



Ihr Studienbrief

SRH Fernhochschule – The Mobile University

Externes Rechnungswesen

Titel-Nr. 1586-01

Die SRH Fernhochschule – The Mobile University ist in ihrem Selbstverständnis darauf ausgerichtet, alle Personen, ungeachtet ihrer Herkunft oder ihres Hintergrunds, gleich zu achten. Diese Haltung soll auch im sprachlichen Ausdruck in unseren Studienmaterialien und Dokumenten erkennbar sein. Werden jedoch vereinzelt Personenbezeichnungen in der männlichen oder weiblichen Form verwendet, so schließt dies jeweils alle anderen Geschlechter mit ein.

1. Auflage April 2020

Aufgrund größerer Überarbeitungen wurde dieser Studienbrief mit einer neuen Nummer versehen. Im Kern basiert er aber auf dem bisherigen Studienbrief 0501-11, der bis heute in der 11. Auflage erschienen ist.

© 2020 SRH Fernhochschule
The Mobile University
Staatlich anerkannte Hochschule der SRH Fernhochschule GmbH

Kirchstraße 26, 88499 Riedlingen
Telefon: 07371 9315-0, Telefax: 07371 9315-115

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

Autoren

Prof. Dr. Thomas Schempf, Diplom-Kaufmann

Jahrgang 1963

- | | |
|------------------|--|
| 1983-1985 | Ausbildung zum Bankkaufmann bei der Dresdner Bank AG in Stuttgart |
| 1985-1991 | Studium zum Diplom-Kaufmann an der Universität Erlangen-Nürnberg (Schwerpunkte: Bankbetriebslehre, Wirtschaftspolitik, Unternehmens- und Gesellschaftsrecht) |
| 1986-1991 | Diverse berufliche Tätigkeiten während der Semesterferien bei der Dresdner Bank in Stuttgart, Nürnberg und London |
| 1991-1996 | Promotion zum Dr. rer. pol. an der Universität Erlangen-Nürnberg |
| 1991-1995 | Berater mehrerer Bildungsträger bei der Konzeption und Durchführung kaufmännischer Aus- und Weiterbildungsstudiengänge |
| 1996-1998 | Programm- und Regionalmanager (für Ostdeutschland) bei der Bankakademie in Frankfurt am Main (inhaltliche Schwerpunkte: Bankbetriebslehre, Privatkunden- und Wertpapiergeschäft, Bank-Controlling, Bankplanspiele) |
| seit 1991 | Trainer in bankfachlichen Aus- und Weiterbildungsstudiengängen sowie -seminaren im In- und Ausland |
| seit 1997 | Fachreferent und Coach bei hausinternen Schulungen für Privatbanken und Sparkassen |
| seit 1998 | Professor an der SRH Fernhochschule |

Prof. Dr. Hubertus Wameling, Diplom-Kaufmann

Jahrgang 1968

- | | |
|------------------|---|
| 1990-1995 | Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg mit den Schwerpunktfächern Betriebliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung, Finanzwirtschaft und Steuerrecht |
| 1996-2007 | Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuer- und Prüfungswesen an der FernUniversität Hagen |
| 2004 | Promotion zum Dr. rer. pol. mit der Dissertation
„Die Berücksichtigung von Steuern im Rahmen der Unternehmensbewertung“, erschienen in der Reihe Gabler Edition Wissenschaft: Moderne Finanzwirtschaft & Unternehmensbewertung (Hrsg.: Prof. Dr. Matschke) |
| 1998-2007 | Diverse Lehr- u. Prüfungstätigkeiten für unterschiedliche Bildungseinrichtungen |
| seit 1996 | Freiberufliche Beratungstätigkeit, insbesondere in den Bereichen Unternehmensbewertung, Unternehmenskauf, Rechnungswesen und Existenzgründung |
| seit 2007 | Professor an der SRH Fernhochschule im Studiengang Betriebswirtschaft mit Fachverantwortung für den Bereich Accounting & Controlling |
| seit 2007 | Studiengangsleiter Betriebswirtschaft (Bachelor of Arts) |
| seit 2010 | Professor an der Fachhochschule Bielefeld |

Überarbeitung

Prof. Dr. Matthias Hiller (StB)

Diplom-Ökonom

Jahrgang 1985

- | | |
|---------------------|---|
| 2005–2011 | Abgeschlossenes Studium der Wirtschaftswissenschaften an der Universität Hohenheim mit den Schwerpunktfächern Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen, Rechnungswesen und Finanzierung und Rechtswissenschaften |
| 2007–2015 | Stipendiat in Studien- und Promotionsförderung bei der Bischöflichen Studienförderung (Cusanuswerk) |
| 2008–2012 | Aufsichtsrat bei den Stadtwerken Nürtingen GmbH |
| 2009–2010 | Aarhus School of Business (Aarhus, Dänemark). Studienschwerpunkte: Finance und Financial Accounting |
| 2011–2015 | Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen der Universität Hohenheim, daneben weitere berufspraktische Tätigkeiten |
| 2011–2015 | Promotion an der Universität Hohenheim zum Dr. oec., mit dem Thema „Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht“ |
| seit 5/2016 | Bestellung zum Steuerberater bei der Steuerberaterkammer Stuttgart |
| 2016–2017 | Konzernsteuerreferent bei der TRUMPF GmbH + Co. KG in Ditzingen |
| seit 6/2015 | verschiedene Lehr- und Prüfungstätigkeiten für unterschiedliche Bildungseinrichtungen |
| seit 12/2017 | Professor an der SRH Fernhochschule – The Mobile University |

Vorwort

Der Ihnen vorliegende Studienbrief befasst sich mit der nationalen Rechnungslegung. Die Nationale Rechnungslegung stellt die wesentliche Grundlage dar, um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Unternehmen abzubilden. Sie wird stellenweise auch „Externes Rechnungswesen“ genannt. Nach der Durcharbeitung der folgenden Kapitel können Sie insbesondere:

- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschreiben und die „oberen“ und „unteren“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nennen und erläutern;
- die wesentlichen Begriffe der nationalen Rechnungslegung diskutieren;
- die Buchung auf Bestands- und Ertragskonten vornehmen, insbesondere im Hinblick auf wichtige Bereiche der Buchführung.

Zu diesem Studienbrief liegt Ihnen außerdem ein „Knowledge-Kompakt“-Audio-Abstract vor, der Ihnen den Einstieg in den Studienbrief erleichtern soll. Gleichzeitig werden die wesentlichen Inhalte des Studienbriefes in dem Ihnen vorliegenden „Knowledge Kompakt“ zusammengefasst.

Bevor wir in die Inhalte des Studienbriefes einsteigen, wollen wir uns die Frage stellen, warum die Auseinandersetzung mit der „Nationalen Rechnungslegung“ für viele Bereiche der Wirtschaft, für Unternehmen und Nonprofit-Organisationen und sogar für Gebietskörperschaften wichtig ist. Haben Sie eine Idee? Stellen Sie sich einmal vor, ein Unternehmen hätte keinen Überblick, welche Vermögenswerte im Unternehmen vorhanden sind. Oder ein Unternehmen hat keine Ahnung, wie es mit den Finanzen bestellt ist, sprich ob die Löhne und Gehälter zum Monatsende fristgerecht bezahlt werden können und ob das Unternehmen profitabel arbeitet.

Wenn Unternehmen keinen Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben, dann ist dies einem „ökonomischen Blindflug“ gleichzusetzen. Dieser „Blindflug“ wird unter anderem durch das Externe Rechnungswesen vermieden. Aus diesen Überlegungen wird die enorme Bedeutung der nationalen Rechnungslegung für Unternehmen und damit auch für Sie im Rahmen Ihres Studiums deutlich. Von zentraler Bedeutung sind dabei die §§ 238 ff. HGB, die wir im Rahmen dieses Studienbriefes an mehreren Stellen in den Blick nehmen und gemeinsam analysieren wollen.

Mit Blick auf die vorstehend genannten Punkte wird deutlich, dass es überaus wichtig ist, dass Unternehmen (aber auch andere Organisationen und Non-Profit-Organisationen) sich mit der nationalen Rechnungslegung befassen. Da die nationale Rechnungslegung für Kaufleute Pflicht ist, lässt sich die Notwendigkeit einer Auseinandersetzung mit diesem Thema allein damit begründen.

Ich wünsche Ihnen bei der Durcharbeitung dieses Studienbriefes viele neue und spannende Erkenntnisse und weitere Einblicke in die nationale Rechnungslegung.

Ihr Matthias Hiller

Inhaltsverzeichnis

Autoren	3
Vorwort	7
Inhaltsverzeichnis	9
1 Einführung in die nationale Rechnungslegung	11
1.1 Buchführungssysteme.....	11
1.2 Aufgaben der nationalen Rechnungslegung und rechtliche Grundlagen	12
1.2.1 Wesen und Aufgaben des Rechnungswesens	12
1.2.2 Rechtliche Grundlagen der Buchführung	13
1.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	15
2 Grundbegriffe der nationalen Rechnungslegung und Bestandteile des handelsrechtlichen Jahresabschlusses.....	21
2.1 Inventur und Inventar	21
2.2 Die handelsrechtliche Bilanz.....	25
2.2.1 Grundlagen der Aufstellung einer handelsrechtlichen Bilanz.....	25
2.2.2 Form und Gliederungsvorschriften der handelsrechtlichen Bilanz.....	26
2.3 Gewinn- und Verlustrechnung.....	28
2.3.1 Grundlagen der Gewinn- und Verlustrechnung	28
2.3.2 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	29
2.4 Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung.....	34
2.5 Anhang und Lagebericht	35
3 Die Technik der doppelten Buchführung	37
3.1 Kontenrahmen und Kontenplan	37
3.2 Buchungssatz und T-Konto.....	39
3.3 Kontenarten und deren Abschluss	41
3.3.1 Eröffnungsbilanz- und Schlussbilanzkonto.....	41
3.3.2 Bestandskonten.....	43
3.3.3 Erfolgskonten und GuV-Konto	44
3.3.4 Gemischte Konten.....	46
3.3.5 Privatkonto.....	48
3.3.6 Eigenkapitalkonto	50
3.3.7 Entwicklung und Abschluss der Konten im Überblick	51
3.4 Grundtypen von Bilanzveränderungen.....	52
4 Ausgewählte Bereiche der Buchführung	57
4.1 Umsatzsteuer	57
4.1.1 Prinzip der Umsatzsteuer.....	57
4.1.2 Bemessungsgrundlage und Berechnung der Umsatzsteuer	58
4.1.3 Buchungstechnische Behandlung der Umsatzsteuer	59
4.2 Warenverkehr.....	63
4.2.1 Gemischte und getrennte Warenkonten.....	63
4.2.2 Methoden zum Abschluss der getrennten Warenkonten	64
4.2.3 Preisnachlässe beim Warenverkehr.....	66
4.2.4 Abbildung der Warenbewegungen in der Rechnungslegung nach HGB	67

4.3	Zahlungsverkehr.....	69
4.3.1	Zahlungsströme und Zahlungsmittel	69
4.3.2	Typische Formen des Zahlungsverkehrs	69
4.3.3	Geleistete und erhaltene Anzahlungen	70
4.4	Formen der zeitlichen Abgrenzung.....	72
4.4.1	Grundlagen der Rechnungsabgrenzung	72
4.4.2	Antizipative Rechnungsabgrenzung	73
4.4.3	Transitorische Rechnungsabgrenzung	78
4.4.4	Buchung der vier Rechnungsabgrenzungen im Überblick	79
4.5	Anlagevermögen.....	80
4.5.1	Grundkenntnisse zum Anlagevermögen.....	80
4.5.2	Zugang von Gegenständen des Anlagevermögens.....	81
4.5.3	Abschreibung von Gegenständen des Anlagevermögens	82
4.5.4	Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	83
5	Ansatz- und Bewertungsvorschriften im HGB	89
5.1	Geltungsbereich des HGB in Abhängigkeit von der Rechtsform und größenabhängige Erleichterungen	89
5.2	Handelsrechtliche Ansatzregeln.....	91
5.2.1	Handelsrechtliche Ansatzregeln der Aktivseite	91
5.2.2	Handelsrechtliche Ansatzregeln der Passivseite	93
5.3	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	97
5.4	Handelsrechtliche Wertbegriffe	99
5.4.1	Überblick	99
5.4.2	Anschaffungskosten	99
5.4.3	Herstellungskosten.....	100
5.5	Vermögensbewertung.....	102
5.5.1	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	102
5.5.2	Abschreibung	103
5.5.3	Zuschreibung	106
5.5.4	Bewertungsvereinfachungsverfahren	106
5.6	Bewertung der Passiva	108
	Lösungen.....	111
	Rechtsquellen	127
	Abkürzungsverzeichnis	129
	Abbildungsverzeichnis	131
	Tabellenverzeichnis	131
	Anhang: Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)	133



1 Einführung in die nationale Rechnungslegung

Lernziele

Nachdem Sie dieses Kapitel durchgearbeitet haben, können Sie

- ✓ das Wesen und die Inhalte des Rechnungswesens charakterisieren;
- ✓ den Aufbau und die Aufgaben des Rechnungswesens beschreiben;
- ✓ die Buchführungssysteme voneinander unterscheiden sowie den Zweck und das System der doppelten Buchführung erläutern;
- ✓ einen Überblick über die rechtlichen Grundlagen der Buchführung geben;
- ✓ die Entstehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschreiben;
- ✓ die „oberen“ und „unteren“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nennen und erläutern.

1.1 Buchführungssysteme

Bei der Methodik, „Bücher zu führen“, haben sich zwei vom Ansatz her **unterschiedliche Buchführungssysteme** herausgebildet:

- im **öffentlich-rechtlichen Bereich**: die kameralistische Buchführung,
- im gesamten **privatrechtlichen Bereich**: die doppelte Buchführung.¹

Die **kameralistische Buchführung** besteht aus einer reinen Einzahlungs- und Auszahlungsrechnung. Die Basis für diese Form der Buchhaltung bilden die Geldströme, sodass – streng genommen – weder eine Inventur noch eine Bewertung des Vermögens und der Schulden stattfinden müssten. Diese lediglich auf Einzahlungen und Auszahlungen aufbauende Rechnungslegung hat aus kaufmännischer Sicht keinerlei Bedeutung. Als einfache Soll-Ist-Rechnung, ohne die zwingende Verbindung von Vermögens- und Erfolgsrechnung bildet sie das Buchführungssystem der Behörden und öffentlichen Verwaltungen, die sich am staatlichen Haushaltsplan zu orientieren haben.² Das System der **doppelten Buchführung** (Doppik) hingegen wird von Gesellschaften in privater Rechtsform angewendet. Erfinder dieses Buchführungssystems ist der italienische Franziskanermönch und Mathematiker Luca Pacioli aus der Toskana, der vor mehr als 500 Jahren lebte. Wie bereits die Bezeichnung vermuten lässt, sind zwei typische Charakteristiken dieses Buchführungssystems,

- a) dass jeder Geschäftsvorfall in doppelter (zweifacher) Weise in den Büchern erfasst wird, was bedeutet, dass jeder Vorfall immer zwei Bereiche des Unternehmens verändert bzw. immer mindestens zwei Konten angesprochen werden, das Konto und das Gegenkonto mit Aufzeichnungen desselben Betrags jeweils im Soll und im Haben, womit eine ausgeprägte Kontrollfunktion einhergeht, und

¹ Vgl. *Gabele* (1988), S. 22–23.

² Vgl. *Eisele & Knobloch* (2014), S. 654. Da die kaufmännische Sicht in Bund, Ländern und Gemeinden in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen hat, haben bereits viele deutsche Kommunen und Länder auf die nachfolgend erläuterte doppelte Buchführung umgestellt.

- b) dass die Erfolgsermittlung in doppelter (zweifacher) Weise erfolgt, einmal unter Berücksichtigung der Änderungen in der Vermögensrechnung und andererseits unter Berücksichtigung der Veränderungen in der Erfolgsrechnung.³

In den letzten Jahren ist es zu einer **Übernahme der Doppik auch im öffentlich-rechtlichen Bereich** gekommen. Viele Gebietskörperschaften sind mittlerweile zur Anwendung der Doppik verpflichtet. Dieser Umstellungsprozess ist noch nicht abgeschlossen, vielmehr gewinnt die doppelte Buchführung auch im öffentlich-rechtlichen Bereich fortschreitende Bedeutung. Im Rahmen dieses Moduls wird daher nunmehr auf die Doppik fokussiert.

1.2 Aufgaben der nationalen Rechnungslegung und rechtliche Grundlagen

1.2.1 Wesen und Aufgaben des Rechnungswesens

Das Wesen des Rechnungswesens zeichnet sich aus durch das **Sammeln, Registrieren und Systematisieren** aller realen, d. h. durch Beobachten wahrnehmbarer und faktisch existenter Wertbewegungen und Wertveränderungen eines Unternehmens. Gegenstand ist das **chronologische, systematische und lückenlose Erfassen sämtlicher Vorgänge** innerhalb eines Betriebes. Die Vorgänge oder auch Geschäftsvorfälle eines Unternehmens lassen sich in vier Hauptgruppen unterteilen:

Abbildung aller Geschäftsvorfälle eines Unternehmens			
Wertbewegungen in den Betrieb hinein	Wertbewegungen im Betrieb selbst	Wertbewegungen aus dem Betrieb heraus	Wertveränderungen im Betrieb
wie zum Beispiel:			
Beschaffung von Waren, Einkauf von Dienstleistungen, Zahlungseingänge von Kunden	Verwendung von Vorprodukten sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen bei der Herstellung von Produkten und der Ausführung von Dienstleistungen	Verkauf von Waren, Erbringung von Dienstleistungen, Zahlungsausgänge an Lieferanten	Immobilien oder Geldanlagen gewinnen oder verlieren an Wert

Tabelle 1: Wesen und Inhalt des Rechnungswesens.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Doch warum ist diese Erfassung überhaupt notwendig? Ganz einfach, viele Unternehmen erleben täglich umfassende – zum Teil viele Hunderte oder sogar Tausende – Wertbewegungen. Diese Wertbewegungen lassen sich in vier Grundtypen unterscheiden (siehe hierzu auf die vorstehende Tabelle):

- **Wertbewegungen in den Betrieb hinein**, wie z. B. die Beschaffung von Waren, Einkauf von Dienstleistungen oder Zahlungseingänge von Kunden
- **Wertbewegungen im Betrieb selbst**. Denken Sie einmal an die Verwendung von Rohstoffen für die Produktion
- **Wertbewegungen aus dem Betrieb heraus**. Also der Verkauf von Waren, die Erbringung von Dienstleistungen oder Zahlungsausgänge an Lieferanten
- **Wertveränderungen im Betrieb**, wie z.B. die Wertsteigerung von Immobilien oder Aktien

³ Vgl. Eisele & Knobloch (2014), S. 656–657.

Alle Veränderungen in Bezug auf die Zusammensetzung des Vermögens und des Kapitals müssen dabei mengen- und wertmäßig in der Buchhaltung erfasst, dargestellt und kontrolliert werden. Dies klingt aufwendig, ist aber notwendig, um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage korrekt abzubilden. Alle Veränderungen in Bezug auf die Zusammensetzung des Vermögens und des Kapitals werden mengen- und wertmäßig in der Buchhaltung erfasst, dargestellt und kontrolliert. Man spricht in diesem Zusammenhang von der **Dokumentations- und Kontrollaufgabe der Buchführung** in Bezug auf alle Geschäftsvorfälle eines Unternehmens, und zwar in der Zeitspanne zwischen dessen Gründung und Aufgabe (z. B. Liquidation).⁴ Die Basis für die Buchführung bildet immer eine Jahresrechnung. Das bedeutet, dass alle Geschäftsvorfälle eines Unternehmens immer einem Geschäftsjahr buchungstechnisch zugeordnet werden. In den meisten Fällen stimmt das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr (1. Januar bis 31. Dezember) überein. Es gibt aber auch vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre, häufig im Fall von Unternehmen mit saisonabhängigen Leistungen. Geschäftsjahre können auch weniger als zwölf Monate dauern, z. B. bei Gründung oder Aufgabe während des Geschäftsjahres oder bei Angleichung eines abweichenden Geschäftsjahres an das Kalenderjahr.

1.2.2 Rechtliche Grundlagen der Buchführung

Im Handelsrecht werden mit dem Begriff „Kaufmann“ Rechte und Pflichten verbunden. Aus diesem Grund ist es zunächst wichtig zu untersuchen, wer als „Kaufmann“ angesehen wird. Eine Antwort auf diese Frage liefert § 1 Abs. 1 HGB (**Ist-Kaufmann**). Hiernach qualifiziert sich jeder als Kaufmann, der ein Handelsgewerbe betreibt. Außerdem können sich gewerbliche Unternehmen, welche nicht bereits nach § 1 Abs. 2 HGB die Kaufmannseigenschaft besitzen (Kleingewerbetreibender), in das Handelsregister eintragen lassen und damit vollwertiger Kaufmannseigenschaften erlangen (**Kann-Kaufmann**, § 2 HGB). Bei **Formkaufleuten** wird die Kaufmannseigenschaft aufgrund der Organisationsform erworben (§ 6 HGB). Das HGB schreibt den Kaufleuten vor, über die Geschäftsvorfälle Bücher zu führen (§ 238 Abs. 1 HGB) sowie ein Inventar (§ 240 HGB) und einen Jahresabschluss zu erstellen, der aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) besteht (§ 242 HGB).

Mit dem **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz**⁵ wurde die früher bestehende enge Verknüpfung zwischen der Kaufmannseigenschaft und der handelsrechtlichen Buchführungspflicht eingeschränkt. § 241a HGB nimmt Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen zweier aufeinanderfolgender Geschäftsjahre nicht mehr als jeweils **600.000 EUR Umsatzerlöse** und jeweils **60.000 EUR Jahresüberschuss** aufweisen, von der Buchführungspflicht gemäß §§ 238 bis 241 HGB aus.⁶ Der Gesetzgeber geht davon aus, dass es nicht erforderlich ist, einen Jahresabschluss nach Maßgabe der handelsrechtlichen Vorschriften aufzustellen, um festzustellen, dass eine gesetzliche Verpflichtung dazu nicht besteht. Vielmehr soll es genügen, wenn nach überschlägiger Ermittlung ein Überschreiten der Schwellenwerte nicht zu erwarten ist.⁷ Die rechtlichen Grundlagen zur Buchführung, insbesondere die Verpflichtung zur externen Rechnungslegung in der Form eines Jahresabschlusses, sind auf nationaler Ebene vor allem in den **§§ 238 ff. des Handelsgesetzbuches (HGB)** begründet. Hier ist u. a. festgelegt, wer zur Führung von Büchern verpflichtet ist, in welcher Form diese zu führen sind und wie sie aufzubewahren sind. Diese gesetzlichen Rahmenbedingungen werden im weiteren Verlauf des Moduls weiter untersucht werden.

⁴ Vgl. Wöhe, Döring & Brösel (2016), S. 631.

⁵ Abgekürzt als „BilMoG“, vom 27.03.2009.

⁶ Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die angegebenen Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

⁷ Vgl. hierzu BT-Drucks. 16/10067 (2008), S. 46-47.

Das Gesetz legt nicht explizit fest, zu welchem Zweck die Bilanz erstellt und der Gewinn ermittelt werden sollen. § 238 Abs. 1 S. 1 HGB verlangt lediglich, dass der Kaufmann die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ersichtlich zu machen hat. Als mögliche Zwecke für die Erstellung einer Handelsbilanz kommen dabei infrage:

- **Rechenschaftsfunktion** (oder so auch stellenweise als „Dokumentation“ bezeichnet): Die Rechenschafts- oder Dokumentationsfunktion zielt darauf ab, über die abgewickelten Geschäfte einen Einblick zu geben und über den Stand des Vermögens und des Kapitals zu informieren. Grundlage für die Rechenschafts- oder Dokumentationsfunktionsfunktion ist die vollständige und klare (objektive, von subjektiven Erwartungen möglichst freie) Aufarbeitung aller Geschäftsvorfälle (siehe hierzu auch Aufzählung unter 1.2.1).
- **Informationsfunktion**: Der Jahresabschluss soll aktuelle und potenzielle Kapitalgeber in die Lage versetzen, Entscheidungen über die Kapitalvergabe zu treffen, indem er über die Investitionen der Unternehmung informiert. Im Rahmen dieser Funktion knüpft man in großem Umfang an vergangene Geschäftsvorfälle an (vergangenes Geschäftsjahr), um subjektives Ermessen der Bilanzersteller einzudämmen (Objektivierungsgedanke). Deswegen werden im Jahresabschluss statt erwarteter Zahlungen vorhandenes Vermögen und bestehende Schulden dargestellt. Dieser Zwang zur Objektivierung, aufgrund des Abstellens auf vergangene Geschäftsvorfälle begrenzt die Informationsvermittlung durch den Jahresabschluss, bringt aber gleichzeitig eine höhere Objektivierung.
- **Zahlungsbemessungsfunktion (Kapitalerhaltung)**: Insbesondere die Gewinnermittlung nach den HGB-Grundsätzen stellt auf den Interessensausgleich der unterschiedlichen Jahresabschlussadressaten ab. Insofern bedarf es eines Kompromisses, welcher Rechnungslegungszweck in welchem Umfang den handelsrechtlichen Gewinn bestimmen sollte. Nach h. M. wird es als primäre handelsbilanzielle Aufgabe angesehen, einen ausschüttbaren Gewinn zu ermitteln.⁸ Indem das Handelsbilanzrecht festlegt, wie hoch der Gewinn ausfallen darf, dient es der Kapitalerhaltung (Kapitalschutz durch Bilanzrecht).

