- und Einnahmenplan)

Die Ergebnisse der Planungsrechnung werden teilweise im Lagebericht berücksichtigt (vgl. § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB).

Tz. 23

Controlling:

Die Aufgaben des Controllings bestehen im Wesentlichen in Führungsstützungsleistungen. Die entsprechenden **strategischen Aufgaben** des Controllings setzen sich mit der verbesserten Erreichung der Ziele der Unternehmung, insbesondere die Bestimmung von Ressourcen und Kompetenzen sowie der Entwicklung von Potenzialen, auseinander. Zu den **taktisch-operativen Aufgaben** des Controllings zählen die Entwicklung der Wert- und Erfolgsziele in der operativen Programmplanung sowie die Sicherstellung von Liquiditätszielen.

Controlling