Wie Sie sehen, verfolgt die nationale Rechnungslegung ein „Zielbündel“ an unterschiedlichen Funktionen. Aus diesem Grund sind die Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in einer Gesamtschau aus dem HGB abzuleiten. Dabei ist zu beachten, dass die einzelnen Zwecke der Rechnungslegung in Konflikt geraten können. Als zentrales Ziel der Rechnungslegung nach HGB kann der **Gläubigerschutz durch Begrenzung der Ausschüttung** benannt werden. Da die nationale Rechnungslegung mehrere Funktionen erfüllt und außerdem, im Vergleich mit den internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IAS / IFRS), mit einer sehr übersichtlichen Anzahl von gesetzlichen Normen auskommt, können sich immer wieder **Ziel- und Auslegungskonflikte** bei der nationalen Rechnungslegung auftun. Außerdem gibt es stellenweise **gesetzliche Lücken** in der Rechnungslegung. Die genannten Probleme werden im Rahmen der nationalen Rechnungslegung durch den Rückgriff auf die sogenannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelöst. Diese Grundsätze sollen nunmehr eingeführt werden.

⁸ Vgl. Moxter (1987), S. 373-374.

1.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Im Zusammenhang mit den GoB sei zunächst erwähnt, dass der Gesetzgeber zwei Möglichkeiten hat, wie er die Bilanzierungspraxis regeln kann.

1. Entweder er schreibt jedes Detail vor, sodass es zu einer hohen Zahl an **Einzelvorschriften** kommt, oder
2. der Gesetzgeber bedient sich einer oder mehreren **Generalklauseln**. Eine Generalklausel ist durch einen schwachen Präzisionsgrad, einen weiten Geltungsbereich sowie eine gegenüber den Einzelvorschriften geringere Bindungswirkung gekennzeichnet.

Der Gesetzgeber des HGB verwendet häufig Generalklauseln. In § 243 Abs. 1 HGB schreibt er beispielsweise vor: „Der Jahresabschluß ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.“ Die GoB stellen **rechtsformneutrale und von der Unternehmensgröße unabhängige Rechnungslegungsvorschriften der allgemeinen Art** dar, die zwingend bei der Aufstellung von Inventar und handelsrechtlichem Jahresabschluss zu berücksichtigen sind. Eine gemäß der GoB geführte Buchhaltung soll es einem sachverständigen Dritten ermöglichen, sich in einem angemessenen Zeitrahmen einen Überblick über die einzelnen Geschäftsvorfälle und über die Lage eines Unternehmens zu verschaffen. Dabei werden die GoB insbesondere immer dann herangezogen, wenn Zweifelsfragen und Interessenskonflikte auftreten. Trotz umfangreicher und zahlreicher Rechtsvorschriften, die das Führen von Büchern und die Aufstellung des Jahresabschlusses regeln, sind die häufig in diesen Vorschriften erwähnten „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ **nicht näher definiert**. Es handelt sich um einen **unbestimmten Rechtsbegriff**, der einen gewissen Spielraum der Auslegung und der Verfahrensweise zulässt. Bei den GoB wird sowohl auf das Wissen aus Wissenschaft und Praxis als auch auf Empfehlungen der Wirtschaftsverbände zurückgegriffen.⁹ Im Laufe der Zeit haben viele GoB an Bedeutung gewonnen und allgemeingültige Anwendung gefunden. Die meisten GoB sind mittlerweile im HGB gesetzlich kodifiziert. Bei den GoB handelt es sich in ihrer Gesamtheit also vielmehr um „**allgemein anerkannte Regeln** über die Führung der Handelsbücher (Dokumentation) sowie die Erstellung des Jahresabschlusses (Rechnungslegung) von Unternehmen“. ¹⁰ Ohne weiter auf die Entstehung und Auslegung der GoB einzugehen, können die nachfolgend erläuterten Grundsätze als die wichtigsten und allgemein anerkannten Vorschriften zur Rechnungslegung aufgefasst werden. Sie werden im Allgemeinen „**obere**“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung genannt. Aus ihnen werden die sogenannten „unteren“ Grundsätze abgeleitet. Sie beziehen sich auf die Behandlung einzelner Positionen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Die nachfolgende Tabelle bietet eine Übersicht über die wichtigsten allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

⁹ Vgl. *Deitermann*, et al. (2016), S. 11.

¹⁰ *Coenenberg, Haller, Schultze & Assel* (2016), S. 38.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
obere Grundsätze	abgeleitete untere Grundsätze
Grundsatz der Vorsicht	Realisationsprinzip Imparitätsprinzip
Grundsatz der Klarheit	Prinzip der Einzelbewertung Saldierungsverbot
Grundsatz der Vollständigkeit	Pflicht zur Durchführung einer Inventur Pflicht zur Aufstellung eines Inventars
Grundsatz der Kontinuität	formelle Bilanzidentität materielle Bilanzidentität (Bewertungsstetigkeit, Wertstetigkeit)
Grundsatz der Periodenabgrenzung	Prinzip der sachlichen Abgrenzung Prinzip der zeitlichen Abgrenzung
Grundsatz der Richtigkeit	
Grundsatz der Willkürfreiheit	

Tabelle 2: Übersicht über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Für die „**unteren**“ GoB finden sich im Handelsgesetzbuch (HGB) zahlreiche Textstellen, wie zum Beispiel

- § 238 HGB: Buchführungspflicht
- § 240 f. HGB: Inventur und Inventaraufstellung
- § 243 ff. HGB: Aufstellung des Jahresabschlusses
- § 252 f. HGB: Bewertung der Vermögensgegenstände und der Schulden.¹¹

■ Grundsatz der Vorsicht

Das Vorsichtsprinzip erscheint nach dem Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zwar nur als Bewertungsgrundsatz: „Es ist vorsichtig zu bewerten.“ Dieser Grundsatz besagt, dass bei der Bewertung der Chancen und Risiken der unternehmerischen Tätigkeit immer eine vorsichtige und zurückhaltende Abschätzung vorzunehmen ist. Demzufolge ist im Zweifel die Lage des Unternehmens eher zu pessimistisch als zu optimistisch darzustellen, sodass Vermögensgegenstände eher niedrig angesetzt werden und Schulden und Verbindlichkeiten eher hoch zu bewerten sind. Der Grundsatz der Vorsicht wird inhaltlich durch die folgenden Prinzipien konkretisiert:

- Realisationsprinzip
- Imparitätsprinzip

Sowohl das Realisationsprinzip als auch das Imparitätsprinzip regeln den Zeitpunkt der Erfassung von Gewinnen als Ertrag und von Verlusten als Aufwendungen.

Das **Realisationsprinzip** findet sich in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, dieses Prinzip besagt zum einen, dass Gewinne erst dann ausgewiesen und erfolgswirksam als Ertrag gebucht werden dürfen, wenn sie durch entsprechende Umsätze tatsächlich erzielt und realisiert worden sind. Dies ist immer dann der Fall, wenn die zugrunde liegende Leistung erbracht ist, also die Lieferung vollzogen bzw. die Dienstleistung beendet ist. Zur Gewinnrealisierung kommt es also, wenn die Vermögensmehrung fast sicher ist. Das Realisationsprinzip ist Ausdruck vorsichtiger Gewinnermittlung, weil es die Gewinnentstehung an die Leistungserbringung bindet und Werterhöhungen (z. B. durch Steigen der Marktpreise) ansonsten unbeachtet lässt. Zum anderen regelt das Realisationsprinzip, dass noch nicht realisierte Erzeugnisse

¹¹ Vgl. Bitz, et al. (2014), S. 225.

oder Leistungen mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen sind (Anschaffungswertprinzip; § 253 Abs. 1 HGB).

Das **Imparitätsprinzip** hingegen regelt die Erfassung noch nicht realisierter Verluste. Sofern sie zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung mit ausreichender Sicherheit feststehen, müssen sie als Aufwand im Jahresabschluss berücksichtigt werden. Auf der Erfolgsebene bedeutet dies, dass noch nicht realisierte, aber wahrscheinliche Verluste aus schwebenden Geschäften, also Geschäften, bei denen die Leistung noch nicht voll erbracht worden ist, durch die Bildung einer entsprechenden Rückstellung erfolgsmindernd zu erfassen sind. Für den Fall, dass der Buchwert von Vermögensgegenständen höher ist als der zu erzielende Nettoverkaufspreis, schreibt das Imparitätsprinzip vor, dass Ersterer erfolgswirksam auf den niedrigeren Wert herabzusetzen ist (Niederstwertprinzip). Es soll verhindert werden, dass aufgrund eines zu hohen Gewinnausweises zu hohe Ausschüttungen beschlossen werden. Das Imparitätsprinzip dient hauptsächlich dem Gläubigerschutz.

■ Grundsatz der Klarheit

Der Grundsatz der Klarheit bezieht sich auf die äußere Form der Aufzeichnungen in der Buchhaltung. Ein sachverständiger Dritter muss in der Lage sein, aufgrund der vorgelegten Belege¹² in einem angemessenen Zeitraum die wirtschaftliche Situation des Unternehmens nachzuvollziehen. Dieser Grundsatz fordert eindeutige Bezeichnungen und eine klare und übersichtliche Gliederung der Positionen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung. Wesentliche Prinzipien, die aus dem Grundsatz der Klarheit abgeleitet werden, sind

- das Prinzip der Einzelbewertung,
- das Saldierungsverbot (Verrechnungsverbot, Bruttoprinzip, § 246 Abs. 2 S. 1 + S. 2 HGB).

Alle Vermögensgegenstände und Schulden sind **einzeln zu bewerten** (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), wobei Vermögens- und Schuldenpositionen sowie Aufwendungen und Erträge **nicht miteinander verrechnet** werden dürfen.¹³

■ Grundsatz der Vollständigkeit

Gemäß § 246 Abs. 1 S. 1 HGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt. Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt die lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle. Alle Vermögensänderungen, sei es dem Wert nach oder durch eine Veränderung des Bestandes, müssen in der Buchhaltung berücksichtigt werden. Hieraus leitet sich die Pflicht zur Durchführung einer **Inventur** sowie zur Aufstellung eines **Inventars** ab. Darüber hinaus ist auch den etwaig bestehenden Risiken, die noch keinen Niederschlag in der Buchhaltung gefunden haben, gegebenenfalls durch die Bildung von Rückstellungen Rechnung zu tragen.

■ Grundsatz der Kontinuität

Aus dem Grundsatz der Vollständigkeit wird zudem die Forderung nach der sogenannten Bilanzkontinuität bzw. Bilanzidentität abgeleitet. Außerdem soll bei der nationalen Rechnungslegung von der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) ausgegangen

¹² Belegprinzip: keine Buchung ohne Beleg und im Umkehrschluss kein Beleg ohne Buchung

¹³ Der Gesetzgeber erlaubt in mehrfacher Hinsicht Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung. Neben den in Gliederungspunkt 6.3.4 behandelten Bewertungsvereinfachungsverfahren sei an dieser Stelle auch auf § 254 HGB hingewiesen. § 254 HGB befasst sich mit sog. Bewertungseinheiten, die in diesem Studienbrief jedoch nicht thematisiert werden. Vgl. *Bitz*, et al. (2014), S. 263.

werden. Alle zu unterschiedlichen Zeitpunkten gewonnenen Daten zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens können nur dann sinnvolle Informationen über dessen Entwicklung bieten, wenn sie vergleichbar sind. Eine Vergleichbarkeit der Daten aus dem Rechnungswesen erfordert sowohl eine inhaltliche Gleichartigkeit der Periodenabschlüsse als auch eine sorgfältige Abgrenzung der Perioden. In diesem Zusammenhang unterscheidet man zwischen

- formeller Bilanzidentität,
- materieller Bilanzidentität.

Der Grundsatz der **formellen** Bilanzidentität fordert, dass die Eröffnungsbilanz der laufenden Periode mit der Schlussbilanz der Vorperiode übereinstimmt. Das bedeutet, dass diese Bilanzen ziffernmäßig vollkommen übereinstimmen, der Gliederungsaufbau beibehalten wird und die Erstellung der Abschlüsse immer zum gleichen Stichtag erfolgt, sodass sämtliche Vorgänge von der Gründung bis zur Aufgabe eines Unternehmens erfasst werden.

Materiell beinhaltet der Grundsatz der Kontinuität die Beibehaltung der gewählten Bewertungsgrundsätze zu den aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen (Bewertungstetigkeit) und die Wertfortführung ein- und desselben Wirtschaftsgutes bei unveränderten Wertverhältnissen über mehrere Abrechnungsperioden (Wertstetigkeit).

■ Grundsatz der Periodenabgrenzung

Dieser in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB kodifizierte Grundsatz dient dem Zweck der periodengerechten Erfolgsermittlung und setzt sich vor allem aus folgenden Prinzipien zusammen:

- Prinzip der sachlichen Abgrenzung,
- Prinzip der zeitlichen Abgrenzung.

Das Prinzip der **sachlichen** Abgrenzung ergänzt das Realisationsprinzip. Es fordert die periodengleiche Erfassung realisierter Erträge und der diesen in sachlicher Hinsicht zuzuordnenden Aufwendungen, und zwar unabhängig davon, zu welchen Zeitpunkten die jeweiligen Zahlungen erfolgen. Maßgebendes Kriterium für die Zuordnung der Aufwendungen ist die wirtschaftliche Verursachung. Kauft ein Unternehmen beispielsweise Rohstoffe, die erst im nächsten Geschäftsjahr zu einem Fertigerzeugnis weiterverarbeitet und verkauft werden, erfolgt die Aufwandserfassung erst im nächsten Geschäftsjahr.

Das Prinzip der **zeitlichen** Abgrenzung regelt die periodische Erfassung zeitraumbezogener Einnahmen als Erträge und zeitraumbezogener Ausgaben als Aufwendungen. Nach diesem Prinzip sind zeitraumbezogene Einnahmen und Ausgaben zeitlich proportional als Erträge bzw. Aufwendungen auf die jeweiligen Geschäftsjahre aufzuteilen, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Beahlt ein Unternehmen (Bilanzstichtag sei der 31.12.) z. B. Anfang Dezember im Voraus die Miete für Januar des nächsten Jahres, ist der Mietaufwand dem nächsten Geschäftsjahr zuzuordnen.

Können Einnahmen und Ausgaben weder sachlich noch zeitraumbezogen einer bestimmten Leistung zugeordnet werden (z. B. bei Schenkungen oder Spenden), werden sie in der Periode erfasst, in der sie angefallen sind.

Für den Fall, dass Kenntnisse über die Werthöhe einzelner Bilanzpositionen zum Abschlussstichtag erst im neuen Geschäftsjahr vorliegen, müssen diese Informationen bei der Erstellung des Abschlusses verwertet werden (sog. **wertaufhellende Ereignisse**). Sachverhalte,

die sich auf das alte Jahr beziehen, aber erst im neuen Jahr eintreten und damit zum Abschlussstichtag des Vorjahres nicht zu erwarten waren (sog. **wertbeeinflussende Ereignisse**), dürfen hingegen in der Buchhaltung des Vorjahres keine Berücksichtigung finden.

■ Grundsatz der Richtigkeit

Unter diesem Grundsatz versteht man, dass die vorgenommenen Buchungen sämtliche Vorfälle innerhalb eines Unternehmens zutreffend, also der Wahrheit entsprechend, darstellen. Die Buchhaltung muss ein den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechendes Gesamtbild des Unternehmens wiedergeben. Hierfür müssen die einzelnen Positionen der Buchhaltung den Tatsachen entsprechend bezeichnet und gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bewertet werden.

■ Grundsatz der Willkürfreiheit

Dieser Grundsatz besagt, dass für den Fall, dass bei der Festlegung von Werten Schätzungen erforderlich sind, diejenigen Annahmen zugrunde gelegt werden, die nach der persönlichen Überzeugung des Bilanzierenden und auch aus Sicht einer anderen sachkundigen dritten Person am wahrscheinlichsten sind. Außerdem sind Bilanzmanipulationen bei der Führung der Bücher, zum Beispiel durch fingierte Geschäftsvorfälle, wie auch bei der Dokumentation, zum Beispiel durch falsche Kontenbezeichnungen, unzulässig.



Übungsaufgaben zu Kapitel 1

- 001 Beschreiben Sie kurz das Wesen des Rechnungswesens.
- 002 Benennen und erläutern Sie kurz die wesentlichen Aufgaben des Rechnungswesens.
- 003 Benennen und erläutern Sie die zwei wesentlichen Buchführungssysteme. Nehmen Sie Stellung zu den jeweiligen Vor- bzw. Nachteilen.
- 004 Benennen Sie einige rechtliche Grundlagen zur Buchführung. Worin liegt der Sinn und Zweck dieser Rechtsvorschriften?
- 005 Charakterisieren Sie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).
- 006 Benennen Sie die wichtigsten „oberen“ GoB.
- 007 Beschreiben Sie kurz drei Grundsätze der „oberen“ GoB.
- 008 Wodurch unterscheiden sich die „oberen“ GoB von den „unteren“?
- 009 Benennen Sie drei Grundsätze der „unteren“ GoB.

Raum für Notizen

2 Grundbegriffe der nationalen Rechnungslegung und Bestandteile des handelsrechtlichen Jahresabschlusses



Lernziele

Nachdem Sie dieses Kapitel durchgearbeitet haben, können Sie

- ✓ die Begriffe Inventur und Inventar unterscheiden und erläutern;
- ✓ die Struktur des Inventars und der Bilanz nach HGB erläutern und ergänzende Informationen zu wesentlichen Bestandteilen geben;
- ✓ die Gliederung eines Inventars aufzeichnen;
- ✓ die verschiedenen Inventurverfahren beim Vorratsvermögen beschreiben;
- ✓ den Unterschied zwischen Inventar und Bilanz erläutern;
- ✓ den charakteristischen Aufbau einer Bilanz beschreiben;
- ✓ den Unterschied von Anlage- und Umlaufvermögen erläutern;
- ✓ die Funktion des Eigenkapitals in einer Bilanz erläutern;
- ✓ den Erfolg durch Eigenkapitalvergleich ermitteln;
- ✓ den charakteristischen Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung erläutern;
- ✓ die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung beschreiben;
- ✓ das Gesamtkosten- und das Umsatzkostenverfahren beschreiben und unterscheiden;
- ✓ Merkmale wesentlicher Positionen der GuV beschreiben.

2.1 Inventur und Inventar

Gemäß § 238 HGB ist grundsätzlich „jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen“. ¹⁴ Der Begriff des **Kaufmanns** steht in untrennbarer Verbindung zum **Betreiben eines Handelsgewerbes**. Wer die Kaufmannseigenschaft besitzt, für den gilt grundsätzlich die handelsrechtliche Buchführungspflicht der §§ 238 ff. HGB.

Der Kaufmann hat **zu Beginn** seines Handelsgewerbes und dann für den **Schluss eines jeden Geschäftsjahres** seine Grundstücke, Forderungen, Schulden, den Betrag seines Bargeldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (§ 240 Abs. 1, 2 HGB). Durch § 240 Abs. 1 und 2 HGB wird der Kaufmann damit verpflichtet, „zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben“. Im weiteren Verlauf der Geschäftstätigkeit hat er „für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen“.

Zu Beginn eines Handelsgewerbes bildet grundsätzlich das erste zu erstellende Inventar den Ausgangspunkt für die Eröffnungsbilanz und die Grundlage für die doppelte Buchführung. Die Erstellung eines Inventars erfolgt durch das Zählen, Messen, Wiegen und Schätzen der Bestände sowie durch das Bewerten der Vermögensgegenstände und der Schulden. ¹⁵ Die Durchführung der körperlichen Bestandsaufnahme zur Erstellung eines Inventars wird als **Inventur** bezeichnet.

¹⁴ Nicht zur Buchführung verpflichtet sind allerdings sog. Kleingewerbetreibende (§ 1 Abs. 2 HGB), bei denen ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist.

¹⁵ Vgl. Döring & Buchholz (2015), S. 7.

Etwas technischer ausgedrückt stellt die Inventur die vollständige körperliche Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden durch Messen, Zählen oder Wiegen dar.

Die systematisch geordneten Aufzeichnungen über die Bestände, also das Bestandsverzeichnis selbst, bezeichnet man als **Inventar**. Das Inventar dient der Aufzeichnung des Unternehmensvermögens am Stichtag; die Buchhaltung soll durch die Inventur kontrolliert werden. Ein Inventar wird immer für die **Dauer eines Geschäftsjahres** (max. zwölf Monate) erstellt, wobei Geschäfts- und Kalenderjahr durchaus voneinander abweichen können. Wie bereits an anderer Stelle erwähnt, sind auch kürzere Geschäftsjahre möglich, z. B. bei Gründung eines Unternehmens während des Jahres oder bei einer Angleichung des Geschäftsjahres an das Kalenderjahr.¹⁶ Buchführung und Inventar sind die **Grundlage für die Aufstellung des Jahresabschlusses**. Alle Gegenstände des Inventars müssen auch im Jahresabschluss erfasst sein. Weichen die Werte in der Buchführung von den durch Inventur ermittelten ab, so sind die **Inventarwerte maßgeblich**.

Nach dem Zeitpunkt ihrer Durchführung unterscheidet man folgende Inventurverfahren:¹⁷

- **Stichtagsinventur:** Gemäß § 240 Abs. 1 und 2 HGB muss die Inventur immer am Ende des Geschäftsjahres durchgeführt werden. In der Praxis ist die stichtagsgenaue Durchführung am Bilanzstichtag jedoch aus betrieblichen oder sonstigen Gründen nicht immer möglich. In diesen Fällen ist es erforderlich, die Inventur innerhalb einer überschaubaren Zeitspanne durchzuführen. Nach herrschender Auffassung gilt hier i. d. R. eine Spanne von zehn Tagen vor und zehn Tagen nach dem Bilanzstichtag.¹⁸ Die während dieser Zeit eintretenden mengenmäßigen Bestandsveränderungen müssen anhand von Belegen und Aufzeichnungen nachgewiesen werden. Es erfolgt eine Fortschreibung bzw. Rückrechnung auf den Bilanzstichtag.
- **Permanente Inventur:** § 241 Abs. 2 HGB regelt eine Inventur, die, losgelöst von der körperlichen Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag, an einem frei wählbaren Tag im Jahr, allerdings immer im gleichen Turnus, erfolgen kann. Voraussetzung ist, dass bei den notwendigen Fortschreibungen und Rückschreibungen auf den Bilanzstichtag nach einem Vorgehen verfahren wird, das den GoB entspricht.¹⁹
- **Vor- oder nachverlegte Inventur:** § 241 Abs. 3 HGB ermöglicht eine Inventur in einem Zeitraum von drei Monaten vor und zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag. Auch bei diesem Inventurverfahren ist Voraussetzung, dass die vorzunehmende wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung auf den Bilanzstichtag nach einem Verfahren erfolgt, das den GoB entspricht.

¹⁶ Vgl. z.B. *Bitz*, et al. (2014), S. 124.

¹⁷ Vgl. z.B. *Döring & Buchholz* (2015), S. 7–8.

¹⁸ Vgl. *Beck'scher Bilanz-Kommentar* (2018), § 240, Anm. 43.

¹⁹ In der Praxis wird regelmäßig dann ein Abgleich zwischen den Bestandsdaten in der Buchhaltung und dem physischen Lagerplatz durchgeführt, wenn der Lagerplatz leer ist. Hintergrund ist die Minimierung von Aufwendungen bei der Inventur. Zum Ende der Berichtsperiode brauchen bei der permanenten Inventur nur solche Lagerplätze untersucht werden, auf denen keine Bewegungen stattgefunden haben bzw. die nie vollständig geleert wurden.

Die Wertfortschreibung bzw. Wertrückrechnung auf den Bilanzstichtag erfolgt nach folgendem Berechnungsschema:²⁰

Wertfortschreibung:

	Wert der Bestände am vorverlegten Inventurstichtag
+	Wert der Zugänge bis zum Bilanzstichtag
./.	Wert der Abgänge bis zum Bilanzstichtag
=	Wert der Bestände am Bilanzstichtag

Wertrückrechnung:

	Wert der Bestände am nachverlegten Inventurstichtag
./.	Wert der Zugänge seit dem Bilanzstichtag
+	Wert der Abgänge seit dem Bilanzstichtag
=	Wert der Bestände am Bilanzstichtag

Eine detaillierte Gliederung des Inventars ist im HGB nicht vorgegeben. In das Inventar sind alle Vermögensgegenstände und Schulden aufzunehmen, die sich im **wirtschaftlichen Eigentum** des Unternehmens befinden und diesem als **Betriebsvermögen** dienen. Entscheidendes Kriterium beim wirtschaftlichen Eigentum ist somit nicht, wer rechtlicher Eigentümer ist, sondern ob die Gegenstände und Schulden in Beziehung zu dem betriebenen Handelsgewerbe stehen. Beim Auseinanderfallen von bürgerlich-rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist Letzteres ausschlaggebend (vgl. dazu § 246 Abs. 1 HGB sowie § 39 AO).

Im Hinblick auf den Verwendungszweck von Vermögensgegenständen wird zwischen **Anlage- und Umlaufvermögen** differenziert. Gemäß § 247 Abs. 1 HGB sind in der Bilanz neben dem Anlage- und dem Umlaufvermögen auch das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen. Zum Anlagevermögen gehören gem. § 247 Abs. 2 HGB nur die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb **dauernd zu dienen**. Umlaufvermögen wird im HGB nicht definiert. Im Umkehrschluss zur Definition des Anlagevermögens gehören zum Umlaufvermögen alle Gegenstände, die dem Betrieb **nur vorübergehend**, also nicht dauernd, dienen. Man unterscheidet zwischen abnutzbarem und nicht abnutzbarem Anlagevermögen. Abnutzbar sind z. B. Gebäude, Maschinen oder Computer, nicht abnutzbar sind z. B. Grundstücke oder Beteiligungen.

²⁰ Eisele & Knobloch (2014), S. 48–49.

Das Bestandsverzeichnis gliedert sich grundsätzlich wie in der nachfolgenden Tabelle veranschaulicht:

Inventar	
A. Vermögen	
langfristiges Vermögen: nicht abnutzbares und abnutzbares Anlagevermögen	■ Lizenzrechte ■ Grundstücke ■ Gebäude ■ Maschinen ■ Fuhrpark ■ Betriebs- und Geschäftsausstattung
kurzfristiges Vermögen: Umlaufvermögen	■ Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ■ Waren ■ fertige und unfertige Erzeugnisse ■ Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ■ Bankguthaben ■ Kassenbestand
B. Schulden	
langfristige Schulden	■ langfristige Bankschulden (Darlehen)
kurzfristige Schulden	■ Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ■ kurzfristige Bankschulden (Kontokorrentkredit)

Tabelle 3: Gliederung eines Inventars.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Wie die einzelnen in das Inventar zu übernehmenden Werte des Vermögens und der Schulden eines Unternehmens ermittelt bzw. festgestellt werden, wird in den nachfolgenden Abschnitten kurz erörtert. Das HGB gibt für den Aufbau des Inventars keine detaillierte Gliederung vor. In Analogie zur Gliederung einer Bilanz werden Vermögensgegenstände jedoch häufig nach dem Kriterium der Liquidität geordnet. Zuerst stehen die am wenigsten liquiden Mittel, zum Schluss das Buch- und Bargeld.

- Die Aufnahme des Wertes des **nicht abnutzbaren Anlagevermögens** in das Inventar erfolgt durch die sogenannte Buch- und Beleginventur. Die buchhalterischen Aufzeichnungen (z. B. Konten und Karteien) bieten Auskünfte über den Wert des Vermögens, der z. B. im Fall von Grundstücken durch Belege wie Kaufverträge nachgewiesen wird.
- Die wertmäßige Erfassung des **abnutzbaren Anlagevermögens** (Gebäude, Maschinen, Fuhrpark etc.) in das Inventar erfolgt über die Führung einer sogenannten Anlagenbuchhaltung. Hierbei handelt es sich um ein Bestandsverzeichnis, in dem die genaue Bezeichnung des Anlagegutes, das Anschaffungsdatum, der Anschaffungswert, die Nutzungsdauer und die jährliche Abschreibung sowie gegebenenfalls das Ausscheidungsdatum vermerkt sind.
- Die Erfassung des **Vorratsvermögens** (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren, unfertige und fertige Erzeugnisse etc.) ist jährlich mindestens einmal durch eine körperliche Bestandsaufnahme (Inventur) vorzunehmen.
- Die Aufnahme der Werte der **Forderungen und Verbindlichkeiten** in das Inventar erfolgt wieder über die sogenannte Buch- und Beleginventur, was bedeutet, dass die Buchhaltung die entsprechenden Werte vorgibt, die dann durch entsprechende Belege nachgewiesen werden können. So werden für Kunden und Lieferanten häufig Saldenbestätigungen eingeholt, und die Guthaben und Verbindlichkeiten bei Kreditinstituten werden durch Nachweise, wie z. B. die entsprechenden Darlehens- und Kontoauszüge der Institute, belegt.

- Der **Bar- oder Kassenbestand** wird gesondert aufgenommen und anhand des täglich zu führenden Kassenberichts überprüft und belegt.

Die **Schulden** (Verbindlichkeiten) werden nach dem **Kriterium der Fälligkeit** unterteilt in

- langfristige Schulden (z. B. grundpfandrechtlich gesicherte Darlehen, ausgegebene Schuldverschreibungen),
- kurzfristige Verbindlichkeiten (z. B. Lieferantenverbindlichkeiten, Kontokorrentschulden).

Der Unterschiedsbetrag zwischen der Summe des Vermögens und der Summe der Schulden ist das Reinvermögen (Eigenkapital).

2.2 Die handelsrechtliche Bilanz

2.2.1 Grundlagen der Aufstellung einer handelsrechtlichen Bilanz

Auf der Grundlage des zum Bilanzstichtag (i. d. R. ist damit der 31. Dezember eines Jahres gemeint, es sind aber auch abweichende Bilanzstichtage möglich – z. B. 30. Juni) erstellten Inventars wird die Bilanz aufgestellt. Dazu werden einzelne Positionen des Inventars zu Gruppen zusammengefasst, deren Gesamtwert in die Bilanz übernommen wird. Die Mengenangaben des Inventars bleiben unberücksichtigt. Das **grundsätzliche Ziel der Bilanz** liegt darin, aussagefähige Informationen über die Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens in übersichtlicher und vergleichbarer Form bereitzustellen. Sie ist folglich eine Zusammenfassung des oft sehr umfangreichen und unübersichtlichen Inventars, also dessen Kurzfassung in der Form eines Kontos.

Der **charakteristische Aufbau einer Bilanz** kann wie folgt dargestellt werden:

Die BILANZ	
besteht aus	
Aktiva	Passiva
umfasst	
das Vermögen	das Eigen- und Fremdkapital (Schulden)
und bietet Informationen über die	
Mittelverwendung (Investition)	Mittelherkunft (Finanzierung)
Wofür wird das Kapital verwendet?	Woher kommt das Kapital?

Tabelle 4: Charakteristischer Aufbau einer Bilanz.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Grundsätzlich gilt, dass sich die **Bilanz immer im Gleichgewicht** befinden muss. Der Begriff selbst stammt aus dem Lateinischen und bedeutet Waage/Gleichgewichtszustand. Die Summe der Positionen auf der Aktivseite muss immer gleich dem Wert auf der Passivseite sein. In der Realität entspricht der Gesamtwert aller Vermögensgegenstände in den meisten Fällen nicht der Summe der Werte der Schuldenpositionen oder des Fremdkapitals auf der Passivseite der Bilanz.

In diesen Fällen gleicht das **Eigenkapital die Differenz zwischen Aktiv- und Passivseite** aus. Ist der Wert der Vermögensgegenstände größer als der Wert der Schuldenpositionen, gleicht das positive Eigenkapital in Höhe der Differenz, und zwar als Ausweis auf der Passivseite, die Bilanz aus. Im umgekehrten Fall, wenn also das Vermögen niedriger ist als die Schulden des Unternehmens, wird

die Differenz auf der Aktivseite als „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“, also als negatives Eigenkapital, ausgewiesen. Der Ausweis positiven bzw. negativen Eigenkapitals gewährleistet immer, dass sich die Bilanz im Gleichgewicht befindet. Die Summierung der Positionen auf der jeweiligen Seite muss folglich stets identisch sein. Der so ermittelte aufsummierte Wert wird als **Bilanzsumme** bezeichnet.²¹

Bei der Erstellung einer Bilanz werden die einzelnen Werte aus dem vorab erstellten Inventar summiert und in Kontenform dargestellt. Dieser Vorgang erfolgt zu einem ganz bestimmten Stichtag, dem sogenannten Bilanzstichtag. Nun möchte man den **Erfolg des Unternehmens** berechnen, der sich nur für einen ganz bestimmten Zeitraum berechnen lässt. Dies erfolgt in der im nachfolgenden Kapitel erläuterten **Gewinn- und Verlustrechnung**. Es kann jedoch bereits an dieser Stelle festgehalten werden, dass ein ermittelter Jahresüberschuss, also ein positiver Jahreserfolg, das Eigenkapital auf der Passivseite der Bilanz erhöht. Im Umkehrfall wird das Eigenkapital bei einem negativen Jahreserfolg, also im Falle eines Jahresfehlbetrags, gemindert. Das Ergebnis eines Geschäftsjahres wird also auch durch den **Vergleich des Eigenkapitals am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres** ersichtlich.

Wichtig ist an dieser Stelle anzumerken, dass sich bei Personenunternehmen die Privateinlagen und Privatentnahmen und bei Kapitalgesellschaften die Kapitalerhöhungen und die Kapitalherabsetzungen ebenfalls auf die Höhe des Eigenkapitals auswirken.²² Bei der Ermittlung des Jahresergebnisses eines Unternehmens anhand des Vergleichs des Eigenkapitals zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres sind diese Größen zwingend mit zu berücksichtigen. Folgendes Berechnungsschema bietet sich bei der **Erfolgsermittlung durch Eigenkapitalvergleich** an:²³

$$\begin{array}{rcl}
 & \text{Eigenkapital zum Ende des Geschäftsjahres} & \\
 /. & \text{Eigenkapital zu Beginn des Geschäftsjahres} & \\
 = & \text{Erhöhung oder Verminderung des Eigenkapitals} & \\
 + & \text{Privatentnahmen/Kapitalherabsetzungen} & \\
 /. & \text{Privateinlagen/Kapitalerhöhungen} & \\
 = & \text{Gewinn oder Verlust des Geschäftsjahres} &
 \end{array}$$

2.2.2 Form und Gliederungsvorschriften der handelsrechtlichen Bilanz

Das Inventar als Ergebnis der Inventur (Bestandsaufnahme) und die Auswirkungen der permanenten Buchführung bilden die Grundlage zur Erstellung einer Bilanz. Das HGB schreibt in § 242 HGB – also im ersten Abschnitt des Dritten Buches – für die Aufstellung der Bilanz vor, dass diese „zu Beginn [des] Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Jahres ... das Verhältnis [des] Vermögens und [der] Schulden darstellen“ muss.

Die genaue **Form bzw. der Inhalt der Bilanz** sind in §§ 246 ff. und 264 ff. HGB näher geregelt. Im allgemeinen Teil sind dabei folgende Vorgaben zu finden:

- „Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“ (§ 246 Abs. 1 HGB)

²¹ Vgl. statt vieler *Thommen, et al.* (2017), S. 210–211.

²² Mit anderen Worten: Man muss Veränderungen des Eigenkapitals aus der Geschäftstätigkeit des Unternehmens von Mittelzuführungen bzw. dem Mittelabzug durch Gesellschafter trennen.

²³ Vgl. *Deitermann, et al.* (2016), S. 18–19.

- „In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.“ (§ 247 Abs. 1 HGB)

Obwohl die in § 247 Abs. 1 HGB bezeichneten **Hauptgruppen der Bilanz** in den ersten Kapiteln dieses Studienbriefs bereits erläutert worden sind, sollen sie an dieser Stelle nochmals zusammenfassend charakterisiert werden:

- **Anlagevermögen:** Gemäß § 247 Abs. 2 HGB handelt es sich beim Anlagevermögen um alle Vermögensteile, die dazu „bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“. Der Charakter ergibt sich daher nicht durch die Sache selbst, sondern aus dem Zweck des Erwerbs. Die Gegenstände sind zur Nutzung und nicht zur Verarbeitung oder zum Verkauf bestimmt.
- **Umlaufvermögen:** Es existiert keine Legaldefinition dieses Begriffs. Analog zur Definition des Anlagevermögens lassen sich unter dem Umlaufvermögen aber alle Vermögensteile zusammenfassen, die kein Anlagevermögen darstellen und somit zum Verkauf oder Verbrauch bestimmt sind.
- **Eigenkapital:** Die Eigenkapitalpositionen beinhalten den Kapitalbetrag, den die Eigentümer einer Unternehmung bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung dem Unternehmen zugeführt bzw. im Unternehmen belassen haben (Verzicht auf Gewinnausschüttungen).
- **Schulden:** Die Schulden setzen sich zusammen aus Verbindlichkeiten (= zusätzlich aufgenommene Kapitalteile mit fester Rückzahlungsverpflichtung) und Rückstellungen (= rechtliche und/oder wirtschaftliche Verpflichtungen, deren Existenz, Höhe und/oder Fälligkeitszeitpunkt bei Bilanzerstellung noch ungewiss sind).
- **Rechnungsabgrenzungsposten** sind Instrumente zur zeitlichen Abgrenzung: Sie dienen der periodengerechten Gewinnermittlung, indem sie die Aufwendungen und Erträge unabhängig von ihrem Zahlungszeitpunkt der Periode zuordnen, in der sie wirtschaftlich verursacht wurden. Es werden diejenigen Zahlungen des Geschäftsjahres ausgewiesen, die Bestandteile des wirtschaftlichen Ergebnisses einer Folgeperiode sind. Gemäß § 250 Abs. 1 und 2 HGB stellen aktive Rechnungsabgrenzungsposten Ausgaben vor dem Abschlussstichtag und Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar, während passive Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag und Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag sind.

Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften existiert über diese Mindestanforderungen hinaus kein gesetzlich vorgeschriebenes **Gliederungsschema**. Anders sieht dies für Kapitalgesellschaften aus. Diese unterliegen in Abhängigkeit von § 267 HGB bestimmten Mindestanforderungen für die Gliederung. Das (Mindest-)Gliederungsschema einer Bilanz hat dabei die folgende Struktur:

Bilanz	
Aktivseite	Passivseite
A. Anlagevermögen I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen	A. Eigenkapital I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
B. Umlaufvermögen I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
D. Aktive latente Steuern	D. Rechnungsabgrenzungsposten
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	E. Passive latente Steuern

Tabelle 5: Verkürztes Gliederungsschema einer Bilanz, anzuwenden von kleinen Kapitalgesellschaften.
(Quelle: Eigene Darstellung)

2.3 Gewinn- und Verlustrechnung

2.3.1 Grundlagen der Gewinn- und Verlustrechnung

Unabdingbarer Bestandteil des Jahresabschlusses ist eine Aufstellung über den Erfolg des Geschäftsjahres. Dies geschieht in Form der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV-Rechnung), die einen Überblick über den Umfang und die Struktur der Aufwendungen und Erträge im abgelaufenen Geschäftsjahr gibt und so über Art, Höhe und Quellen der Erfolgskomponenten Aufwand und Ertrag das **Zustandekommen des Jahresergebnisses** erklärt. In § 242 Absatz 2 HGB wird die Pflicht zur Aufstellung der GuV-Rechnung gesetzlich begründet: „[Der Kaufmann] hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.“

Der Erfolg eines Unternehmens lässt sich nur für einen **bestimmten Zeitraum** ermitteln. Dies erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) in Form einer periodischen Erfolgsrechnung, in der der Periodenerfolg eines Geschäftsjahres als **Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen** ermittelt wird. In Abgrenzung zur Bilanz, die zum Bilanzstichtag eine übersichtliche Beurteilung der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens ermöglicht, liegt die vorwiegende Zielsetzung der GuV darin, Informationen über das **Zustandekommen des Erfolgs** im abgelaufenen Geschäftsjahr zu geben.²⁴ Mithilfe der GuV kann detailliert Rechenschaft über die unternehmerische Tätigkeit gegeben werden. Fragen zur Rentabilität des Kapitaleinsatzes und zur Wirtschaftlichkeit des betrieblichen Leistungsprozesses können beantwortet werden.

²⁴ Vgl. *Littkemann, Holtrup & Schulte* (2010), S. 19. Im Steuerrecht spricht man bei diesem Vorgehen von einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG).

Der Erfolg eines Unternehmens kann folglich auf zwei Wegen ermittelt werden:

1. durch Vergleich des Eigenkapitals am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres, d. h. über die stichtagsbezogene **Bilanz (Zeitpunktrechnung)**²⁵,
2. durch Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres, d. h. über die zeitraumbezogene **GuV (Zeitraumrechnung)**.

Während die Bilanz eine **zeitpunktbezogene Bestandsgrößenrechnung** darstellt, die den Periodenerfolg durch Vergleich des Reinvermögens (Eigenkapitals) am Ende der Rechnungsperiode mit dem Reinvermögen zu Beginn dieser Periode (unter Korrektur von Entnahmen und Einlagen) ermittelt, ist die GuV eine **zeitraumbezogene Stromgrößenrechnung**, in ihr ergibt sich der Periodenerfolg als Saldo der Erträge und Aufwendungen der Rechnungsperiode. Bilanz und GuV sind über das System der doppelten Buchführung miteinander verbunden. In diesem Zusammenhang wird die enge Verbindung zwischen Bilanz und GuV deutlich. Gemäß dem System der **doppelten Buchführung** hat jeder Geschäftsvorfall, der sich auf Ertrag und Aufwand bezieht, Auswirkungen auf die Bilanz und gleichzeitig auf die GuV. Dementsprechend wird sowohl in der Bilanz als auch in der GuV ein (identischer) Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag ausgewiesen.²⁶

Dieser Zusammenhang wird in der nachfolgenden Tabelle verdeutlicht.

Erfolgsermittlung über	
Bilanz	GuV
als	
Zeitpunktrechnung	Zeitraumrechnung
durch	
Eigenkapitalvergleich	Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen
mit identischem Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag	

Tabelle 6: Wege der Erfolgsermittlung im Vergleich.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Bei dieser Aufstellung der Aufwendungen und Erträge kommt es nicht auf den Eingang bzw. Abgang der Zahlungen an. Die entsprechenden Korrekturen beim Auseinanderklaffen von Erfolgswirkung und Liquiditätswirkung erfolgen durch die zeitliche Abgrenzung.

2.3.2 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Die **Gliederung** der Gewinn- und Verlustrechnung ist **nur für Kapitalgesellschaften explizit vorgeschrieben** (§§ 275 ff. HGB). Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften gilt lediglich, dass die GuV-Rechnung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen muss. Es ist jedoch gängige Praxis, dass die für Kapitalgesellschaften verpflichtende Gliederungsvorschrift des § 275 HGB bei Nicht-Kapitalgesellschaften auf freiwilliger Basis Anwendung findet. Die meisten Unternehmen wenden jedoch die für Kapitalgesellschaften vorgegebene Gliederungsstruktur an. Für Kapitalgesellschaften ist die GuV in Staffelform aufzustellen,²⁷ eine Darstellung in Kontoform ist ihnen untersagt. Die Staffelform ist dadurch gekennzeichnet, dass die einzelnen Positionen der

²⁵ Durch den Vergleich des Eigenkapitals am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres begrenzen die beiden stichtagsbezogenen Bilanzen (Eröffnungsbilanz/Schlussbilanz) den Zeitraum „Geschäftsjahr“, der zur Ermittlung des Erfolgs zwingend erforderlich ist.

²⁶ Vgl. Baetge, Kirsch & Thiele (2017), S. 594.

²⁷ Vgl. Bitz, et al. (2014), S. 310.

Erträge und Aufwendungen in einer gesetzlich vorgeschriebenen Reihenfolge untereinander aufzulisten sind, wobei bestimmte Zwischensummen gebildet werden. Bei der Aufstellung der GuV hat man die Wahl zwischen

- dem Gesamtkostenverfahren gem. § 275 Abs. 2 HGB,
- dem Umsatzkostenverfahren, das in § 275 Abs. 3 HGB geregelt ist.

Beide Verfahren führen im Ergebnis zu einem gleich hohen Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag. Sie unterscheiden sich lediglich in ihren Bezugsgrößen. Die beiden Verfahren unterscheiden sich

- hinsichtlich der Aufspaltung und Darstellung der Aufwendungen im betrieblichen Bereich,
- hinsichtlich der Rechen- und Ausweistechiken bei Auseinanderfallen der produzierten und der umgesetzten Leistungsmenge. (Um den Betriebserfolg einer bestimmten Periode ermitteln zu können, sind vergleichbare Größen einander gegenüberzustellen. Erträge und Aufwendungen müssen sich demnach auf dasselbe Mengengerüst beziehen.)

Im **Gesamtkostenverfahren** (= Produktionserfolgsrechnung) nach § 275 Abs. 2 HGB werden die betrieblichen Aufwendungen **nach Aufwandsarten** (Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen und sonstiger betrieblicher Aufwand) gegliedert. Es wird also danach unterschieden, welche Produktionsfaktoren die Aufwendungen verursacht haben. Auf der Aufwandseite werden die gesamten Periodenaufwendungen erfasst. Fallen im Abschlussjahr die produzierte und die abgesetzte Leistungsmenge auseinander, so werden die Erträge mittels der Korrekturposten „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ und „andere aktivierte Eigenleistungen“ (siehe Positionen 2 und 3 gem. § 275 Abs. 2 HGB) an das Mengengerüst der produktionsbezogenen Aufwendungen angepasst.

Die Aufwendungen werden im **Umsatzkostenverfahren** (= Absatzerfolgsrechnung), dessen Positionen in § 275 Abs. 3 HGB aufgeführt werden, im Betriebsbereich **nach Funktionsbereichen** (Herstellungskosten in sachlicher Abgrenzung sowie Vertriebskosten, allgemeinen Verwaltungskosten und sonstigen betrieblichen Aufwendungen in zeitlicher Abgrenzung) getrennt ausgewiesen. Im Anhang sind gemäß § 285 Nr. 8 HGB ergänzend die Personal- und Materialaufwendungen, entsprechend dem Vorgehen im Gesamtkostenverfahren, anzugeben. Die Aufwendungen werden durch die Position 2 „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ gemäß § 275 Abs. 3 HGB an das Mengengerüst des Absatzes angepasst.

Unabhängig von der Wahl des Ausweisverfahrens ergibt sich allerdings in der GuV-Rechnung ein **identisches Jahresergebnis**, da die im Gesamtkostenverfahren im Vergleich zum Umsatzkostenverfahren zusätzlich erfassten Aufwendungen durch entsprechende Ertragserfassungen genau kompensiert werden.

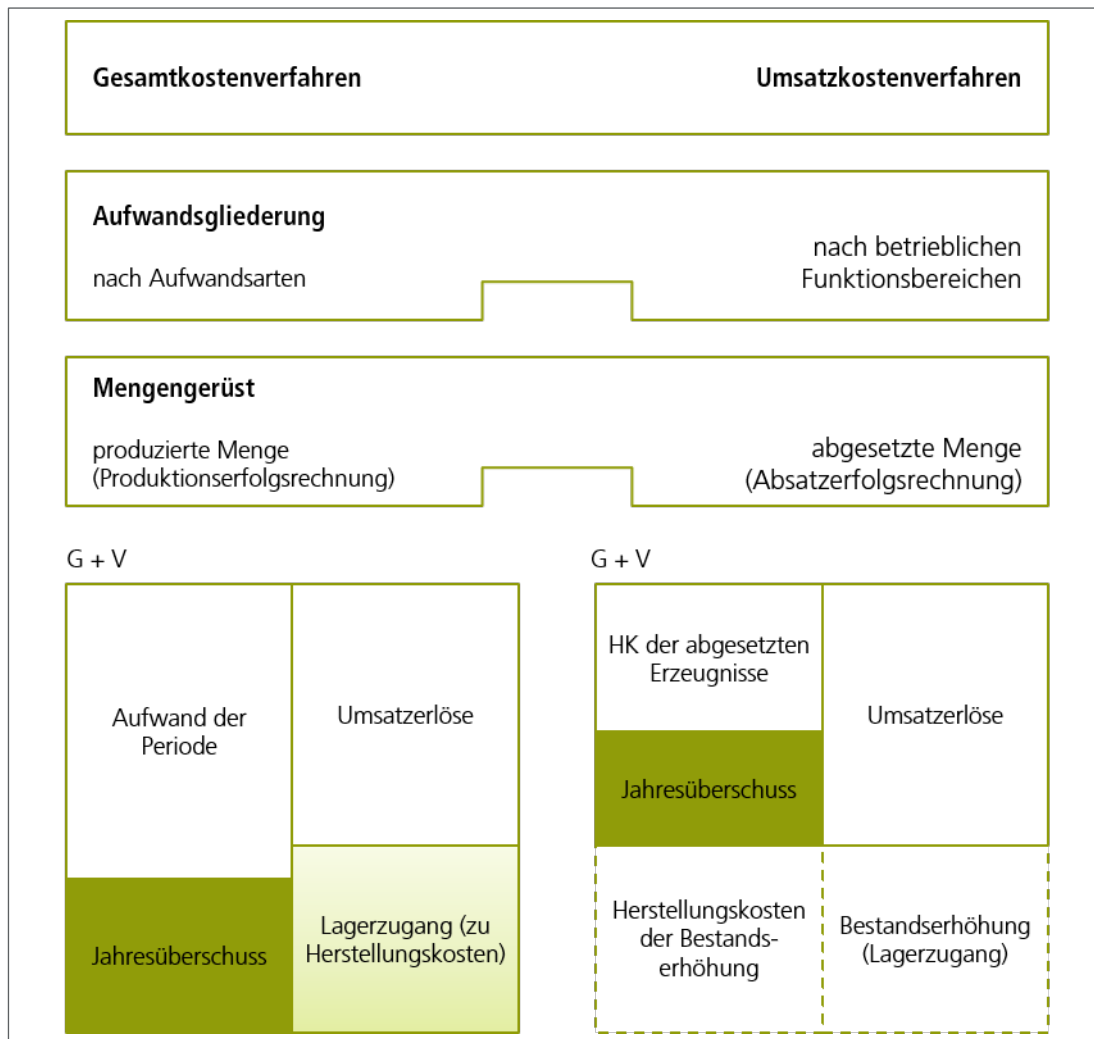


Abbildung 1: Vergleichende Betrachtung von Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Ausschlaggebend für die Wahl des Ausweisverfahrens können Fragen der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit im nationalen und internationalen Kontext und der betrieblichen Informationspolitik allgemein sein. In vielen Fällen wird das Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung auch durch das Fertigungs- bzw. Leistungserstellungsverfahren des bilanzierenden Unternehmens determiniert. Hinsichtlich formaler Gliederungsfragen gelten ansonsten die gleichen Grundsätze wie in der Bilanz. Fasst man die Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung nach sachlichen Kriterien zusammen, ergibt sich die folgende Grobstruktur:

		Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB)	Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB)
	Betriebsergebnis	Pos. 1-8	Pos. 1-7
+	Finanzergebnis	Pos. 9-13	Pos. 8-12
=	Jahresergebnis vor Steuern		
/.	Steuern	Pos. 14-16	Pos. 13-15
=	Jahresüberschuss/-fehlbetrag	Pos. 17	Pos. 16

Tabelle 7: Vergleich der GuV-Struktur nach dem Gesamtkosten- und dem Umsatzkostenverfahren.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Das **Betriebsergebnis** enthält alle Aufwendungen und Erträge, die im betrieblichen Hauptzweckbereich angefallen sind und vor diesem Hintergrund als auf die Zukunft übertragbar angesehen werden können. Insbesondere die Positionen der „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ und der „sonstigen betrieblichen Erträge“ sind allerdings im Rahmen der Jahresabschlussanalyse einer detaillierteren Untersuchung zu unterziehen, bevor auf Basis der vorliegenden Aufwands- und Ertragsinformationen eine Prognose der künftigen Erfolgsentwicklung des Unternehmens vorgenommen wird. Vor dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) 2015 mussten für bestimmte Sachverhalte außerordentliche Aufwendungen und außerordentliche Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung gezeigt werden. Dies betraf:

- (I) **Enteignungen,**
- (II) **Bucherfolge aus wesentlichen Anlageverkäufen,**
(im Rahmen von Betriebsstilllegungen oder durch den Verkauf von Beteiligungen),
- (III) **Aufwendungen aus Sozialplänen.**

Im Bereich der internationalen Rechnungslegung wurde diese Möglichkeit aufgrund eines bestehenden Missbrauchspotenzials seit längerer Zeit kritisch gesehen bzw. ganz abgeschafft. Das Anreizproblem ergibt sich dadurch, dass die genannten Sondereffekte aus der Sicht des Bilanzadressaten einmaligen Charakter haben. Tatsächlich kann das berichtserstattende Unternehmen aber beliebige Restrukturierungen mit Sozialplänen mehrere Jahre in Folge durchführen. Aufgrund einer europäischen Richtlinie hat der deutsche Gesetzgeber mit dem BilRUG reagiert. Aktuell sind außerordentliche Aufwendungen und Erträge verboten.

Im Hinblick auf die zu treffenden Gliederungsentscheidungen und später vorzunehmenden Analysen von Positionen der GuV-Rechnung werden im Folgenden **ausgewählte Positionen** konkreter charakterisiert.

■ **Umsatzerlöse**

Erfasst werden Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern.²⁸

■ **Sonstige betriebliche Erträge und sonstige betriebliche Aufwendungen**

Die Sammelpositionen der sonstigen betrieblichen Erträge und Aufwendungen umfassen alle Erfolgsbeiträge, die außerhalb der anderen Positionen der GuV-Rechnung erwirtschaftet werden. Hierzu gehören beispielsweise regelmäßig:

- Erträge aus Verkäufen von Gegenständen des Anlagevermögens und Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens,
- Buchgewinne aus Verkäufen von Wertpapieren des Umlaufvermögens,
- bestimmte Rückstellungszuführungen und Erträge aus der Auflösung nicht in Anspruch genomener Rückstellungen,
- Rückvergütungen und Gutschriften für frühere Geschäftsjahre,
- Zahlungseingänge auf bereits als uneinbringlich ausgebuchte Forderungen.

In dieser Position tauchen damit zahlreiche Erfolgskomponenten auf, die aus Liquidations- und Bewertungsvorgängen resultieren und deren Einordnung im Rahmen der Erfolgsspalting schwierig ist. Sie können einerseits dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden, andererseits erwecken die Tatbestände den Eindruck, selten und in ungewöhnlicher Höhe anzufallen – Anlass genug, sie außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einzuordnen und als neutral (außergewöhnlich bzw. periodenfremd) anzusehen.

²⁸ Vgl. § 277 Abs. 1 HGB.

Steuern von Einkommen und Ertrag

Unter dieser Position erfolgt ein gesonderter Ausweis der ergebnisabhängigen Steuern (Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer) auf der Grundlage des Ergebnisses nach Gewinnverwendungsbeschluss, ersatzweise auf Basis eines Gewinnverwendungsvorschlags. Innerhalb dieser Position werden ergänzend Einstellungs- und Auflösungsbeträge aus den Steuerabgrenzungsposten (aktive und passive latente Steuern) erfasst.

Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen (Position aus dem Gesamtkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 HGB)

Als Bestandsänderungen werden neben mengenmäßigen Veränderungen auch angefallene Wertänderungen erfasst, sofern es sich um übliche Abschreibungen auf Lagerbestände handelt. Ihre Höhe ergibt sich aus der Differenz der Bilanzansätze der zu Herstellungskosten bewerteten fertigen und unfertigen Erzeugnisse zu Beginn und am Ende der Abrechnungsperiode.

Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (Position aus dem Umsatzkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 3 HGB)

Für die Aussagefähigkeit einer Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren ist die Abgrenzung der Position „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ von elementarer Bedeutung. Sie enthält die gesamten auf die Absatzleistung entfallenden Herstellungsaufwendungen des laufenden Geschäftsjahres und die in früheren Perioden im Rahmen der Vorratsbewertung erfassten Leistungen, soweit diese in das abgesetzte Leistungsprogramm eingehen.

In Abhängigkeit von der gewählten Postenabgrenzung ergibt sich auch der Umfang der sonstigen betrieblichen Aufwendungen im Umsatzkostenverfahren. So sind im Fall von Lagerbestandserhöhungen unter Umständen nicht aktivierte Bestandteile der Herstellungskosten als sonstige betriebliche Aufwendungen auszuweisen.

Aktiengesellschaften sind gemäß § 158 Abs. 1 AktG verpflichtet, ihre **Gewinn- und Verlustrechnung um eine Gewinnverwendungsrechnung zu ergänzen**, innerhalb derer die Größe „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ aus dem aktuellen Jahresergebnis entwickelt wird.

Dabei sind folgende Positionen explizit zu ergänzen:

- Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
- Entnahmen aus der Kapitalrücklage
- Entnahmen aus Gewinnrücklagen
 - aus der gesetzlichen Rücklage
 - aus der Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
 - aus satzungsmäßigen Rücklagen
 - aus anderen Gewinnrücklagen
- Einstellungen in Gewinnrücklagen
 - in die gesetzliche Rücklage
 - in die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
 - in satzungsmäßige Rücklagen
 - in andere Gewinnrücklagen
- Bilanzgewinn/Bilanzverlust

2.4 Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung

Der Umfang der Rechnungslegung variiert in Abhängigkeit von der Rechtsform. Das zeigt sich nicht nur bei Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung, sondern auch bei **erweiterten Dokumentationspflichten für Kapitalgesellschaften und Konzerne**. So schreibt § 297 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtend vor, dass ein **Konzernabschluss eine Kapitalflussrechnung beinhalten muss**. Vorschriften zu ihrer Ausgestaltung finden sich im HGB jedoch nicht. Im Hinblick auf das DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) hat der Gesetzgeber auf materielle Regelungen zur Ausgestaltung bewusst verzichtet. Konzernmutterunternehmen sollten sich daher an DRS 21 (Deutscher Rechnungslegungs Standard, Kapitalflussrechnung) orientieren, der im Jahr 2014 in Kraft getreten ist.²⁹ Gerade die Entwicklung der letzten Jahre hin zu einem international einheitlichen Recht der Rechnungslegung zeigt sich an diesem Standard eindrucksvoll: DRS 21 verzichtet auf eine Regelung in traditionell deutscher Sichtweise und nähert sich den internationalen Gepflogenheiten an.

Die **Kapitalflussrechnung** erfasst die Zu- und Abflüsse an Finanzmitteln in einer Periode. Sie ist somit – wie die Gewinn- und Verlustrechnung – stromgrößenorientiert, allerdings bildet sie nicht den Erfolg ab, sondern die Liquidität. Anders ausgedrückt: Während die GuV-Rechnung ein Unterkonto der Bilanzposition „Eigenkapital“ darstellt, handelt es sich bei der Kapitalflussrechnung um ein Unterkonto der Bilanzposition „flüssige Mittel“. ³⁰ Die Kapitalflussrechnung zeigt als Saldo einen (Netto-)Zufluss oder einen (Netto-)Abfluss an Finanzmitteln; ihr Saldo spiegelt somit die **Veränderung der Bilanzposition „flüssige Mittel“** wider. Zahlungsmittel sind dabei **nur liquide Mittel ersten Grades**, also tatsächlich vorhandene Liquidität in barer oder unbarer Form. Üblicherweise werden Kapitalflussrechnungen nach dem sogenannten **Aktivitätsformat** aufgebaut, d. h. die Zahlungsmittelbewegungen werden den betrieblichen Funktionsbereichen

- operative (bzw. laufende) Geschäftstätigkeit,
- Investitionstätigkeit,
- Finanzierungstätigkeit

zugeordnet.³¹ Zur operativen Geschäftstätigkeit zählen alle Zahlungsmittelveränderungen aufgrund von Herstellung und Lieferung von Gütern bzw. Dienstleistungen. Der Investitionstätigkeit werden alle Zahlungsströme zum Erwerb und zur Veräußerung von Anlagevermögen (Unternehmensressourcen) zugeordnet, der Finanzierungstätigkeit schließlich alle Zu- und Abflüsse, die aus Transaktionen mit den Kapitalgebern resultieren.

Nach § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB kann der Konzernabschluss um eine **Segmentberichterstattung** erweitert werden. Damit ist es den **Unternehmen freigestellt**, ob sie eine solche aufstellen oder darauf verzichten. Für die Segmentberichterstattung sind im HGB keine Ausweissvorschriften kodifiziert. Wird sie (auf freiwilliger Basis) aufgestellt, **empfiehlt das DRSC die Beachtung des Standards DRS 3 (Segmentberichterstattung)**.

Die Segmentberichterstattung dient der Entschlüsselung von Daten in einem Konzern. Dabei werden gewissermaßen Teilabschlüsse für wichtige Konzernbereiche erstellt. Die Zahlen und Informationen aus der Segmentberichterstattung dienen somit **zur Beurteilung der einzelnen Konzernaktivitäten**. Als Segment wird dabei jeder isolierbare Bereich eines Unternehmens verstanden (Produktgruppe, Geschäftszweig, Profit Center, Region usw.).

²⁹ Vgl. Mackedanz, in *Bertram*, et al. (2017), § 297, Rz. 14.

³⁰ Grundsätzlich kann der zu erklärende Fonds im Rahmen der Vorgaben des DRS 21 frei gewählt werden. In der Praxis dürfte es oft auf die genannte Position „flüssige Mittel“ hinauslaufen.

³¹ Vgl. *Berkau* (2010), S. 259–289; *Wöhe, Döring & Brösel* (2016), S. 747–749.

Die wichtigsten Informationen einer Segmentberichterstattung sind

- die Erträge bzw. Umsatzerlöse je Segment,
- die Ergebnisse pro Segment,
- das Segmentvermögen und die Segmentschulden,
- Investitionen und Abschreibungen im Segment,
- der Kapitalfluss (Cashflow) im Segment,
- weitere wichtige Kennzahlen und -größen pro Segment.

2.5 Anhang und Lagebericht

Auch bei Anhang und Lagebericht variiert der Umfang der Rechnungslegung je nach Rechtsform. Für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften gilt § 242 Abs. 3 HGB: „Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.“ Für Kapitalgesellschaften gelten die weitergehenden Bestimmungen in § 264 Abs. 1 HGB: „Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluss (§ 242) um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen.“

Als **zentrale Inhalte des Anhangs** können grundsätzlich genannt werden:

- allgemeine Angaben, Erläuterungen und Begründungen zu Darstellungsformen der Bilanz und GuV-Rechnung;
- Angaben im Hinblick auf die Generalnorm des Jahresabschlusses;
- Methodenerläuterungen und Beschreibung der Bewertungsmaßnahmen;
- Erläuterungen zu einzelnen Posten der Bilanz und der GuV-Rechnung,
- sonstige Angaben.

Ein gesetzlich vorgegebenes **Gliederungsschema** für den Anhang **existiert nicht**. Bezug nehmend auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollten aber folgende **Mindestanforderungen** beachtet werden:

- sach- und zweckbezogener Aufbau;
- logische Grundstruktur;
- Übersichtlichkeit der Darstellung;
- Änderung der Gliederung nur aus wichtigen Gründen.

Diese Forderungen dienen im Interesse des Jahresabschluss-Adressaten der Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse und erleichtern auf diese Weise den Zeitvergleich im Rahmen der Jahresabschlussanalyse. Die §§ 284 und 285 HGB enthalten einen Überblick über die im Anhang zu machenden Angaben, soweit sie nicht bereits Gegenstand vorangegangener oder rechtsformabhängiger Regelungen waren bzw. sind.

Der **Lagebericht** (§ 289 HGB) ist eigentlich nicht Bestandteil des Jahresabschlusses, wird aber von Kapitalgesellschaften mit ihm gemeinsam aufgestellt und veröffentlicht. Er unterstützt mit seinen Angaben die **Gesamtbeurteilung der gegenwärtigen und zukünftigen wirtschaftlichen Situation** des Unternehmens und seiner Marktstellung und übernimmt damit eine zusätzliche Informationsfunktion.



Übungsaufgaben zu Kapitel 2

- 010** Erläutern Sie den Unterschied zwischen Inventur und Inventar.
- 011** Skizzieren Sie grob die Gliederung eines Inventars und geben Sie einige Beispiele für die einzelnen Positionen.
- 012** Benennen und erläutern Sie die drei Inventurverfahren beim Vorratsvermögen.
- 013** Worin liegt die grundsätzliche Zielsetzung der Bilanz im Gegensatz zum Inventar?
- 014** Skizzieren und erläutern Sie den charakteristischen Aufbau einer Bilanz.
- 015** Nach welchem Kriterium werden Vermögensgegenstände dem Anlagevermögen zugeordnet?
- 016** Welche Funktion hat das Eigenkapital in der Bilanz?
- 017** Nach welchem Schema wird die Erfolgsermittlung durch Eigenkapitalvergleich durchgeführt?
- 018** Worin liegt die grundsätzliche Zielsetzung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)?
- 019** Die GuV kann nach zwei Verfahren aufgestellt werden. Benennen Sie diese Verfahren und nehmen Sie kurz Stellung zu den unterschiedlichen Bezugsgrößen.
- 020** Worin unterscheiden sich das Gesamtkosten- und das Umsatzkostenverfahren?
- 021** Wie setzen sich die „sonstigen betrieblichen Erträge“ zusammen?
- 022** Wozu dient eine Kapitalflussrechnung?
- 023** Wie ist eine Kapitalflussrechnung üblicherweise gegliedert?



3 Die Technik der doppelten Buchführung

Lernziele

Nachdem Sie dieses Kapitel durchgearbeitet haben, können Sie

- ✓ die Aufgabe eines Kontenrahmens erläutern;
- ✓ die Begriffe Kontenrahmen und Kontenplan voneinander unterscheiden;
- ✓ den Aufbau eines Buchungssatzes beschreiben sowie die verschiedenen Arten von Buchungssätzen nennen und erläutern;
- ✓ die Aufgabe und den Aufbau eines T-Kontos schildern;
- ✓ die Funktion von Eröffnungs- und Schlussbilanzkonten erklären;
- ✓ die charakteristischen Züge und verschiedenen Arten eines Bestandskontos beschreiben;
- ✓ die charakteristischen Züge eines Erfolgskontos darlegen sowie die verschiedenen Arten nennen und erläutern;
- ✓ die Problematik eines gemischten Kontos erkennen und beschreiben;
- ✓ die charakteristischen Züge des Eigenkapitalkontos schildern sowie die verschiedenen Unterkonten nennen und erläutern;
- ✓ den Prozess der Entstehung und Entwicklung der Werte in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß der Technik der doppelten Buchführung wiedergeben;
- ✓ die vier typischen Arten der Bilanzveränderungen erkennen und beschreiben.

3.1 Kontenrahmen und Kontenplan

In Kapitel zwei haben wir festgestellt, dass für die Bilanzierungspflichtigen die Notwendigkeit besteht, eine Bilanz zu zum jeweiligen Bilanzstichtag zu erstellen. Die Bilanzierungspflichtigen müssen in dieser Bilanz alle Auswirkungen, die durch die Geschäftsvorfälle eines Jahres entstanden sind und Auswirkungen auf Aktiva und/oder Passiva haben, aufnehmen. Theoretisch wäre es nun möglich, jeden Geschäftsvorfall (bitte denken Sie hier nochmals an Tabelle 1 zurück) direkt den entsprechenden Bilanzpositionen zuzuweisen. Ein solches Vorgehen, sprich die Führung einer unterjährigen Bilanz, wäre allerdings mit hohem Aufwand verbunden und unpraktikabel.³² Aus diesem Grund wird die Bilanz in ihre Vermögens- und Kapitalarten, d. h. in viele **Einzelrechnungen (Konten)**, zerlegt. Geschäftsvorfälle werden nunmehr unterjährig auf diesen Konten aufgezeichnet.³³

„Ein Konto ist eine zweiseitige Rechnung, die auf der einen Seite den Anfangsbestand und die Zugänge, auf der anderen Seite die Abgänge und den Endbestand enthält. Der Endbestand ergibt sich als Differenz (Saldo) zwischen der Summe aus Anfangsbestand und den Zugängen einerseits und den Abgängen andererseits.“³⁴

Die Erfassung erfolgt auf sogenannten **T-Konten**. Der einfache Aufbau eines T-Kontos ist vergleichbar mit dem Aufbau einer Bilanz. Die linke Seite des T-Kontos (im Fall der Bilanz die Aktivseite) wird „Soll“ bzw. „Sollseite“ genannt. Die rechte Seite (im Fall der Bilanz die Passivseite) wird als „Haben“ bzw. „Habenseite“ bezeichnet. Jedes T-Konto erhält die Bezeichnung (Kontonummer) aus dem Kontenplan des Unternehmens und sieht im Fall der Kasse z.B. wie folgt aus:

³² Vgl. Eisele & Knobloch (2014), S. 718.

³³ Vgl. Eisele & Knobloch (2014), S. 718

³⁴ Vgl. Eisele & Knobloch (2014), S. 718

SOLL	Kasse (1000)		HABEN
01.01. Anfangsbestand	1.000 EUR	03.01. Barbezahlung von Lieferanten	500 EUR
06.01. Bareinzahlung durch Kunde XY	300 EUR	20.01. Barbezahlung von Bürobedarf	50 EUR
		31.01. Saldo (Endbestand)	750 EUR
Summe:	1.300 EUR	Summe:	1.300 EUR

Tabelle 8: Grundsätzlicher Aufbau eines T-Kontos anhand des Beispiels „Kasse“. (Quelle: Eigene Darstellung)

Die linke Seite eines Kontos wird immer Sollseite, die rechte Seite immer Habenseite genannt. Dieser Grundsatz gilt immer. Der **Grundsatz der Klarheit** als einer der „oberen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung hat wesentlichen Einfluss auf die Buchführung und fordert eindeutige Bezeichnungen und eine klare und übersichtliche Gliederung der Positionen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung. Um diesem Grundsatz in der Buchhaltung gerecht zu werden, also alle Geschäftsvorfälle mit den entsprechenden Positionen in der Bilanz und GuV systematisch und einheitlich zu erfassen, ist seit dem Ende des 19. Jahrhunderts an **umfangreichen Kontenordnungen (Kontenrahmen)** gearbeitet worden.³⁵

Die **generelle Aufgabe eines Kontenrahmens** besteht darin, eine klare Bezeichnung und Gliederung der in der Buchführung zu erfassenden Positionen vorzugeben. Dies ermöglicht übersichtliche, aussagefähige, einheitliche und somit auch vergleichbare Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen. Die Kontenrahmen sind nach verschiedenen Kriterien gegliedert. Die Gliederung kann alphabetisch, numerisch oder auch alphanumerisch erfolgen. Aus EDV-technischen Gründen wird bei der Erfassung der Buchungsvorgänge heute überwiegend der **numerisch gegliederte Kontenrahmen** bevorzugt.³⁶ Jeder in der Bilanz und GuV vorkommenden Position wird im individuellen Kontenplan eines Unternehmens ein sogenanntes **Konto** zugeordnet.³⁷ Bei der numerischen Gliederung des Kontenplans wird jedem Konto neben der eigentlichen Bezeichnung der Position eine aus mehreren Zahlen bestehende Nummer zugewiesen. Dabei gibt jede Zahl in der Nummernabfolge eine Auskunft über die Art und die Stellung des Kontos innerhalb des Kontenplans an. Bei einer vierstelligen Kontonummer gibt die erste Stelle Auskunft über die Kontenklasse, die zweite Stelle über die Kontengruppe, die dritte Stelle über die Kontenart und die vierte Stelle über die Unterkontenart. In der Praxis werden diese Unterkonten häufig bei Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen verwendet. Die Unterkonten bieten die Möglichkeit, die Posten getrennt nach den einzelnen Kunden bzw. Lieferanten auf sogenannte Debitoren- und Kreditorenkonten zu buchen. Nach dem dekadischen Prinzip (numerische Gliederung) umfasst der Kontenrahmen

- Kontenklassen (z.B. Anlage- oder Umlaufvermögen, Aufwands- oder Ertragskonto etc.), welche untergliedert sind in
 - Kontengruppen (z.B. Forderungen oder Verbindlichkeiten), die wiederum untergliedert sind in
 - Kontenarten (z.B. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten oder gegenüber Lieferanten), die wiederum untergliedert sind in
 - Unterarten des Kontos (z.B. Verbindlichkeiten gegenüber Lieferant XY).³⁸

³⁵ Im Fall von Buchführungen, die mithilfe eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers erstellt werden, bedienen sich die Unternehmen des sogenannten DATEV-Kontenrahmens. Die darin enthaltenen Spezialkontenrahmen SKR 03 und SKR 04 zeichnen sich besonders dadurch aus, dass sie sich an den Vorschriften des HGB und Steuerrechts orientieren und bei Änderungen der Gesetze entsprechend schnell angepasst werden.

³⁶ Vgl. Eisele & Knobloch (2014), S. 718.

³⁷ Ein Kontenplan stellt den individuellen Auszug des vom Unternehmen gewählten Kontenrahmens dar. Alle in der Buchführung des Unternehmens benötigten Konten aus dem Kontenrahmen sind darin aufgeführt. Der Kontenplan eines Unternehmens ist immer einzigartig, orientiert sich allerdings an dem übergeordneten Kontenrahmen. Er ist folglich eine auf die Bedürfnisse des Unternehmens zugeschnittene Kurzfassung des Kontenrahmens.

³⁸ Vgl. Littkemann, Holtrup & Schulte (2010), S. 28.

Bilanz- Posten	Programm- verbindung Abschluss- zweck	0 Anlagevermögenskonten
Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	☐ HB ☐ HB ☐ HB ☐ HB ☐ HB ☐ HB	0143 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände 0144 EDV-Software 0145 Lizenzen und Franchiseverträge 0146 Konzessionen und gewerbliche Schutzrechte 0147 Rezepte, Verfahren, Prototypen 0148 Immaterielle Vermögensgegenstände in Entwicklung

Abbildung 2: Auszug aus dem DATEV-Kontenrahmens SKR 04.
(Quelle: Eigene Darstellung unter Bezug auf die DATEV eG)

Diese Ausführungen sollen durch das nachstehende Schaubild aus dem DATEV-Kontenrahmens SKR 04 verdeutlicht werden:

- Kontenklassen, hier: Anlagevermögen
 - Kontengruppen, hier: Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände die wiederum untergliedert sind in
 - Kontenarten, hier: fünf verschiedene Unterkontenarten 0144-0148, die dem Konto 0143 zugeordnet sind.

3.2 Buchungssatz und T-Konto

Jeder Geschäftsvorfall bewirkt eine Veränderung der Positionen in der Bilanz. Eine ordnungsmäßig geführte Buchhaltung stellt jeden Geschäftsvorfall so dar, dass dieser in seiner Entstehung und Abwicklung für einen dritten Sachverständigen nachvollziehbar ist.³⁹ Dies erfordert zunächst die Nachweisbarkeit durch einen entsprechenden **Beleg** in der Buchhaltung (Belegprinzip). Des Weiteren müssen die Geschäftsvorfälle bzw. die dazugehörigen Belege sachlich und zeitlich geordnet werden.

- Die **sachliche Ordnung** erfolgt über die Zuordnung der Sachkonten zu jedem Geschäftsvorfall und damit auch zu jedem Beleg.
- Die **zeitliche Ordnung** wird durch chronologische Sortierung der Belege und Erfassung der entsprechenden Geschäftsvorfälle gewährleistet.

Die zweckmäßige, kurze und eindeutige Darstellung (und Erfassung) eines Geschäftsvorfalles geschieht durch Aufstellung des sogenannten **Buchungssatzes**. Gemäß dem System der doppelten Buchführung bezieht sich jeder Geschäftsvorfall grundsätzlich auf mindestens zwei Konten, wobei immer mindestens ein Konto im Soll angesprochen wird (**Sollbuchung**) und mindestens ein Konto im Haben (**Habenbuchung**).⁴⁰ Bei der Formulierung des Buchungssatzes wird immer zuerst das Konto der Sollbuchung genannt und dann mit dem Wort „an“ mit dem Konto der

³⁹ Vgl. *Deitermann*, et al. (2016), S. 32.

⁴⁰ Mathematisch ist es auch möglich, negative Beträge in Buchungssätzen zu verwenden. Für das Erlernen der Buchungsmethodik soll hiervon jedoch abgesehen werden.

Habenbuchung verbunden. Der Betrag braucht nur einmal, am Ende des Buchungssatzes, genannt zu werden. Man spricht in diesem Zusammenhang von **einfachen Buchungssätzen**.

Ein Beispiel zur Veranschaulichung: Bei der Bank werden 500 EUR in bar abgehoben und bei der Kasse eingezahlt. Der entsprechende Buchungssatz lautet:⁴¹

Kasse	500 EUR	an	Bank	500 EUR
-------	---------	----	------	---------

Fälle, bei denen auf der Soll- und/oder Habenseite mehrere Konten angesprochen werden, bezeichnet man als **zusammengesetzte Buchungssätze**.⁴² Bei dieser Art der Buchungssätze ist ein besonderes Augenmerk darauf zu richten, dass die Summe der Sollbuchungen immer zwingend gleich der Summe der Habenbuchungen ist. Ein in dieser Hinsicht häufig in der Praxis vorkommender Geschäftsvorfall liegt vor, wenn die Erhebung der Umsatzsteuer erforderlich ist. Ein Beispiel dafür ist der Verkauf von Waren auf Ziel.⁴³ Durch ein Unternehmen wird Ware zu 100 EUR netto auf Ziel verkauft. Beim Verkauf fällt Umsatzsteuer i. H. v. 19% auf den Nettowarenwert an. Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Forderung aus L+L	119 EUR	an	Warenverkauf	100 EUR
			Umsatzsteuer	19 EUR

Insbesondere bei elektronischen Finanzbuchhaltungssystemen werden die Konten innerhalb des Buchungssatzes, wie bereits im vorhergehenden Kapitel beschrieben, durch einfache numerische Bezeichnungen, die im Kontenplan festgelegt sind, dargestellt. Anstelle des Verbindungswortes „an“ wird in diesen Fällen einfach ein (oder zwei) Schrägstrich(e) verwendet (**reduzierter Buchungssatz**). Ein solcher Buchungssatz würde lauten:

Forderung aus L+L	119 EUR	/	Warenverkauf	100 EUR
			Umsatzsteuer	19 EUR

Nachdem die Geschäftsvorfälle in der Form der entsprechenden Buchungssätze dargestellt und chronologisch aufgelistet worden sind, werden sie zusammengetragen. Hiernach sieht das Konto „Kasse“ beispielhaft wie folgt aus:

SOLL	Kasse		HABEN
01.01. Anfangsbestand	1.000 EUR	03.01. Barbezahlung von Lieferanten	500 EUR
06.01. Bareinzahlung durch Kunde XY	300 EUR	20.01. Barbezahlung von Bürobedarf	50 EUR
		31.01. Saldo (Endbestand)	750 EUR
Summe:	1.300 EUR	Summe:	1.300 EUR

Das in der obigen Tabelle dargestellte T-Konto weist beispielhaft die Geschäftsvorfälle im Monat Januar des Geschäftsjahres aus. Am Stichtag, in diesem Beispiel der 31. Januar, wird der Saldo zwischen Soll- und Habenseite gebildet, sodass das Konto ausgeglichen ist. Ist wie im Beispielfall die Summe auf der Sollseite größer als die Summe auf der Habenseite, erscheint der ausgleichende Saldo auf der Habenseite (**Sollsaldo**). Im umgekehrten Fall, d. h. wenn die Summe auf der Sollseite kleiner ist als die Summe auf der Habenseite, erscheint der ausgleichende Saldo auf der Sollseite (**Habensaldo**). Das System des T-Kontos wird grundsätzlich für alle Arten von Konten des

⁴¹ Hinweis: Der Buchungssatz soll hier zunächst nur beispielhaft genannt werden. Eine nähere inhaltliche Erläuterung folgt an späterer Stelle in diesem Studienbrief. Zu weiteren Beispielen vgl. z. B. *Bechtel & Brink* (2010), S. 26–27.

⁴² Vgl. *Littkemann, Holtrup & Schulte* (2010), S. 42.

⁴³ Die Abkürzung „L+L“ bedeutet Lieferungen und Leistungen.

Kontenplans angewandt. Die unterschiedlichen Arten von Konten werden im nächsten Unterkapitel näher erläutert.

3.3 Kontenarten und deren Abschluss

3.3.1 Eröffnungsbilanz- und Schlussbilanzkonto

Wie bereits zu Beginn von Kapitel drei angeführt, hat **jeder Geschäftsvorfall Auswirkungen auf die Bilanz**. Die Bilanz als sogenannte Stichtagsrechnung wird allerdings nur zu den zwei gesetzlich vorgeschriebenen Stichtagen, zu Beginn und zum Ende eines Geschäftsjahres, aufgestellt. Die Geschäftsvorfälle, die während des Zeitraums zwischen diesen zwei Stichtagen stattfinden, werden mithilfe von Buchungssätzen und deren Eintrag in die entsprechenden T-Konten buchhalterisch erfasst und zusammengetragen.

Zu Beginn eines Geschäftsjahres werden die einzelnen Positionen der aufgestellten **Eröffnungsbilanz** auf die entsprechenden Konten übertragen. Dabei ist für jede Bilanzposition ein eigenes Konto zu eröffnen. Die Beträge der Bilanzpositionen sind die Anfangsbestände der jeweiligen Konten. Das System der doppelten Buchführung erfordert grundsätzlich, d. h. auch für derartige Eröffnungsbuchungen, den Buchungssatz:

Soll	an	Haben
------	----	-------

Zur Einbuchung der Anfangsbestände ist folglich ein Gegenkonto erforderlich. Diese Aufgabe übernimmt das sogenannte **Eröffnungsbilanzkonto**.⁴⁴ Dieses ist lediglich ein Hilfskonto und dient ausschließlich dazu, die Werte der Eröffnungsbilanz buchhalterisch auf die einzelnen Konten zu übertragen.⁴⁵

Die Anfangsbestände der Positionen auf der Aktivseite der Bilanz stehen auf den entsprechenden Konten im Soll. Bei Positionen der Passivseite ist es umgekehrt. Deren Anfangsbestände stehen auf den jeweiligen Konten im Haben.

Für die Eröffnung der einzelnen Konten gelten demnach die **Buchungsregeln**:

alle Aktivkonten	an	Eröffnungsbilanzkonto
Eröffnungsbilanzkonto	an	alle Passivkonten

Folglich werden auf dem Eröffnungsbilanzkonto alle Werte aus der Eröffnungsbilanz in Form eines T-Kontos **spiegelbildlich** dargestellt. Alle Aktivposten der Eröffnungsbilanz werden auf dem Eröffnungsbilanzkonto auf der Habenseite gebucht, alle Passivposten auf der Sollseite.

Da sich die Eröffnungsbilanz im Gleichgewicht befinden muss (Aktiva = Passiva), ist auch das entsprechende Eröffnungsbilanzkonto ausgeglichen (**Sollseite = Habenseite**). Die Darstellung eines Eröffnungsbilanzkontos erfolgt beispielhaft in der nachfolgenden Tabelle:

⁴⁴ Vgl. *Littkemann, Holtrup & Schulte* (2010), S. 61.

⁴⁵ Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Bebuchung eines Eröffnungsbilanzkontos nicht zwingend erforderlich ist. Eine korrekte, also ausgeglichene Bilanz (Aktiva = Passiva) gewährleistet immer, dass die Summe der Sollbeträge der Summe der Habenbeträge entspricht. Der Vorteil bei der Bebuchung eines Eröffnungsbilanzkontos liegt darin, dass evtl. Übertragungsfehler bei der Übernahme der Anfangsbestände der Konten direkt durch ein nicht ausgeglichenes Eröffnungsbilanzkonto (Sollseite ungleich Habenseite) offenbart werden.

Eröffnungsbilanzkonto per 01.01.00			
SOLL		HABEN	
Eigenkapital	16.000 EUR	Fuhrpark	15.000 EUR
Darlehen	9.000 EUR	Betriebs- und Geschäftsausstattung	2.000 EUR
Verbindlichkeiten aus L+L	8.500 EUR	Forderungen aus L+L	6.000 EUR
		Bank	10.000 EUR
		Kasse	500 EUR
Summe:	33.500 EUR	Summe:	33.500 EUR

Tabelle 9: Beispielhafter Aufbau eines Eröffnungsbilanzkontos als Spiegelbild der Eröffnungsbilanz⁴⁶
(Quelle: Eigene Darstellung)

Während des Geschäftsjahres werden nun alle Geschäftsvorfälle auf den T-Konten dargestellt und gesammelt bzw. gebucht, um am Ende des Geschäftsjahres die Konten über ihren Saldo (Endbestand) wieder in der Schlussbilanz zu erfassen. Dies erfolgt über das sogenannte **Schlussbilanzkonto**. Dieses hat die Aufgabe, die Salden der einzelnen T-Konten wieder zusammenzuführen.

Für den Abschluss der einzelnen T-Konten gelten die folgenden **Buchungsregeln**:

Schlussbilanzkonto	an	alle Aktivkonten
alle Passivkonten	an	Schlussbilanzkonto

Im Sinne der doppelten Buchführung sind bei jeder Buchung immer zwei Bilanzposten betroffen. Folglich muss auch die Zusammenführung der Konten auf dem Schlussbilanzkonto zu dem Ergebnis führen, dass die **Sollseite** des Schlussbilanzkontos **gleich der Habenseite** ist. Alle Beträge auf der Sollseite des Schlussbilanzkontos werden wieder als Aktivposten in die Schlussbilanz übernommen. Alle Bestände der Habenseite werden entsprechend wieder auf der Passivseite der Schlussbilanz dargestellt. Auch in der Schlussbilanz ist somit die Grundregel jeder Bilanz gewährleistet: Aktiva = Passiva.

Die Darstellung eines Schlussbilanzkontos erfolgt beispielhaft in der nachfolgenden Tabelle:

Eröffnungsbilanzkonto per 31.12.00			
SOLL		HABEN	
Fuhrpark	15.000 EUR	Eigenkapital	16.000 EUR
Betriebs- und Geschäftsausstattung	2.000 EUR	Darlehen	9.000 EUR
Forderungen aus L+L	6.000 EUR	Verbindlichkeiten aus L+L	8.500 EUR
Bank	10.000 EUR		
Kasse	500 EUR		
Summe:	33.500 EUR	Summe:	33.500 EUR

Tabelle 10: Beispielhafter Aufbau eines Schlussbilanzkontos
(Quelle: Eigene Darstellung)

Gemäß dem Grundsatz der Kontinuität als „oberer“ Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist die Schlussbilanz zum Ende eines Jahres gleichzeitig die Eröffnungsbilanz des darauffolgenden Jahres (Bilanzidentität).⁴⁷ Folglich sieht die Schlussbilanz eines Jahres genauso aus wie die Eröffnungsbilanz des direkt folgenden Jahres.

⁴⁶ Die Abkürzung „L+L“ bedeutet auch an dieser Stelle „Lieferungen und Leistungen“.

⁴⁷ Vgl. Deitermann, et al. (2016), S. 39.

3.3.2 Bestandskonten

Die Konten, die die einzelnen **Positionen der Bilanz**, also alle **Bestände an Vermögen sowie Eigen- und Fremdkapital**, darstellen, werden Bestandskonten genannt. Sie erfassen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen den Anfangsbestand und den Saldo (Endbestand) sowie während des Geschäftsjahres die aufgrund verschiedener Geschäftsvorfälle verursachten einzelnen Bewegungen innerhalb der Posten der Bilanz. Auch die Bestandskonten werden in Form eines T-Kontos geführt. Dabei unterscheidet man zwischen

- aktiven Bestandskonten,
- passiven Bestandskonten,
- gemischten Bestandskonten.

Alle Aktivposten der Bilanz werden auf den **aktiven Bestandskonten** erfasst. Das entsprechende T-Konto folgt den folgenden **Buchungsregeln**:

- Der Anfangsbestand (aus der Eröffnungsbilanz zu Beginn des Geschäftsjahres) und die Zugänge (während des Geschäftsjahres) werden immer auf der Sollseite des T-Kontos gebucht.
- Die Abgänge werden immer auf der Habenseite des T-Kontos gebucht.
- Zum Ende des Geschäftsjahres wird durch Saldierung von Soll- und Habenseite der Saldo (Endbestand) auf der Habenseite ermittelt und in das Schlussbilanzkonto (Sollseite) und nachfolgend in die Schlussbilanz (als Aktivposten) „zurückgebucht“. Das T-Konto des aktiven Bestandskontos ist dann ausgeglichen.

Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht die Buchungsvorgänge für ein aktives Bestandskonto:

aktives Bestandskonto	
SOLL	HABEN
Anfangsbestand (Übernahme aus der Eröffnungsbilanz zu Beginn des Geschäftsjahres)	Abgänge (Minus)
Zugänge (Plus)	Saldo bzw. Endbestand (Übergabe an das Schlussbilanzkonto zum Ende des Geschäftsjahres)

Tabelle 11: Buchungsregeln für ein aktives Bestandskonto
(Quelle: Eigene Darstellung)

Alle Passivposten der Bilanz werden auf den **passiven Bestandskonten** erfasst. Dabei folgt das entsprechende T-Konto des passiven Bestandskontos analog zum aktiven Bestandskonto den folgenden **Buchungsregeln**:

- Der Anfangsbestand (aus der Eröffnungsbilanz zu Beginn des Geschäftsjahres) und die Zugänge (während des Geschäftsjahres) werden immer auf der Habenseite des T-Kontos gebucht.
- Die Abgänge werden immer auf der Sollseite des T-Kontos gebucht.
- Zum Ende des Geschäftsjahres wird durch Saldierung von Soll- und Habenseite der Saldo (Endbestand) auf der Sollseite ermittelt und in das Schlussbilanzkonto (auf der Habenseite) und nachfolgend in die Schlussbilanz (als Passivposten) „zurückgebucht“. Das T-Konto des passiven Bestandskontos ist somit ausgeglichen.

Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht die Buchungsvorgänge für ein passives Bestandskonto:

passives Bestandskonto	
SOLL	HABEN
Abgänge (Minus)	Anfangsbestand (Übernahme aus der Eröffnungsbilanz zu Beginn des Geschäftsjahres)
Saldo bzw. Endbestand (Übergabe an das Schlussbilanzkonto zum Ende des Geschäftsjahres)	Zugänge (Plus)

Tabelle 12: Buchungsvorgänge für ein passives Bestandskonto
(Quelle: Eigene Darstellung)

Unter einem **gemischten Bestandskonto** versteht man ein Konto, das nicht eindeutig als aktives oder passives Bestandskonto deklariert werden kann. So kann z. B. auf einem Bankkonto eine Forderung (im Fall eines Guthabens) oder eine Verbindlichkeit (im Fall der Kontoüberziehung) gegenüber dem Kreditinstitut ausgewiesen werden. Besteht zu Beginn des Geschäftsjahres auf dem Bankkonto ein Guthaben, d. h. eine Forderung gegenüber dem Kreditinstitut, steht der Anfangsbestand im Soll. Im Fall der Kontoüberziehung ist der Anfangsbestand dagegen im Haben auszuweisen. Während des Jahres kann durch die laufenden Geschäftsvorfälle aus einem zu Beginn des Jahres aktiven Bestandskonto ein passives Bestandskonto werden und umgekehrt.

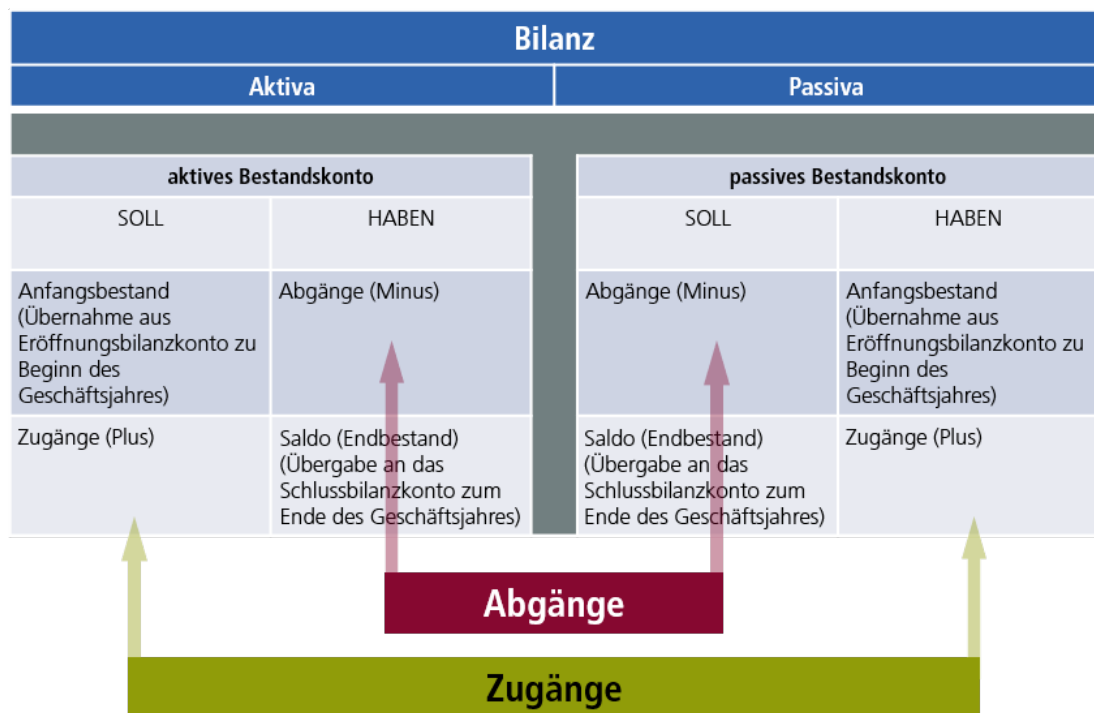


Tabelle 13: Buchungsvorgänge für Bestandskonten.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Die Zusammenfassung stellt nochmals die grundsätzlichen Buchungszusammenhänge bei der Buchung auf Bestandskonten dar. Aktive Bestandskonten nehmen immer im Soll zu und im Haben ab. Passive Bestandskonten nehmen immer im Haben zu und im Soll ab.

3.3.3 Erfolgskonten und GuV-Konto

Neben den oben erläuterten Bestandskonten, die die Positionen der Bilanz darstellen, gibt es die sogenannten **Erfolgskonten**. Sie zeichnen sich dadurch aus, dass sie **alle erfolgswirksamen**

Geschäftsvorfälle, also alle in einem Geschäftsjahr anfallenden **Aufwendungen und Erträge**, darstellen und sammeln. Im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung werden diese Beträge saldiert und das Jahresergebnis festgestellt. Über das Jahresergebnis nehmen die Erfolgskonten direkt Einfluss auf das Eigenkapital des Unternehmens. Nachfolgend einige Beispiele für Aufwendungen und Erträge:

- **Aufwendungen** sind z. B.: Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Löhne und Gehälter, Abschreibungen, Miete, Büromaterial, Zinsaufwendungen etc.
- **Erträge** sind z. B.: Umsatzerlöse, Erlöse aus dem Verkauf von Anlagegütern, aber auch Zinserträge, Mieterträge etc.

Die Erfassung der Aufwendungen und Erträge eines Unternehmens erfolgt auf **Aufwands- und Ertragskonten**. Wie die Bestandskonten können auch die Aufwands- und Ertragskonten Unterkonten enthalten. So besteht z. B. die Möglichkeit, die Umsatzerlöse, sortiert nach den verschiedenen Kunden, einem separaten Unterkonto zuzuordnen. Die Unterkonten bieten zusätzliche Informationen über die Zusammensetzung der Beträge auf den einzelnen Konten.

Zum Ende des Geschäftsjahres werden die Salden der Erfolgskonten auf der Soll- bzw. Habenseite ermittelt und zunächst auf das GuV-Konto umgebucht, sodass die jeweiligen T-Konten der Erfolgskonten ausgeglichen sind. Der **Abschluss der Erfolgskonten** geschieht grundsätzlich nach folgenden Buchungsregeln:

alle Ertragskonten	an	GuV-Konto
GuV-Konto	an	alle Aufwandskonten

Das **GuV-Konto** übernimmt zunächst die Funktion, die Salden aller Aufwendungen und Erträge zu sammeln und einander gegenüberzustellen, um durch Saldierung den **Erfolg des Unternehmens** ermitteln zu können.⁴⁸ Des Weiteren bildet es die Grundlage zum Erstellen der **Gewinn- und Verlustrechnung**. Alle Werte, die auf dem GuV-Konto (T-Kontenform) erscheinen, werden in die Gewinn- und Verlustrechnung (Staffelform) übernommen, um den Erfolg des Unternehmens darzulegen.

Auf dem GuV-Konto wird also ermittelt, ob das Geschäftsjahr mit einem **Jahresüberschuss** oder einem **Jahresfehlbetrag** abgeschlossen wurde. Sind die Aufwendungen auf der Sollseite des GuV-Kontos niedriger als die Erträge auf der Habenseite, wird auf der Sollseite des GuV-Kontos als Saldo ein Jahresüberschuss ausgewiesen. Im umgekehrten Fall, wenn also die Aufwendungen höher sind als die Erträge, weist das GuV-Konto auf der Habenseite als Saldo einen Jahresfehlbetrag aus. Das jeweilige Ergebnis des GuV-Kontos (**als Unterkonto des Eigenkapitalkontos**) wird wie nachfolgend beschrieben auf das Eigenkapitalkonto gebucht, sodass auch das GuV-Konto ausgeglichen ist. Der **Abschluss des GuV-Kontos** erfolgt nach folgenden Buchungsregeln:

Im Falle eines Jahresüberschusses (Aufwendungen/Sollseite kleiner als Erträge/Habenseite):

GuV-Konto	an	Eigenkapitalkonto
-----------	----	-------------------

Im Falle eines Jahresfehlbetrags (Aufwendungen/Sollseite größer als Erträge/Habenseite):

Eigenkapitalkonto	an	GuV-Konto
-------------------	----	-----------

⁴⁸ Vgl. *Deitermann*, et al. (2016), S. 45.

Man kann diese Buchungsregel auch wie nachfolgend erläutert herleiten. Das positive Eigenkapital eines Unternehmens ist ein passives Bestandskonto.⁴⁹

Das nachfolgende **Beispiel** und die dazugehörige Abbildung soll diese Buchungsabfolge näher veranschaulichen. Wir gehen beispielhaft von Personalaufwendungen in Höhe von 5.000 EUR und Mieterträgen in Höhe von 7.000 EUR aus. Die Buchung auf den T-Konten sieht in diesem Fall folgendermaßen aus:

Personalaufwendungen				Mieterträge			
SOLL		HABEN		SOLL		HABEN	
	5.000 EUR	Saldo (Übergabe an das GuV-Konto)	5.000 EUR	Saldo (Übergabe an das GuV-Konto)	7.000 EUR		7.000 EUR
Summe:	5.000 EUR	Summe:	5.000 EUR	Summe:	7.000 EUR	Summe:	7.000 EUR

Übergabe der Salden der Erfolgskonten an das GuV-Konto

GuV-Konto			
SOLL		HABEN	
Saldo Personalaufwendungen	5.000 EUR	Saldo Mieterträge	7.000 EUR
Saldo (Jahresüberschuss) (Übergabe an das Eigenkapitalkonto)	2.000 EUR		
Summe:	7.000 EUR	Summe:	7.000 EUR

Übergabe des Saldos des GuV-Kontos an das Eigenkapitalkonto

Eigenkapitalkonto			
SOLL		HABEN	
		Saldo GuV-Konto (Jahresüberschuss)	2.000 EUR

Tabelle 14: Buchungsregeln und Abschluss der Erfolgskonten
(Quelle: Eigene Darstellung)

3.3.4 Gemischte Konten

Neben den bereits erläuterten Bestands- und Erfolgskonten gibt es noch eine weitere Art von Konten, die sogenannten **gemischten Konten**. Sie bilden eine **Symbiose zwischen Bestands- und Erfolgskonten**, d. h. der Saldo dieser Konten wird durch zwei Faktoren beeinflusst:

- zum einen durch den **ermittelten Bestandswert** im Inventar,
- zum anderen durch den **erwirtschafteten Erfolg** des Unternehmens.

Aufgrund dieses Umstands sind diese gemischten Konten nicht eindeutig einer Kontenart zuzuordnen. Das Problem dieser Konten liegt nicht in der Erfassung der einzelnen Geschäftsvorfälle, sondern in der **Berechnung des Saldos** beim Abschluss des entsprechenden T-Kontos.⁵⁰ Man unterscheidet in diesem Zusammenhang zwei Arten gemischter Konten:

- **Bestandskonten mit Erfolgsanteil**, bei denen die Bestandskomponente des Kontos überwiegt,
- **Erfolgskonten mit Bestandsanteil**, bei denen die Erfolgskomponente stärker wiegt.

⁴⁹ Hier sei anzumerken, dass wir in diesem Fall von einem positiven Eigenkapital (Passivseite der Bilanz) und nicht von einem „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“ (Aktivseite der Bilanz) ausgehen.

⁵⁰ Vgl. Eisele & Knobloch (2014), S. 91–92.

Die **Buchungsregeln** dieser gemischten Konten werden nachfolgend an zwei Praxisbeispielen erläutert.

Ein in der Praxis ständig vorkommendes Bestandskonto mit Erfolgsanteil ist das Konto für ein **abnutzbares Wirtschaftsgut** wie z. B. eine Maschine. Zunächst werden alle Zugänge und Abgänge des abnutzbaren Wirtschaftsgutes auf der Soll- bzw. Habenseite des aktiven Bestandskontos gebucht. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern liegt die Besonderheit darin, dass der Wertverlust aufgrund der Abnutzung über mehrere Perioden entsprechend der Laufzeit (als Abschreibung) verteilt wird. Hier kommt die Erfolgskomponente zum Zug. Der Saldo (Endbestand) des Bestandskontos kann erst dann errechnet werden, wenn die Abschreibung eingebucht worden ist. Das Anlagekonto als zunächst rein aktives Bestandskonto wird durch die zwingend zu buchende Abschreibung des Geschäftsjahres (Aufwandskonto) zum Bilanzstichtag mit einer Erfolgskomponente beeinflusst und folglich zu einem gemischten Konto bzw. Bestandskonto mit Erfolgsanteil. In diesem Fall wird wie folgt gebucht:

Abschreibung	an	Maschine
--------------	----	----------

Die Minderung des nun aufgrund der vorgenommenen Abschreibung gemischten Kontos „Maschine“ wird im Haben gebucht. Der geminderte Saldo (Endbestand) des Kontos „Maschine“ wird dann, wie bei einem reinen Bestandskonto, in die Schlussbilanz übernommen. Gleichzeitig wird der Zugang des Aufwandskontos „Abschreibung“ im Soll gebucht. Der Erfolg des Unternehmens und das Eigenkapital werden ebenfalls entsprechend gemindert.

Ein typisches Beispiel aus der Praxis für ein gemischtes Konto in Form eines Erfolgskontos mit Bestandsanteil ist das **ungeteilte (gemischte) Warenkonto**.⁵¹ Auf diesem werden die Wareneinkäufe mit den Anschaffungskosten im Soll und gleichzeitig die Warenverkäufe zu Verkaufspreisen im Haben verbucht. Das sieht zunächst nach einem reinen Erfolgskonto aus. Da aber in einer Periode nicht alle gekauften Waren auch wieder verkauft werden, am Bilanzstichtag der Bestand an Waren folglich nicht immer null ist, muss hier zum Stichtag eine Inventur durchgeführt werden. Der so ermittelte Warenbestand muss ebenfalls in das gemischte Warenkonto eingebucht werden.

Der Buchungssatz lautet:

Warenbestandskonto	an	gemischtes Warenkonto
--------------------	----	-----------------------

Nur durch diese Buchung ist gewährleistet, dass zum einen nicht der gesamte Wareneinkauf (als Aufwand) den Erfolg des Geschäftsjahres mindert, sondern nur die tatsächlich für den Verkauf eingesetzte Warenmenge (der sog. Wareneinsatz), denn nur diesem Warenanteil stehen auch die verbuchten Verkaufserlöse auf der Habenseite gegenüber. Zum anderen führt diese Buchung dazu, dass der am Bilanzstichtag per Inventur ermittelte Warenbestand auch als Wert in der Bilanz (aktives Bestandskonto) ausgewiesen wird.

In der **Praxis** wird diese Form des **ungeteilten Warenkontos vermieden**. Es wird nach Möglichkeit klar getrennt zwischen reinem Bestandskonto (Wareneinkaufskonto) und reinem Erfolgskonto (Warenverkaufskonto). Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht beispielhaft die Buchung und den Abschluss eines Warenbestandskontos (aktives Bestandskonto) und insbesondere den Abschluss eines gemischten Warenkontos (Erfolgskonto).

⁵¹ Vgl. *Heinhold* (2012), S. 29–30.

Warenbestandskonto		gemischtes Wareneinkaufskonto	
SOLL	HABEN	SOLL	HABEN
Warenbestand (aus dem Inventar)	Saldo (Endbestand) (Übergabe an das Schlussbilanzkonto)	Wareneinkauf	Warenverkauf
		Saldo (Endbestand) (Übergabe an das GuV-Konto)	Warenbestand (aus dem Inventar)

Tabelle 15: Abschluss des gemischten Warenkontos
(Quelle: Eigene Darstellung)

Abschließend kann bezüglich des **Abschlusses gemischter Konten** Folgendes festgehalten werden:

- Auch die Bestandskonten mit Erfolgsanteil werden über das Schlussbilanzkonto abgeschlossen,
- analog dazu werden auch die Erfolgskonten mit Bestandsanteil über das GuV-Konto abgeschlossen.
- Die Besonderheit beim **Abschluss gemischter Konten** liegt lediglich darin, dass zum Bilanzstichtag
 - im Falle eines **gemischten Bestandskontos** immer noch die **Erfolgskomponente eingebucht** werden muss,
 - bei einem **gemischten Erfolgskonto** immer noch die **Bestandskomponente berücksichtigt** werden muss.

3.3.5 Privatkonto

Nicht alle Geschäftsvorfälle, die in einem Unternehmen aufgezeichnet werden, sind betrieblich veranlasst. Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen gibt es keine eindeutige Trennung zwischen betrieblich veranlassten Vorfällen und privaten Angelegenheiten.⁵² Alle Beträge, die im Laufe eines Geschäftsjahres **für private Zwecke entnommen** werden **und** alle Beträge, die **aus dem privaten Vermögen** eines Gesellschafters bzw. eines Einzelunternehmers in das Vermögen des Unternehmens **fließen**, bezeichnet man als Privatentnahmen bzw. Privateinlagen.⁵³

Nachfolgend einige Beispiele für Privatentnahmen und Privateinlagen:

- **Privatentnahmen** können erfolgen in Form von
 - Geld, wie z.B. Entnahme von Bargeld aus der Kasse für private Zwecke, Überweisung einer privaten Arztrechnung etc.;
 - Sachmitteln, wie z.B. Entnahme von Büromaterial oder Fertigprodukten für den privaten Gebrauch etc.;
 - Leistungen, wie z. B. Nutzung des betrieblichen PKWs für private Fahrten etc.
- **Privateinlagen** können erfolgen in Form von
 - Geld, wie z. B. Einlage von Geld aus privatem Barvermögen in die Kasse etc.;
 - Sachmitteln, wie z. B. Einlage eines Computers, der sich bisher im Privatvermögen befand etc.

⁵² Hier ist anzumerken, dass dies nicht für Kapitalgesellschaften gilt, die grundsätzlich keine Privatsphäre haben. Vgl. hierzu *Crezelius* (1994), S. 253.

⁵³ Vgl. z.B. *Deitermann*, et al. (2016), S. 76.

Diese Geschäftsvorfälle sind **erfolgsneutral** zu behandeln, da sie nicht aus der unternehmerischen Tätigkeit resultieren und somit auch keinen Einfluss auf den Erfolg des Unternehmens haben. Als **Minderung oder Mehrung des Vermögens** des Unternehmens erhöhen oder verringern sie allerdings dessen Eigenkapital. Zur besseren Transparenz innerhalb der Buchhaltung werden sie aber nicht direkt auf das Eigenkapitalkonto gebucht, sondern zunächst gesondert auf dem sogenannten **Privatkonto (Unterkonto des Eigenkapitalkontos)** gesammelt. Wie bei den Bestands- und Erfolgskonten können auch für das Privatkonto Unterkonten gebildet werden, in denen z. B. die Einlagen getrennt von den Entnahmen oder die Entnahmen getrennt nach dem Zweck der Entnahme (Konto für private Versicherungen, Konto für Spenden etc.) gesammelt werden.

Zum Ende des Geschäftsjahres wird der Saldo (Endbestand) des Privatkontos auf der Soll- bzw. Habenseite ermittelt und auf das Eigenkapitalkonto umgebucht, sodass das T-Konto des Privatkontos ausgeglichen ist. Der **Abschluss des Privatkontos** geschieht grundsätzlich nach folgenden Buchungsregeln:

Ergibt der Saldo des Privatkontos eine Privateinlage, wird wie folgt gebucht
(Privatentnahmen/Sollseite kleiner als Privateinlagen/Habenseite):

Privatkonto	an	Eigenkapitalkonto
-------------	----	-------------------

Auch diese Buchungsregel kann über die Betrachtung des Eigenkapitals hergeleitet werden. Das positive Eigenkapital eines Unternehmens ist ein passives Bestandskonto.⁵⁴ Eine **Vermögensmehrung des Eigenkapitals** in Form einer Privateinlage wird folglich auf der Habenseite des Eigenkapitalkontos gebucht.

Ergibt der Saldo des Privatkontos insgesamt eine **Privatentnahme**, wird wie folgt gebucht
(Privatentnahmen/Sollseite größer als Privateinlage/Habenseite):

Eigenkapitalkonto	an	Privatkonto
-------------------	----	-------------

In diesem Fall wird die **Vermögensminderung** aufgrund der Privatentnahmen entsprechend auf der Sollseite des Eigenkapitalkontos gebucht.

Das nachfolgende **Beispiel** und die dazugehörige Abbildung sollen diese Buchungsabfolge näher veranschaulichen. Es wird beispielhaft von Privatentnahmen in Höhe von 1.000 EUR und Privateinlagen in Höhe von 400 EUR ausgegangen.

⁵⁴ Hier sei angemerkt, dass in diesem Fall von einem positiven Eigenkapital (Passivseite der Bilanz) und nicht von einem „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“ (Aktivseite der Bilanz) ausgegangen wird.

Die Buchungen auf den T-Konten sehen dann wie folgt aus:

Privatkonto			
SOLL		HABEN	
Privatentnahmen	1.000 EUR	Privateinlagen	400 EUR
		Saldo (Endbestand) (Übergabe an das Eigenkapitalkonto)	600 EUR
Summe:	1.000 EUR	Summe:	1.000 EUR

Übergabe des Saldos des Privatkontos an das Eigenkapitalkonto:

Eigenkapitalkonto			
SOLL		HABEN	
Saldo Privatkonto (Übernahme aus dem Privatkonto)	600 EUR		

Tabelle 16: Buchungsregeln und Abschluss des Privatkontos
(Quelle: Eigene Darstellung)

3.3.6 Eigenkapitalkonto

Große Bedeutung innerhalb der Technik der doppelten Buchführung kommt dem Eigenkapitalkonto zu. Eine wesentliche Charaktereigenschaft des Eigenkapitalkontos liegt darin, als **übergeordnetes Konto** zu fungieren, und zwar für

- das **GuV-Konto**,
- das **Privatkonto**.

Auf dem Eigenkapitalkonto werden folglich sowohl erfolgswirksame (durch den Abschluss des GuV-Kontos) als auch erfolgsneutrale Geschäftsvorfälle (durch den Abschluss des Privatkontos) verbucht bzw. zusammengefasst.

Die nachfolgende Abbildung verdeutlicht, aus welchen **Bestandteilen** der Buchhaltung das Eigenkapital zusammengesetzt wird:

Eigenkapitalkonto	
SOLL	HABEN
(Vermögensminderung)	(Vermögensmehrung)
durch Übernahme aus dem Privatkonto	
(Privatentnahme)	(Privateinlage)
durch Übernahme aus dem GuV-Konto	
Jahresfehlbetrag	Jahresüberschuss
Übergabe des Saldos (Endbestandes) an das Schlussbilanzkonto	

Tabelle 17: Aufbau und Bestandteile des Eigenkapitalkontos
(Quelle: Eigene Darstellung)

Da das Eigenkapitalkonto sowohl einen Saldo im Haben (nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag) als auch im Soll (positives Eigenkapital) aufweisen kann, handelt es sich um ein sogenanntes gemischtes Bestandskonto. Der **Abschluss des Eigenkapitalkontos** erfolgt über das Schlussbilanzkonto wie unter dem Aspekt „gemischtes Bestandskonto“ beschrieben. Im Falle eines

positiven Eigenkapitals am Ende des Geschäftsjahres erscheint der Saldo folglich auf der Habenseite des Schlussbilanzkontos, das sich in diesem Fall wie in der nachfolgenden Tabelle dargestellt zusammensetzt:

Schlussbilanzkonto	
SOLL	HABEN
Saldo (Endbestand) aktive Bestandskonten	Saldo (Endbestand) Eigenkapital (positiv)
	Saldo (Endbestand) passive Bestandskonten

Tabelle 18: Aufbau des Schlussbilanzkontos bei einem positiven Eigenkapital
(Quelle: Eigene Darstellung)

Mit dem **Abschluss des Eigenkapitalkontos schließt sich der gesamte Buchungskreislauf** des Geschäftsjahres. Nur für den Fall, dass alle Buchungen korrekt erfasst worden sind und bei jedem Buchungssatz die Sollseite immer gleich der Habenseite ist, führt die Buchung des Saldos des Eigenkapitalkontos in das Schlussbilanzkonto dazu, dass auch in Letzterem die Sollseite gleich der Habenseite ist. Durch den Abschluss des Eigenkapitalkontos müssen **die Seiten des Schlussbilanzkontos ausgeglichen** werden. Nur so ist gewährleistet, dass sich die aus dem Schlussbilanzkonto zu erstellende Bilanz im Gleichgewicht befindet.

Nachfolgend soll dieser Zusammenhang noch einmal verdeutlicht werden. Die Bestandskonten und die Erfolgskonten bilden je einen eigenen Buchungskreislauf.⁵⁵ In diesem Zusammenhang zeigt sich neben der Funktion als übergeordnetes Konto von GuV-Konto und Privatkonto eine weitere wichtige Aufgabe des Eigenkapitals: Es übernimmt die Funktion, diese **beiden Kreisläufe zu verbinden**,⁵⁶ also den gesamten Buchungskreislauf eines Geschäftsjahres von Stichtag zu Stichtag abzuschließen. Wie bereits mehrfach ausgeführt, ermöglicht dies die Berechnung des Jahresergebnisses auf zweierlei Wegen:

- durch Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge im GuV-Konto,
- durch Eigenkapitalvergleich am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres.

3.3.7 Entwicklung und Abschluss der Konten im Überblick

Die Grundbegriffe der Buchhaltung, die eigentliche Technik der doppelten Buchführung und die verschiedenen Kontenarten und deren Abschlüsse sind in den vorherigen Kapiteln ausführlich erläutert worden.

Die nachfolgende Tabelle soll nun abschließend den **gesamten Prozess** der Entstehung der Werte und deren Entwicklung auf den verschiedenen Konten während einer Geschäftsperiode **von Stichtag zu Stichtag** überschaubar und systematisch darstellen:

⁵⁵ Hier sei angemerkt, dass der dritte Kreislauf, bezogen auf alle Bewegungen aus der Privatsphäre, die auf dem Privatkonto verbucht werden, hier nicht extra erwähnt wird.

⁵⁶ Vgl. *Deitermann*, et al. (2016), S. 48.

	BILANZ	Gewinn- und Verlustrechnung	Privatkonto
zum Stichtag der Eröffnung des Betriebes	■ Durchführung der Inventur ■ Erstellung des Inventars ■ Aufstellung der Eröffnungsbilanz ■ Auflösung der Eröffnungsbilanz in Bestandskonten		
im Geschäftsjahr: Buchung aller Geschäftsvorfälle auf	Bestandskonten ■ aktive ■ passive ■ gemischte	Erfolgskonten ■ Aufwandskonten ■ Ertragskonten	Privatkonto ■ Privatentnahmen ■ Privateinlagen
zum Bilanzstichtag 31.12.01	■ Durchführung der Inventur ■ Erstellung des Inventars	GuV-Konto	
Abschluss der Konten über		Eigenkapitalkonto	
zur Erstellung der		Schlussbilanzkonto	
zum Stichtag 01.01.02	■ Aufstellung der Eröffnungsbilanz ■ Auflösung der Eröffnungsbilanz in Bestandskonten ■ usw.		

Tabelle 19: Entwicklung und Abschluss der Konten im Überblick.
(Quelle: Eigene Darstellung)

3.4 Grundtypen von Bilanzveränderungen

Gemäß der Technik der doppelten Buchführung sind bei jedem Geschäftsvorfall immer mindestens zwei Konten betroffen. Dabei hat jeder Geschäftsvorfall **Auswirkung auf die Bilanz**, und zwar **in doppelter Weise**, sodass zwei Positionen in der Bilanz⁵⁷ einer Veränderung unterliegen.

Die Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle erfolgt, wie bereits in den vorherigen Kapiteln erläutert, über die Bildung der entsprechenden Buchungssätze. Sollen diese bezüglich ihrer Auswirkung auf die Werte in der Bilanz untersucht werden, muss folglich **jede Seite des Buchungssatzes (Sollseite und Habenseite) einzeln betrachtet** werden. Die Art der ausgewählten und bebuchten Konten ist ausschlaggebend für die Auswirkung der Buchungssätze auf die Bilanzpositionen.

Wird auf einer Seite des Buchungssatzes ein **Bestandskonto** angesprochen, so ist die Auswirkung der Bebuchung dieses Kontos auf die Bilanz einfach zu erkennen. Bei der Bebuchung eines Bestandskontos bewirkt dessen Abschluss, der direkt über das Schlussbilanzkonto erfolgt, eine direkte **Veränderung bei der entsprechenden Position in der Bilanz**.

Bei der Bebuchung der Erfolgskonten und des Privatkontos hingegen ist der Weg bis zur Veränderung in der Bilanz ein wenig länger. Er geht über die Bilanzposition „Eigenkapital“ und sieht folgendermaßen aus: Die bebuchten **Erfolgskonten haben zunächst Einfluss auf das Jahresergebnis des Unternehmens** (Abschluss über GuV-Konto). **GuV-Konto und Privatkonto** werden dann über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Da der Saldo (Endbestand) des Eigenkapitals ebenfalls in das Schlussbilanzkonto einfließt, bewirkt eine Bebuchung der Erfolgskonten und des Privatkontos **immer eine Veränderung der Bilanzposition „Eigenkapital“**.

⁵⁷ GuV-Konten können als Unterkonten des Eigenkapitals betrachtet werden.

Die Bilanzveränderungen können sich, in Abhängigkeit vom jeweiligen Sachverhalt bzw. Geschäftsvorfall, auf vierfache Weise vollziehen. Man unterscheidet daher **vier Typen von Bilanzveränderungen**:

- Aktivtausch,
- Passivtausch,
- Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung),
- Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung).⁵⁸

In den nachfolgenden Abschnitten wird jeweils ein Typ dieser Bilanzveränderungen erläutert und anhand eines entsprechenden Praxisbeispiels veranschaulicht.

Aktivtausch

Wie bereits der Bezeichnung entnommen werden kann, findet der Aktivtausch lediglich als **Tausch** von Werten **auf der Aktivseite** der Bilanz statt. Hierbei vermehrt (bzw. vermehren) sich ein (oder mehrere) Aktivposten und gleichzeitig verringert (bzw. verringern) sich ein (oder mehrere) anderer (bzw. andere) Aktivposten der Bilanz in gleicher Höhe. Ein Geschäftsvorfall, der eine derartige Bilanzveränderung hervorruft, **verändert lediglich die Vermögensstruktur** des Unternehmens auf der Aktivseite der Bilanz. Die **Bilanzsumme bleibt** grundsätzlich **gleich**.

Hierzu ein **Beispiel** aus der Praxis:

Ein Kunde bezahlt seine Rechnung über insgesamt 3.000 EUR. Er bezahlt 500 EUR in bar und übergibt der Unternehmensleitung einen Verrechnungsscheck über den Restbetrag in Höhe von 2.500 EUR. Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Kasse	500 EUR	an	Forderungen aus L+L	3.000 EUR
Scheck	2.500 EUR	an		

Auswirkung auf die Bilanz:

Die Aktivposten „Kasse“ und „Scheck“ erhöhen sich insgesamt um 3.000 EUR. Gleichzeitig vermindert sich der Aktivposten „Forderungen aus L+L“ ebenfalls um 3.000 EUR.

Passivtausch

Der Passivtausch findet analog zum Aktivtausch lediglich als **Tausch** von Werten **auf der Passivseite** der Bilanz statt. Beim Passivtausch vermehrt (bzw. vermehren) sich ein (oder mehrere) Posten der Bilanz auf der Passivseite und gleichzeitig verringert (bzw. verringern) sich in gleicher Gesamthöhe ein (oder mehrere) anderer (bzw. andere) Passivposten der Bilanz. Ein Geschäftsvorfall, der einen Buchungssatz mit der Wirkung eines Passivtausches auslöst, **verändert lediglich die Struktur des Kapitals** auf der Passivseite der Bilanz eines Unternehmens. Auch in diesem Fall **verändert sich die Bilanzsumme nicht**.

Beispiel:

Das Unternehmen nimmt bei einem Kreditinstitut ein Darlehen zu sehr günstigen Kreditkonditionen in Höhe von 25.000 EUR auf. Mit diesem Geld soll eine Verbindlichkeit gegenüber einem Lieferanten bezahlt werden.

Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Verbindlichkeiten aus L+L	an	Darlehen	25.000 EUR
---------------------------	----	----------	------------

⁵⁸ Vgl. Coenenberg, Haller, Mattner & Schultze (2016), S. 69.

Auswirkung auf die Bilanz:

Der Passivposten „Verbindlichkeiten aus L+L“ vermindert sich um 25.000 EUR. Gleichzeitig erhöht sich der Passivposten „Darlehen“ um ebenfalls 25.000 EUR.

Aktiv-Passiv-Mehrung

Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung oder Bilanzverlängerung **erhöhen sich die Bilanzpositionen auf Aktivseite und Passivseite in gleicher Höhe**. Ein (oder mehrere) Posten der Aktivseite der Bilanz nimmt (bzw. nehmen) zu und gleichzeitig vergrößert (bzw. vergrößern) sich eine (oder mehrere) Position (bzw. Positionen) auf der Passivseite der Bilanz. Die Summe der Veränderung auf der Aktivseite ist immer gleich der Summe der Veränderung auf der Passivseite. Ein Geschäftsvorfall, der eine Bilanzverlängerung hervorruft, **erhöht** zum einen **das Vermögen** auf der Aktivseite der Bilanz und zum anderen **im gleichen Umfang das Kapital** auf der Passivseite. In diesem Fall **wird die Bilanzsumme erhöht**.

Beispiel:

Der Unternehmer kauft auf einer Privatreise in der Schweiz einen neuen Computer für das Unternehmen für netto 500 EUR. Er bezahlt diesen aus seinem Privatvermögen.

Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Computer	an	Privatkonto (Privateinlage)	500 EUR
----------	----	-----------------------------	---------

Auswirkung auf die Bilanz:

Der Aktivposten „Computer“ erhöht sich um 500 EUR. Gleichzeitig erhöht sich der Passivposten „Eigenkapital“ um 500 EUR. Die private Einlage erhöht das Eigenkapital des Unternehmens. Das passive Bestandskonto „Eigenkapital“ wird bei Abschluss des Privatkontos auf der Habenseite bebucht.

Aktiv-Passiv-Minderung

Im Fall einer Aktiv-Passiv-Minderung oder Bilanzverkürzung **vermindert** (bzw. vermindern) sich eine (oder mehrere) **Bilanzposition(en) auf der Aktivseite**. In gleicher Höhe verringert (bzw. verringern) sich ein (oder mehrere) Posten auf der Passivseite der Bilanz. Geschäftsvorfälle, die eine Aktiv-Passiv-Minderung bewirken, **verringern** folglich **das Vermögen** auf der Aktivseite und gleichzeitig **das Kapital** auf der Passivseite. Dies führt zu einer **Verminderung der Bilanzsumme**.

**Beispiel:**

Die Zinsen für das aufgenommene Darlehen werden fällig. Die Bank ist ermächtigt, den fälligen Betrag in Höhe von 250 EUR vom laufenden Geschäftskonto des Unternehmens (Guthabensaldo) abzubuchen.

Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Zinsaufwand	an	Bankkonto	250 EUR
-------------	----	-----------	---------

Auswirkung auf die Bilanz:

Der Zinsaufwand verringert das Jahresergebnis in der GuV und damit auch das Eigenkapital des Unternehmens. Gleichzeitig vermindert sich der Aktivposten „Bankkonto“ um 250 EUR.

Die nachfolgende Tabelle bietet einen **Überblick** über mögliche Geschäftsvorfälle bzw. über **alle Arten von Buchungsfällen** sowie deren Auswirkung auf die Bilanz und den Erfolg eines Unternehmens:

Konto im SOLL	Konto im HABEN	Beschreibung des Geschäftsvorgangs	Bilanzveränderung (Erfolgsauswirkung)
Aktives Bestandskonto (Zunahme)	Aktives Bestandskonto (Abnahme)	Veränderung der Vermögensstruktur auf der Aktivseite (z. B. Austausch von Vermögenswerten)	Aktivtausch keine Auswirkung auf Bilanzsumme keine Erfolgsauswirkung
Passives Bestandskonto (Abnahme)	Passives Bestandskonto (Zunahme)	Veränderung der Kapitalstruktur auf der Passivseite (z. B. Umschuldung)	Passivtausch keine Auswirkung auf Bilanzsumme keine Erfolgsauswirkung
Aktives Bestandskonto (Zunahme)	Passives Bestandskonto (Zunahme)	Erwerb von Vermögen durch Aufnahme von Kapital bei Gläubigern etc.	Aktiv-Passiv-Mehrung (bzw. Bilanzverlängerung) Erhöhung der Bilanzsumme keine Erfolgsauswirkung
Passives Bestandskonto (Abnahme)	Aktives Bestandskonto (Abnahme)	Veräußerung von Vermögen und gleichzeitige Rückführung des (Fremd-)Kapitals	Aktiv-Passiv-Minderung (bzw. Bilanzverkürzung) Verminderung der Bilanzsumme keine Erfolgsauswirkung
Aufwandskonto	Aktives Bestandskonto (Abnahme)	Minderung des Jahresergebnisses und gleichzeitig Wertverlust von Vermögen (z. B. Abschreibung auf abnutzbare Vermögensgegenstände, Abschreibungen auf Forderungen etc.)	Aktiv-Passiv-Minderung (bzw. Bilanzverkürzung) Verminderung der Bilanzsumme erfolgsmindernd
Aufwandskonto	Passives Bestandskonto (Zunahme)	Minderung des Jahresergebnisses und gleichzeitig Erhöhung des Kapitals (z. B. betriebliche Kosten werden aus privaten Mitteln bezahlt)	Passivtausch keine Auswirkung auf Bilanzsumme erfolgsmindernd
Aktives Bestandskonto (Zunahme)	Ertragskonto	Wertzuwachs von Vermögen und gleichzeitig Erhöhung des Jahresergebnisses (z. B. Zuschreibung auf Vermögensgegenstände)	Aktiv-Passiv-Mehrung (bzw. Bilanzverlängerung) Erhöhung der Bilanzsumme erfolgserhöhend
Passives Bestandskonto (Abnahme)	Ertragskonto	Minderung des Kapitals und gleichzeitig Erhöhung des Jahresergebnisses (z. B. private Vereinnahmung eines betrieblichen Erlöses)	Passivtausch keine Auswirkung auf Bilanzsumme erfolgserhöhend

Tabelle 20: Buchungsfälle und ihre Auswirkung auf die Bilanz im Überblick.
(Quelle: Eigene Darstellung)



Übungsaufgaben zu Kapitel 3

- 024** Beschreiben Sie die generelle Aufgabe eines Kontenrahmens.
Worin unterscheiden sich Kontenrahmen und Kontenplan?
- 025** Erläutern Sie kurz den Aufbau eines Buchungssatzes.
Was wird unter einem einfachen, was unter einem zusammengesetzten
und was unter einem reduzierten Buchungssatz verstanden?
- 026** Erläutern Sie kurz die Aufgabe und den Aufbau eines T-Kontos.
- 027** Worin liegt die wesentliche Aufgabe von Eröffnungsbilanz- und Schlussbilanzkonto?
- 028** Was versteht man unter einem Bestandskonto,
und welche Arten von Bestandskonten unterscheidet man?
- 029** Wie werden die Bestandskonten abgeschlossen? Benennen Sie die Buchungssätze.
- 030** Wodurch zeichnen sich Erfolgskonten aus, und welche Arten von Erfolgskonten gibt es?
- 031** Wie erfolgt der Abschluss der Erfolgskonten? Benennen Sie die Buchungssätze.
- 032** Welche zwei Arten von gemischten Konten unterscheidet man?
Worin liegt die Besonderheit beim Abschluss gemischter Konten?
- 033** Welche Art von Geschäftsvorfall wird auf dem Privatkonto gebucht?
Wie wird das Privatkonto abgeschlossen? Benennen Sie die Buchungssätze.
- 034** Erläutern Sie kurz die Funktion des Eigenkapitalkontos als übergeordnetes Konto.
- 035** Benennen Sie die vier Arten von Bilanzveränderungen
und nehmen Sie jeweils kurz Stellung zu den Veränderungen
bezüglich Vermögen, Kapital, Bilanzsumme und Erfolg eines Unternehmens.



4 Ausgewählte Bereiche der Buchführung

Lernziele

Nachdem Sie dieses Kapitel durchgearbeitet haben, können Sie

- ✓ das Prinzip der Umsatzbesteuerung erläutern sowie die entsprechende Berechnung und Verbuchung der Umsatzsteuer vornehmen;
- ✓ die verschiedenen Vorgehensweisen bei der Buchung des Warenverkehrs und die verschiedenen Arten von Preisnachlässen beim Warenverkehr unterscheiden sowie die entsprechenden Buchungen durchführen;
- ✓ die unterschiedlichen Zahlungsmittel und Zahlungsformen im allgemeinen Geschäftsverkehr nennen und deren Verbuchung vornehmen;
- ✓ den Zweck der Rechnungsabgrenzung erläutern sowie aktive und passive Rechnungsabgrenzung voneinander unterscheiden und entsprechend buchen;
- ✓ den Sinn von Rückstellungen erläutern sowie deren Bildung und Auflösung buchen;
- ✓ die Zugänge und Abgänge sowie die Abschreibungen beim Anlagevermögen buchungstechnisch verarbeiten;
- ✓ die Aktivierung und die unterschiedlichen Wertberichtigungen von Forderungen vornehmen und die entsprechenden Buchungen durchführen;
- ✓ die Bestandteile der Personalaufwendungen nennen sowie die Verbuchung nach der Nettolohnverbuchung und nach der Bruttolohnverbuchung vornehmen.

4.1 Umsatzsteuer

4.1.1 Prinzip der Umsatzsteuer

Eine sehr **bedeutende Einnahmequelle für den Fiskus** ist die Umsatzsteuer, die bei einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen und deren buchungstechnischer Erfassung eine wichtige Rolle spielt. Aus diesem Grund werden zu Beginn des vorliegenden Kapitels zunächst ihr Prinzip und ihre buchungstechnische Behandlung erläutert. In den nachfolgenden Unterkapiteln werden einzelne wichtige Bereiche der Buchführung, deren Inhalt sich immer wieder auch auf die Umsatzsteuer bezieht, näher durchleuchtet.

Ausgehend von verschiedenen Sichtweisen kann die Umsatzsteuer zunächst grundsätzlich wie folgt beschrieben werden: Da sie wirtschaftliche Vorgänge besteuert, handelt es sich rechtstechnisch um eine Verkehrssteuer. Da sie für einen bestimmten Zeitraum erhoben wird, i. d. R. das Geschäftsjahr, zählt sie verfahrensmäßig zu den Veranlagungssteuern. Aufgrund der **ausschließlichen Belastung des Endverbrauchers** ist sie aus wirtschaftlicher Sicht eine Verbrauchsteuer.⁵⁹

Das grundsätzliche Ziel der Umsatzbesteuerung besteht darin, ausschließlich den Endverbraucher und nicht den Unternehmer zu belasten. Dies wird dadurch erreicht, dass in jeder Phase bzw. auf jeder Stufe der zu versteuernden Lieferung oder Leistung (z. B. vom Holzgroßhändler zum Holzeinzelhändler, zum Schreiner bis zum Endverbraucher) immer nur der Mehrwert versteuert wird.

⁵⁹ Vgl. Bähr, Fischer-Winkelmann & List (2006), S. 92–93.

Aus diesem Grund wird die Umsatzsteuer häufig auch Mehrwertsteuer genannt.⁶⁰ Man bezeichnet dieses System der Besteuerung als **Allphasen-Netto-Umsatzbesteuerung mit Vorsteuerabzug**.⁶¹

Dies funktioniert folgendermaßen:

Ein Unternehmer erhält für den Bezug von Waren und Dienstleistungen eine Eingangsrechnung. Diese enthält i. d. R. einen separaten Ausweis des in Rechnung gestellten Nettoentgeltes zuzüglich der entsprechenden Umsatzsteuer. Diese Umsatzsteuer wird aus Sicht des Unternehmers, der die Rechnung erhalten hat, auch als **Vorsteuer** bezeichnet, da sie die Besteuerung der Vorleistung übernimmt. Der Unternehmer erstellt daraufhin eine Ausgangsrechnung für seinen Kunden, in der er ebenfalls den Nettowert der in Rechnung zu stellenden Lieferung oder Leistung zuzüglich der Umsatzsteuer getrennt ausweist. Da bei der Umsatzsteuer nur der Mehrwert der jeweiligen Phase versteuert werden soll, errechnet sich die **Umsatzsteuerzahllast** des Unternehmers wie folgt⁶²:

$$\begin{aligned} & \text{Umsatzsteuer der Ausgangsrechnungen} \\ \text{./.} & \quad \text{Umsatzsteuer der Eingangsrechnungen (Vorsteuer)} \\ = & \quad \text{Umsatzsteuerzahllast} \end{aligned}$$

Die Vorsteuer aus den fremden Eingangsrechnungen kann folglich immer von der Umsatzsteuer der eigenen Ausgangsrechnungen abgezogen werden, sodass jeder Unternehmer immer nur den Differenzbetrag (also die Umsatzsteuer auf den Mehrwert dieser Phase bzw. Stufe) an das Finanzamt abzuführen hat. Die **Vorsteuer stellt eine Forderung gegenüber dem Finanzamt dar**. Für den Fall, dass die Summe der Vorsteuerbeträge größer ist als die der Umsatzsteuer aus den eigenen Ausgangsrechnungen, erstattet das Finanzamt den Differenzbetrag entsprechend an den Unternehmer.

Mit diesem System der Besteuerung wird gewährleistet, dass die Steuerlast immer an den nächsten Kunden bis hin zum Endverbraucher weitergegeben wird, der dann letztendlich der Träger der Umsatzsteuer ist. Für den Unternehmer ist die Umsatzsteuer i. d. R.⁶³ lediglich ein **durchlaufender Posten**⁶⁴ und somit **erfolgsneutral**.

4.1.2 Bemessungsgrundlage und Berechnung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist im Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelt. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen ihr alle „Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland **gegen Entgelt** im Rahmen seines Unternehmens ausführt“. Man spricht in diesem Zusammenhang von **steuerbaren Umsätzen**.⁶⁵ Hierzu zählen auch die unentgeltlichen Entnahmen von Gütern und sonstigen Leistungen aus dem Unternehmen, z. B. für private Zwecke des Unternehmers selbst (steuerbarer Eigenverbrauch). Von der Umsatzsteuer befreit sind z. B. die Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 UStG) und die sonstigen in § 4 UStG genannten Leistungen, die zwar steuerbar, aber aufgrund dieser Sonderregel steuerbefreit sind. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer ist gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 UStG grundsätzlich das (Netto-)Entgelt, das für eine steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wird. Im Fall des steuerbaren Eigenverbrauchs errechnet

⁶⁰ Vgl. *Schneeloch, Meyering & Patek* (2017), S. 62.

⁶¹ Vgl. *Crezelius* (1994), S. 380.

⁶² Rechtlich ist diese Formel nicht ganz korrekt, da sich die Steuerpflicht nicht an das Vorliegen einer Rechnung knüpft. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist auf das Erbringen einer sonstigen Leistung bzw. die Durchführung einer Lieferung von Produkten abzustellen. Für die Vorsteuer gilt analog § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a UStG.

⁶³ Das gilt, sofern ein Vorsteuerabzugsrecht besteht. Es sei insbesondere auf § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG verwiesen.

⁶⁴ Vgl. *Deitermann, et al.* (2016), S. 66.

⁶⁵ Vgl. *Schneeloch, Meyering & Patek* (2017), S. 62.

sich die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer durch den Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten bzw. durch die Selbstkosten.⁶⁶

Der Umsatzsteuerbetrag errechnet sich durch Multiplikation der Bemessungsgrundlage mit dem Steuersatz und wird auf den Nettowert der verkauften Ware oder Dienstleistung aufgeschlagen. Der zurzeit gültige **reguläre Steuersatz** beträgt für die meisten Lieferungen und Leistungen **19%**⁶⁷. Eine Ausnahme bilden die in § 12 Abs. 2 UStG genannten Umsätze wie z. B. für Lebensmittel, Bücher, Kunstgegenstände usw., für die der **ermäßigte Steuersatz** von **7%** gilt.

Der Unternehmer hat den Umsatzsteuerprozentsatz und den Umsatzsteuerbetrag in seinen Rechnungen getrennt auszuweisen:

Umsatzsteuer	Berechnung	Ausweis in der Rechnung
Bemessungsgrundlage	Nettoentgelt des steuerbaren Umsatzes (Lieferung oder Leistung)	Nettorechnungsbetrag
Steuersatz	Nettowert × Steuersatz (19 % bzw. 7 %)	+ Umsatzsteuerbetrag (19 % oder 7 %)
Summe	Nettowert + Umsatzsteuerbetrag	= Bruttorechnungsbetrag

Tabelle 21: Berechnung der Umsatzsteuer und Ausweis in Rechnungen.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Bei **Rechnungen bis 250 EUR** ist es erlaubt, auf den separaten Ausweis des Umsatzsteuerbetrags zu verzichten.⁶⁸ Neben dem Bruttorechnungsbetrag muss lediglich der Steuersatz auf der Rechnung ausgewiesen werden. In diesen Fällen muss zur korrekten Verbuchung der Rechnung der Empfänger den Umsatzsteuerbetrag eigenhändig aus dem Bruttorechnungsbetrag herausrechnen. Dies ist auf zwei Wegen möglich:

		regulärer Steuersatz 19 %	ermäßigter Steuersatz 7 %
Umsatzsteuerbetrag =	Bruttorechnungsbetrag	$\times \frac{19}{119}$	$\times \frac{7}{107}$
		$\times 15,9664 \%$	$\times 6,5421 \%$

Tabelle 22: Rechnungen bis 250 EUR: Herausrechnen der Umsatzsteuer⁶⁹.
(Quelle: Eigene Darstellung)

4.1.3 Buchungstechnische Behandlung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer stellt nur in Ausnahmefällen eine Aufwandsteuer dar. Aus Sicht der Buchhaltung ist sie i. d. R. lediglich ein durchlaufender Posten, also **ohne Auswirkung auf den Erfolg** des Unternehmens. Gemäß § 22 Abs. 1 Satz 1 UStG ist der Unternehmer allerdings verpflichtet, „zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu machen“. Die Aufzeichnungen in der Buchhaltung des Unternehmens müssen folglich so vorgenommen

⁶⁶ § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG.

⁶⁷ § 12 Abs. 1 UStG.

⁶⁸ Vgl. hierzu § 33 UStDV.

⁶⁹ Kurze mathematische Erklärung: Wenn man von einem Bruttorechnungsbetrag von 119 EUR für den Fall des Umsatzsteuersatzes von 19% ausgeht, so sagt die Formel, dass dieser Betrag mit 19 zu multiplizieren und durch 119 zu dividieren ist, um die Nettobemessungsgrundlage von 100 EUR zu ermitteln.

werden, dass aufgrund der entsprechend vorgenommenen Buchung der Umsatzsteuer in der Finanzbuchhaltung eine Prüfung der Umsatzsteuer vorgenommen werden kann.

Buchungstechnisch werden **Vorsteuerbeträge und Umsatzsteuerbeträge i. d. R.** getrennt auf verschiedenen Konten verbucht. Die Vorsteuerbeträge aus den Eingangsrechnungen werden auf der **Sollseite des T-Kontos „Vorsteuer“** gebucht, da sie eine Forderung gegenüber dem Finanzamt darstellen. Die Umsatzsteuerbeträge aus den eigenen Ausgangsrechnungen an Kunden werden auf der **Habenseite des T-Kontos „Umsatzsteuer“** verbucht und bilden eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt.⁷⁰

In der Praxis kommt es häufig vor, dass das Entgelt für eine steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung gemindert wird. Diese **Entgeltminderungen** entstehen generell

- auf der **Käuferseite** durch erhaltene Anschaffungspreisminderungen des Lieferanten wie z. B. Skonti, Mengenrabatte, Boni etc. sowie Rücksendungen an den Lieferanten,
- auf der **Verkäuferseite** durch alle dem Kunden gewährten Preisnachlässe wie z. B. Skonti, Mengenrabatte, Boni etc. und die erhaltenen Rücksendungen der Kunden.

Dies geschieht

- auf der **Käuferseite als Korrektur der Vorsteuer** auf der **Habenseite** des Vorsteuerkontos,
- auf der **Verkäuferseite als Korrektur der Umsatzsteuer** auf der **Sollseite** des Umsatzsteuerkontos.

Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die Auswirkungen von Entgeltminderungen bei der Vorsteuer und Umsatzsteuer:

Vorsteuer		Umsatzsteuer	
SOLL	HABEN	SOLL	HABEN
Eingangsrechnungen	erhaltene Preisnachlässe der Lieferanten Rücksendungen an Lieferanten	gewährte Preisnachlässe an Kunden Rücksendungen von Kunden	Ausgangsrechnungen

Tabelle 23: Nachträgliche Entgeltminderung: Korrektur der Vorsteuer und der Umsatzsteuer.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Der **Abschluss der Konten** erfolgt zum Ende eines jeden Umsatzsteuer-Voranmeldezeitraums.⁷¹ Das **Vorsteuerkonto (als Unterkonto des Umsatzsteuerkontos) ist über das Umsatzsteuerkonto i. d. R. wie folgt abzuschließen:**

Umsatzsteuer		an	Vorsteuer	
--------------	--	----	-----------	--

Das Vorsteuerkonto ist nun ausgeglichen. Das **Umsatzsteuerkonto als gemischtes Bestandskonto** kann zwei Arten von Endsalden ausweisen:

- einen Saldo (Endbestand) auf der **Habenseite als Forderung** gegenüber dem Finanzamt,
- einen Saldo (Endbestand) auf der **Sollseite als Verbindlichkeit** gegenüber dem Finanzamt.

⁷⁰ Vgl. Deitermann, et al. (2016), S. 67–68.

⁷¹ Die Umsatzsteuer-Voranmeldezeiträume sind im § 18 UStG geregelt. In Abhängigkeit von der Höhe der Steuer des vorangegangenen Jahres wird zwischen monatlichen und vierteljährlichen Voranmeldezeiträumen unterschieden.

Eine Forderung wird durch eine Erstattung seitens des Finanzamts an das Unternehmen ausgeglichen, wohingegen eine Verbindlichkeit durch die entsprechende Zahlung des Unternehmens an das Finanzamt auszugleichen ist.

Aufgrund des i. d. R. erfolgsneutralen Charakters der Umsatzsteuer wird auf den entsprechenden **Erfolgskonten lediglich der Nettobetrag** der Eingangsrechnung oder der Ausgangsrechnung verbucht. Bei einer Eingangsrechnung erfolgt die Verbuchung auf der **Sollseite des Aufwandskontos** (z. B. Büromaterial, Mietaufwand etc.). Bei der Ausgangsrechnung erfolgt die Verbuchung des Nettoumsatzes auf der **Habenseite des Erfolgskontos** (z. B. Mieterlöse, Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen etc.).

Die **Bestandskonten** (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) werden mit dem **Bruttorechnungsbetrag** bebucht, da die Verbindlichkeiten bzw. Forderungen immer in der Höhe des Bruttobetrags bestehen. Der Ausgleich der Verbindlichkeit bzw. Forderung erfolgt ebenfalls immer in der Höhe des Bruttorechnungsbetrags abzüglich der gewährten Preisnachlässe. Die Verbindlichkeit aufgrund einer Eingangsrechnung wird auf der Habenseite des T-Kontos „Verbindlichkeiten aus L+L“, und die Forderung aufgrund einer Ausgangsrechnung an einen Kunden wird auf der Sollseite des T-Kontos „Forderungen aus L+L“ gebucht.

Das folgende **Beispiel** veranschaulicht die aufgezeigten Zusammenhänge:

1. Der Unternehmer erhält eine Wareneinkaufsrechnung über netto 100 EUR zuzüglich 19% USt = 119 EUR.

Wareneinkaufskonto	100 EUR	an		
Vorsteuer	19 EUR	an	Verbindlichkeiten aus L+L	119 EUR

2. Der Unternehmer stellt seinem Kunden eine Warenverkaufsrechnung über netto 300 EUR zuzüglich 19% USt = 357 EUR aus.

Forderungen aus L+L	357 EUR	an	Warenverkaufskonto	300 EUR
		an	Umsatzsteuer	57 EUR

3. Zum Ende des Umsatzsteuer-Voranmeldezeitraums wird das Vorsteuerkonto abgeschlossen:

Umsatzsteuer	19 EUR	an	Vorsteuer	19 EUR
--------------	--------	----	-----------	--------

4. Zum Ende des Voranmeldezeitraums erfolgt die Berechnung der Umsatzsteuerzahllast:

Umsatzsteuer	57 EUR
abzüglich Vorsteuer	19 EUR
= Umsatzsteuerzahllast	38 EUR

5. a) während des Jahres:
Überweisung der Umsatzsteuer an das Finanzamt:

Umsatzsteuer	38 EUR	an	Bank	38 EUR
--------------	--------	----	------	--------

oder:

- b) zum Jahresende:
Ausweis der Umsatzsteuerverbindlichkeit in der Schlussbilanz:

Umsatzsteuer	38 EUR	an	Schlussbilanzkonto	38 EUR
--------------	--------	----	--------------------	--------

Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht diese Buchungsabfolge:

Vorsteuer				Umsatzsteuer			
SOLL		HABEN		SOLL		HABEN	
Eingangsrechnung	19 EUR	Saldo (Endbestand) (Übergabe an das USt-Konto)	19 EUR	Vorsteuer (Übernahme aus dem Vorsteuerkonto)	19 EUR	Ausgangsrechnung	57 EUR
				Saldo (Endbestand) (Zahlung an das Finanzamt oder zum Jahresende: Übergabe der Verbindlichkeit an das Schlussbilanzkonto)	38 EUR		
Wareneinkaufskonto				Warenverkaufskonto			
SOLL		HABEN		SOLL		HABEN	
Eingangsrechnung netto	100 EUR					Ausgangsrechnung netto	300 EUR
Forderungen aus L+L				Verbindlichkeiten aus L+L			
SOLL		HABEN		SOLL		HABEN	
Ausgangsrechnung brutto	357 EUR					Eingangsrechnung brutto	119 EUR

Tabelle 24: Verbuchung und Abschluss von Vorsteuer und Umsatzsteuer.
(Quelle: Eigene Darstellung)

4.2 Warenverkehr

4.2.1 Gemischte und getrennte Warenkonten

Unter dem Begriff „Warenverkehr“ werden alle Geschäftsvorfälle verstanden, die mit dem Kauf und Verkauf von Waren und anderen Erzeugnissen zusammenhängen.⁷² Man unterscheidet im Handel zwei Arten von Waren:

1. **Waren**, die durch die Be- und Verarbeitung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen selbst hergestellt werden, um anschließend verkauft zu werden;
2. sogenannte **Handelswaren**, die ein Unternehmen einkauft, um sie zu einem möglichst höheren Preis wieder zu verkaufen, ohne dass eine Be- oder Verarbeitung der Produkte erfolgt.

Bei der Verbuchung des Warenverkehrs unterscheidet man **zwei Vorgehensweisen**. Die Buchung kann erfolgen auf

- gemischten Warenkonten,
- getrennten Warenkonten.

Bei der Verbuchung auf einem **gemischten Warenkonto** werden Wareneinkäufe (Einkäufe) als erfolgsneutrale Vorgänge und Warenabgänge (Verkäufe) als erfolgswirksame Vorgänge gleichzeitig auf einem gemeinsamen Warenkonto gebucht. Man spricht in diesem Zusammenhang von einem gemischten Konto, da dieses sowohl die Bestandskomponente aus dem Wareneinkauf (Warenbestand) als auch die Erfolgskomponente aus dem Warenverkauf (Erlös) enthält. Bei dieser Vorgehensweise werden Warenbewegungen, die zu unterschiedlichen Werten angesetzt werden, auf einem gemeinsamen Konto verbucht. Die Wareneinkäufe werden zu Einkaufspreisen verbucht und die Warenverkäufe zu Verkaufspreisen. Der Saldo dieses gemischten Kontos weist den **Rohgewinn** aus.⁷³ Der **Abschluss des gemischten Warenkontos** erfolgt durch Übergabe des Rohgewinns an das Gewinn- und Verlustkonto. Der entsprechende Buchungssatz lautet:

gemischtes Warenkonto		an	GuV-Konto	
-----------------------	--	----	-----------	--

Die Vermischung erfolgsneutraler und erfolgswirksamer Vorgänge sowie die unterschiedlichen Wertansätze von Einkauf und Verkauf gelten gemeinhin als **Kritikpunkte** dieser Vorgehensweise.⁷⁴

Um ein höheres Maß an Transparenz bei der Verbuchung des Warenverkehrs zu ermöglichen, wird in der Praxis in den meisten Fällen das zweite Verfahren der **getrennten Warenkonten** gewählt. Hierbei werden die Warenbewegungen auf den folgenden zwei Konten gebucht:

- Wareneinkaufskonto (WEK),
- Warenverkaufskonto (WVK).

Wareneinkauf und Warenverkauf werden auf separaten Konten gebucht, sodass erfolgsneutrale und erfolgswirksame Geschäftsvorfälle sauber voneinander getrennt dargestellt werden und die Mischung unterschiedlicher Wertansätze auf einem Konto vermieden wird.

⁷² Aus Vereinfachungsgründen wird im Folgenden ausschließlich von Waren gesprochen.

⁷³ Hier wird davon ausgegangen, dass die Saldierung zu einem Rohgewinn führt. Selbstverständlich muss das nicht zwingend der Fall sein.

⁷⁴ Vgl. Littkemann, Holtrup & Schulte (2010), S. 133.

Die erfolgsneutralen Wareneinkäufe werden auf dem aktiven Bestandskonto **„Wareneinkaufskonto“** gebucht. Auf der Sollseite dieses Kontos werden Anfangsbestand, Wareneinkäufe zu Anschaffungskosten (Einkaufspreisen) sowie Anschaffungsnebenkosten bzw. Bezugskosten (wie z. B. Kosten für Transport und Versicherungen, Zölle etc.) verbucht. Auf der Habenseite erscheinen alle erhaltenen Anschaffungspreisnachlässe (wie z. B. die vom Lieferanten gewährten Skonti, Mengenrabatte, Boni etc.) und die Rücksendungen an den Lieferanten. Am Jahresende wird per Inventur der Jahresendbestand ermittelt und ebenfalls im Haben gebucht. Der Saldo des Wareneinkaufskontos weist somit den Wert der in der Periode eingesetzten Waren (**Wareneinsatz**) aus und wird wie folgt errechnet:

Berechnung des Wareneinsatzes		
Berechnung	Bestandteile	Erläuterung
	Anfangsbestand	Wert aus der Inventur zum Ende der Vorperiode
zuzüglich:	Zugänge zu Anschaffungskosten Anschaffungsnebenkosten der Zugänge	Wareneinkauf zu Einkaufspreisen z. B. Transportkosten, Versicherungen, Zölle
abzüglich:	Anschaffungspreisnachlässe Rücksendungen Warenentnahmen Warenbestand (aus dem Inventar)	z. B. Skonti, Boni etc. der Lieferanten Warenrücksendungen an Lieferanten Eigenverbrauch zu Einkaufspreisen Wert aus der Inventur zum Ende der Periode
Summe:	Wareneinsatz	Wert der tatsächlich in der Periode eingesetzten Waren

Tabelle 25: Berechnung des Wareneinsatzes in einer Periode.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Die Warenverkäufe werden auf dem Erfolgskonto **„Warenverkaufskonto“** gebucht. Auf der Habenseite dieses Kontos werden die Warenabgänge in Form von Warenverkäufen zu Verkaufspreisen (Umsatzerlöse) sowie alle Warenentnahmen des Unternehmers für private Zwecke (Eigenverbrauch) gebucht. Auf der Sollseite erscheinen alle dem Kunden gewährten Preisnachlässe (wie z. B. Skonti, Mengenrabatte, Boni etc.) und die erhaltenen Rücksendungen der Kunden. Der Saldo des Warenverkaufskontos weist den Verkaufserlös einer Periode aus.

4.2.2 Methoden zum Abschluss der getrennten Warenkonten

Der Abschluss der getrennten Warenkonten kann auf zweierlei Weise erfolgen. Man unterscheidet zwischen

- Nettomethode und
- Bruttomethode.⁷⁵

Bei der **Nettomethode** wird das Wareneinkaufskonto über das Warenverkaufskonto abgeschlossen. Der Saldo des Wareneinkaufskontos wird in das Warenverkaufskonto übernommen, sodass das Wareneinkaufskonto ausgeglichen ist. Dann wird der Saldo des Warenverkaufskontos ermittelt und wie alle anderen Erfolgskonten über das Gewinn- und Verlustkonto abgeschlossen. Die entsprechenden Buchungssätze lauten:

WVK		an	WEK	
WVK		an	GuV-Konto	

⁷⁵ Vgl. Coenenberg, Haller, Mattner & Schultze (2016), S. 134.

Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht die einzelnen Bewegungen auf dem Wareneinkaufskonto und dem Warenverkaufskonto gemäß der **Nettomethode**:

Wareneinkaufskonto (WEK)	
SOLL	HABEN
Anfangsbestand (aus der Eröffnungsbilanz)	Anschaffungspreisnachlässe der Lieferanten
Wareneinkäufe zu Anschaffungskosten	Rücksendungen an Lieferanten
Anschaffungsnebenkosten	Warenendbestand (aus dem Inventar)
	Saldo Wareneinsatz (Übergabe an das WVK)
Warenverkaufskonto (WVK)	
SOLL	HABEN
Preisnachlässe an Kunden	Warenverkäufe zu Verkaufspreisen
Rücksendungen von Kunden	Warenentnahmen (Eigenverbrauch zu Einkaufspreisen)
Saldo Wareneinsatz (Übernahme aus dem WEK)	
Saldo Verkaufserlös (Übergabe an das GuV-Konto)	

Tabelle 26: Bestandteile des Wareneinkaufs- und des Warenverkaufskontos nach der Nettomethode.
(Quelle: Eigene Darstellung)

In der Praxis wird i. d. R. die sogenannte **Bruttomethode** bevorzugt. Hierbei werden Wareneinkauf (bzw. die Höhe des Wareneinsatzes) und Warenverkauf (bzw. die Verkaufserlöse) getrennt voneinander in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen. Dies ermöglicht einen besseren Überblick über die Entstehung des Jahresergebnisses und insbesondere auch den Vergleich der Zahlen des Geschäftsjahres sowohl gegenüber denen des Vorjahres als auch gegenüber den Zahlen anderer gleichartiger Unternehmen. Bei dieser Methode werden Wareneinkaufskonto und Warenverkaufskonto separat und direkt über das Gewinn- und Verlustkonto abgeschlossen. Die entsprechenden Buchungssätze lauten:

GuV-Konto		an	WEK	
WVK		an	GuV-Konto	

Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht die einzelnen Bewegungen auf dem Wareneinkaufskonto und dem Warenverkaufskonto gemäß der **Bruttomethode**:

Wareneinkaufskonto (WEK)	
SOLL	HABEN
Anfangsbestand (aus der Eröffnungsbilanz)	Anschaffungspreisnachlässe der Lieferanten
Wareneinkäufe zu Anschaffungspreisen	Rücksendungen an Lieferanten
Anschaffungsnebenkosten	Warenendbestand (aus dem Inventar)
	Saldo Wareneinsatz (Übergabe an das GuV-Konto)
Warenverkaufskonto (WVK)	
SOLL	HABEN
Preisnachlässe an Kunden	Warenverkäufe zu Verkaufspreisen
Rücksendungen von Kunden	Warenentnahmen (Eigenverbrauch zu Einkaufspreisen)
Saldo Verkaufserlös (Übergabe an das GuV-Konto)	

Tabelle 27: Bestandteile des Wareneinkaufs- und des Warenverkaufskontos nach der Bruttomethode.
(Quelle: Eigene Darstellung)

4.2.3 Preisnachlässe beim Warenverkehr

Im Zuge des Warenverkehrs ist es in der Praxis üblich, dass der Lieferant seinem Kunden unter bestimmten Voraussetzungen gewisse Preisminderungen, Preisnachlässe und Abzüge für die gelieferten Waren gewährt. Grundsätzlich gilt: Bei der Minderung des Entgelts für eine steuerbare Warenlieferung muss immer auch die **Umsatzsteuer** entsprechend **korrigiert werden**. Auf der Seite des Käufers muss immer eine Korrektur der Vorsteuer vorgenommen werden, und auf der Seite des Lieferanten erfolgt analog die Korrektur der Umsatzsteuer. Entsprechend vermindert sich auf der Käuferseite die Verbindlichkeit bzw. auf der Verkäuferseite die Forderung aus Lieferungen und Leistungen. Bei diesen **Entgeltminderungen** unterscheidet man zwischen gewährten

- Rabatten,
- Boni,
- Skonti,
- Gutschriften.⁷⁶

Rabatte sind Preisnachlässe, die i. d. R. schon auf der Rechnung vermerkt und gewährt werden, wenn eine bestimmte Stückzahl oder ein bestimmter Umsatz erreicht wird. Auch Treue-, Saison- oder Personalrabatte etc. sind möglich. Diese Art von Preisnachlässen wird **bereits auf der ursprünglichen Rechnung** wirksam. Das ausgewiesene Nettoentgelt und die entsprechend berechnete Umsatzsteuer sind bereits gemindert. Hier bedarf es keiner besonderen Buchung.⁷⁷

Boni sind Preisnachlässe, die **nachträglich gewährt** werden, z. B. bei Erreichen eines bestimmten Jahresumsatzes zum Jahresende. In diesem Fall stellt der Lieferant am Jahresende separat eine entsprechende Boni-Gutschrift aus. Die Boni sollten zwecks höherer Transparenz auf einem separaten Konto verbucht werden. Die **Korrektur der Vorsteuer** erfolgt **in der Boni-Gutschrift** selbst.

Der entsprechende Buchungssatz aus Sicht des Kunden lautet dann:

Verbindlichkeiten aus L+L		an	erhaltene Boni	
		an	Vorsteuer	

Der Buchungssatz aus der Sicht des Lieferanten lautet entsprechend:

gewährte Boni				
Umsatzsteuer		an	Forderungen aus L+L	

Skonti sind Preisnachlässe, die dem Kunden gewährt werden, wenn dieser die Rechnung innerhalb einer bestimmten Frist begleicht. Gebucht wird also zunächst die Bruttorechnung. Erfolgt die Zahlung innerhalb der vereinbarten Frist, sind **erst zum Zahlungszeitpunkt** der Skontoabzug und die entsprechende **Korrektur der Umsatzsteuer** zu buchen.

Zur Veranschaulichung der Berechnung und Buchung von Skontobeträgen nachfolgend ein **Beispiel**:

Ein Unternehmer bezieht von einem Lieferanten Waren im Wert von 2.000 EUR zuzüglich 19% Umsatzsteuer. Auf der Rechnung wird ein Skontoabzug in Höhe von 4% bei Zahlung innerhalb von zehn Tagen gewährt. Der Unternehmer überweist nach vier Tagen unter Abzug des Skontos.

⁷⁶ Vgl. Coenenberg, Haller, Mattner & Schultze (2016), S. 147–156.

⁷⁷ Vgl. Littkemann, Holtrup & Schulte (2010), S. 150.

Die Buchungssätze aus der Sicht des **Kunden** lauten:

WEK	2.000,00 EUR			
Vorsteuer	380,00 EUR	an	Verbindlichkeit aus L+L	2.380,00 EUR
Verbindlichkeiten aus L+L	2.380,00 EUR	an	Bank	2.284,80 EUR
		an	erhaltene Skonti	80,00 EUR
		an	Vorsteuer	15,20 EUR

Die Buchungssätze aus der Sicht des Lieferanten lauten:

Forderungen aus L+L	2.380,00 EUR	an	WVK	2.000,00 EUR
		an	Umsatzsteuer	380,00 EUR
Bank	2.284,80 EUR			
gewährte Skonti	80,00 EUR			
Vorsteuer	15,20 EUR	an	Forderungen aus L+L	2.380,00 EUR

Gutschriften stellen die buchhalterische Erfassung von Rücksendungen dar. Die ursprüngliche Lieferung wird umgekehrt, und der Lieferant erstellt eine entsprechende Gutschrift, die die Minderung des Entgelts in Höhe des Einkaufspreises für die zurückgegebenen Waren ausweist. Folglich muss auch der **ursprüngliche Buchungssatz einfach nur umgekehrt** werden.

Im Falle des **Kunden** lautet der Buchungssatz:

Verbindlichkeiten aus L+L		an	WEK	
		an	Vorsteuer	

Im Falle des **Lieferanten** lautet der Buchungssatz entsprechend:

WVK				
Umsatzsteuer		an	Forderungen aus L+L	

4.2.4 Abbildung der Warenbewegungen in der Rechnungslegung nach HGB

Betrachtet man statt der in dem vorherigen Abschnitt beschriebenen Warenkonten die Berichtszeilen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung, wie sie die §§ 266 und 275 HGB für die Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung vorsehen, ergibt sich die folgende Zuordnung:

Wareneinkaufskonto → Vorräte
 Warenverkaufskonto → Umsatzerlöse

Wird der Verkauf von Waren auf Rechnung aus einem handelsrechtlichen Blickwinkel betrachtet, ergeben sich die folgenden Zusammenhänge:

(I) Mit dem Verkaufsgeschäft generiert der Lieferant einen Umsatz. Gleichzeitig entsteht aufgrund der hinter der Rechnung stehenden Pflicht des Lieferanten zur Leistungserfüllung eine Forderung gegenüber dem Kunden.

Ausgehend von einem vereinbarten Verkaufspreis von 10.000 EUR zzgl. 19% USt bucht der Lieferant wie folgt:

Forderungen aus L+L	11.900 EUR	an	Umsatzerlöse	10.000 EUR
		an	USt	1.900 EUR

(II) Buchhalterisch befindet sich die Ware aber noch auf dem Lager des Lieferanten. Die Position „Vorräte“ muss daher um den Buchwert der Ware reduziert werden. Dieser soll 7.000 EUR betragen. Die Gegenposition ist ein Aufwandskonto, das im Falle des Gesamtkostenverfahrens als Aufwendungen für bezogene Waren (zugehörig zur Position Materialaufwand) bezeichnet wird. Handelt es sich anstatt von Waren um Fertigerzeugnisse aus der eigenen Produktion, wird die Zeile „Bestandsveränderung“ in der Gewinn- und Verlustrechnung verwendet.

Aufwendungen für bezogene Waren	7.000 EUR	an	Vorräte	7.000 EUR
---------------------------------	-----------	----	---------	-----------

Diese Buchung reduziert den Bestand der Vorräte, und zwar entsprechend der Übergabe der Waren an den Kunden bzw. der Lieferung.

Betrachtet man beide Buchungen zusammen, werden bilanziell die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erhöht, während die Vorräte durch den Abgang der Ware verringert werden. Die Logik der Buchungen wird dadurch deutlich, dass man sich eine Gewinn- und Verlustrechnung für diesen Sachverhalt vorstellt. Buchung (I) stellt den Warenverkauf als Umsatzerlös auf dem Erfolgskonto dar. Buchung (II) bezieht sich auf den Aufwand an Waren, der durch die Lieferung entstanden ist. Alle anderen Sachverhalte (Forderungen aus L+L und Vorräte) beziehen sich auf die Bilanz, repräsentieren also Bestandsgrößen. Der Gewinn ermittelt sich nun folgendermaßen:

Umsatzerlöse	10.000
./. Aufwendungen für bezogene Waren	7.000
= Gewinn	3.000

Es ist zu beachten, dass die für die Transaktionen verwendeten Konten in der Gewinn- und Verlustrechnung als Unterkonten des Eigenkapitals in der Bilanz aufgefasst werden können. Eine Erhöhung des Eigenkapitals wird durch eine Buchung im Haben ausgelöst, eine Verringerung des Eigenkapitals durch eine Buchung im Soll. Für den hier betrachteten Fall erhöhen die Umsatzerlöse das Eigenkapital (Haben), während die Aufwendungen für bezogene Waren (Soll) es verringern. Die Differenz aus beiden Sachverhalten entspricht dem Gewinn aus diesem betrachteten Geschäftsvorfall.

Für den Kunden stellt sich der Geschäftsvorfall so dar, dass seine Warenvorräte durch die Lieferung gestiegen sind, während gleichzeitig eine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Lieferanten entsteht, die durch die Rechnung verkörpert wird. Entsprechend bucht der Kunde:

Vorräte	10.000 EUR			
VSt	1.900 EUR	an	Verbindlichkeiten aus L+L	11.900 EUR

4.3 Zahlungsverkehr

4.3.1 Zahlungsströme und Zahlungsmittel

Der **Waren- und Dienstleistungsstrom** von Lieferant zu Lieferant bis schließlich zum Endabnehmer und die Verbuchung der entsprechenden Geschäftsvorfälle ist im vorangegangenen Kapitel ausführlich erläutert worden. Parallel zu diesem Strom, nur in umgekehrter Richtung, also vom Endkunden hin zum ursprünglichen Lieferanten, läuft der sogenannte **Zahlungsstrom**. Diese beiden Ströme bilden die sogenannte **Wertschöpfungskette** eines Betriebes.⁷⁸

Zahlungsströme können auf unterschiedliche Art und Weise in Abhängigkeit von dem gewählten **Zahlungsmittel** erfolgen. Bei den nachfolgend aufgeführten Mitteln handelt es sich um die in der Praxis am häufigsten vorkommenden baren und nicht baren Zahlungsmittel:⁷⁹

- **Barzahlung:** Der bare Zahlungsstrom wird über das Konto „**Kasse**“ abgewickelt. Bei diesem Konto handelt es sich um ein **reines Aktivkonto**. Der Saldo dieses Kontos ist immer auf der Habenseite zu finden, d. h. es handelt sich um einen sogenannten Sollsaldo. Als Buchungsbeleg wird in den meisten Fällen eine einfache Quittung ausgestellt.
- **Zahlung mittels Sichteinlage:** Der nicht bare Zahlungsstrom wird in Form von Überweisungen, Daueraufträgen oder Einzugsermächtigungen über das Konto „**Bank**“ abgewickelt. Wie an anderer Stelle bereits angesprochen, handelt es sich um ein **gemischtes Bestandskonto**, da es einen Sollsaldo (Guthaben bei dem Kreditinstitut) oder einen Habensaldo (Verbindlichkeit gegenüber dem Kreditinstitut) ausweisen kann. Als Buchungsbeleg dient in der Regel eine Kopie des Überweisungsträgers oder direkt der Kontoauszug der Bank mit den entsprechenden Zahlungsvermerken im Text.⁸⁰

Innerhalb der Wertschöpfungskette unterscheidet man in Abhängigkeit vom Zahlungszeitpunkt **drei verschiedene Arten von Zahlungsströmen**:

- der Zahlungsstrom fließt **gleichzeitig** mit dem Waren- und Dienstleistungsstrom;
- der Zahlungsstrom fließt zeitlich verzögert **nach** dem Waren- und Dienstleistungsstrom;
- der Zahlungsstrom fließt zeitlich vorgelagert **vor** dem Waren- und Dienstleistungsstrom.

4.3.2 Typische Formen des Zahlungsverkehrs

Die in der Praxis am häufigsten angewandten Formen des Zahlungsverkehrs sind Zahlungsströme, die entweder **gleichzeitig oder nach dem Waren- und Dienstleistungsstrom** fließen.

Fließt der Zahlungsstrom genau **zur gleichen Zeit** wie der Waren- und Dienstleistungsstrom, so handelt es sich i. d. R. um eine **Barzahlung**. Die Verbuchung derartiger Geschäftsvorfälle, z. B. der Barkauf von Waren, ist wie folgt durchzuführen:

⁷⁸ Vgl. *Littkemann, Holtrup & Schulte* (2010), S. 81–82.

⁷⁹ Vgl. *Littkemann, Holtrup & Schulte* (2010), S. 83–105.

⁸⁰ Die Kontoauszüge der Bank sind immer aus Sicht der Bank ausgestellt. Weist die Bank einen Habensaldo auf dem Kontoauszug des Kunden aus, ist es für die Bank eine Verbindlichkeit, für den Bankkunden selbst aber ein Guthaben und umgekehrt.

Auf der Seite des **Kunden**:

WEK			
Vorsteuer		an	Kasse

Auf der Seite des Lieferanten:

Kasse		an	WVK
		an	Umsatzsteuer

Bei den meisten Fällen aus der Praxis liegt zwischen dem Waren- und Dienstleistungsstrom und dem dazugehörigen Zahlungsstrom eine gewisse Zeitspanne. Die **zeitlich verzögerte Zahlung** kann bei der Verbuchung des Waren- und Dienstleistungsstroms zunächst noch nicht gebucht werden. Stattdessen bzw. zur Überbrückung dieser Zeitspanne wird ein Zwischenkonto gebucht, sodass

- auf der Seite des **Käufers eine Verbindlichkeit** gegenüber dem Lieferanten ausgewiesen wird und
- auf der Seite des **Verkäufers eine Forderung** gegenüber dem Kunden entsteht.

Auf der Seite des **Käufers** wird die Bruttoverbindlichkeit gegenüber dem Lieferanten auf dem Konto „**Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (L+L)**“ gebucht. Es ist ein **passives Bestandskonto** und weist auf der **Habenseite** (als Mehrung) die **Verbindlichkeit** aus. Zahlt der Käufer z. B. per Überweisung, wird aufgrund der Minderung der Verbindlichkeit entsprechend auf der Sollseite des Kontos gebucht. Die Buchungssätze lauten:

WEK			
Vorsteuer		an	Verbindlichkeiten aus L+L
Verbindlichkeiten aus L+L		an	Bank

Auf der Seite des **Verkäufers** wird das Konto „**Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (L+L)**“ gebucht. Es handelt sich um ein **aktives Bestandskonto** und weist auf der **Sollseite** (als Mehrung) die **Bruttoforderung** gegenüber dem Kunden aus. Erfolgt nun die Zahlung der Forderung z. B. per Überweisung als Gutschrift auf dem Konto des Lieferanten, wird aufgrund der Minderung der Forderung entsprechend auf der Habenseite des Kontos gebucht. Die Buchungssätze hierzu lauten:

Forderungen aus L+L		an	WVK
		an	Umsatzsteuer
Bank		an	Forderungen aus L+L

4.3.3 Geleistete und erhaltene Anzahlungen

Eine besondere Form der Zahlungsströme bilden die sogenannten Anzahlungen. Eine Anzahlung zeichnet sich dadurch aus, dass der Zahlungsstrom **zeitlich vor dem** eigentlichen **Waren- und Dienstleistungsstrom** fließt.

Man unterscheidet zwei Arten von Anzahlungen:

- geleistete Anzahlungen,
- erhaltene Anzahlungen.⁸¹

⁸¹ Vgl. *Deitermann, et al. (2016), S. 192–193.*

Bei der **geleisteten Anzahlung** wird der Geschäftsvorfall aus der **Sicht des Käufers** betrachtet. Der Kunde zahlt vor der Erbringung der eigentlichen Leistung einen vereinbarten Abschlag an den Leistungserbringer. Aufgrund dieser Vorabzahlung hat der Kunde eine **Forderung gegenüber dem Lieferanten**. Erfüllt dieser seine Leistung, erlischt die Forderung des Kunden. Geleistete Anzahlungen werden unterschieden in Anzahlungen für Anschaffungen des Anlagevermögens und Anzahlungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens. Die Anzahlungen werden entsprechend auf den unterschiedlichen Konten „Anzahlungen auf Sachanlagen“ und „geleistete Anzahlungen auf Vorräte“ gebucht.

Im Fall der **erhaltenen Anzahlung** befindet sich der Betrachter auf der **Verkäuferseite**. Der Lieferant erhält vor dem Erbringen seiner eigentlichen Leistung einen Betrag von seinem Kunden. Diese erhaltene Vorauszahlung hat für den Lieferanten den Charakter einer **Verbindlichkeit gegenüber dem Kunden**. Diese erlischt mit der Erbringung der vereinbarten Lieferung oder Leistung des Lieferanten. Die Verbuchung erhaltener Anzahlungen erfolgt auf dem Konto mit der gleichnamigen Bezeichnung „erhaltene Anzahlungen“.

Eine wichtige Rolle bei der Verbuchung von Anzahlungen spielt die **Umsatzsteuer**. Diese wird i. d. R. immer dann erhoben, wenn die eigentliche Leistung erbracht wird. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 UStG entsteht die Umsatzsteuer im Fall einer Anzahlung auf der Seite des **Lieferanten** immer bereits mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in den der **Zeitpunkt der Zahlung der Anzahlung** fällt. Nicht maßgeblich ist folglich der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Der **Kunde**, der die Anzahlung leistet, kann im Gegenzug, allerdings nur beim Vorliegen einer entsprechenden **Anzahlungsrechnung mit separatem Ausweis der Umsatzsteuer**, die Vorsteuer geltend machen.

Ein **Beispiel** zur Veranschaulichung der Buchung von Anzahlungen:

Ein Kunde bestellt Waren im Wert von netto 5.000 EUR. Da der Einzelhändler zurzeit Liquiditätsprobleme hat und infolgedessen die Ware nicht beim Großhändler bestellen und bezahlen kann, vereinbart er mit dem Kunden eine Anzahlung in Höhe von netto 4.000 EUR zuzüglich 19% Umsatzsteuer, also brutto 4.760 EUR. Er erstellt für seinen Kunden eine entsprechende Anzahlungsrechnung mit separatem Ausweis der Umsatzsteuer. Der Kunde leistet die Anzahlung per Überweisung. Zwei Wochen später wird die gesamte Ware an ihn geliefert. Die dazugehörige Rechnung lautet über netto 5.000 EUR zuzüglich 19% Umsatzsteuer, also brutto 5.950 EUR. Der Kunde überweist zehn Tage später die Restschuld in Höhe von $(5.950 - 4.760 \text{ EUR}) = 1.190 \text{ EUR}$.

Auf der Seite des **Kunden** wird wie folgt gebucht:

geleistete Anzahlungen	4.000 EUR			
Vorsteuer	760 EUR	an	Bank	4.760 EUR

WEK	5.000 EUR			
Vorsteuer	190 EUR	an	geleistete Anzahlungen	4.000 EUR
		an	Verbindlichkeiten aus L+L	1.190 EUR

Verbindlichkeiten aus L+L	1.190 EUR	an	Bank	1.190 EUR
---------------------------	-----------	----	------	-----------

Auf der Seite des **Lieferanten** wird wie folgt gebucht:

Bank	4.760 EUR	an	erhaltene Anzahlungen	4.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	760 EUR
erhaltene Anzahlungen	4.000 EUR			
Forderungen aus L+L	1.190 EUR	an	WVK	5.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	190 EUR
Bank	1.190 EUR	an	Forderungen aus L+L	1.190 EUR

4.4 Formen der zeitlichen Abgrenzung

4.4.1 Grundlagen der Rechnungsabgrenzung

Der „Grundsatz der klaren Abgrenzung“ ist ein „oberer“ Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, aus dem das „Prinzip der zeitlichen Abgrenzung“ als „unterer“ Grundsatz abgeleitet wird. Die zeitliche Abgrenzung verfolgt das Ziel, jede erbrachte oder in Anspruch genommene Leistung **der aus wirtschaftlicher Sicht richtigen Periode zuzuordnen**, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Zahlung erfolgt. Wenn der Zeitpunkt der **Erbringung der Leistung** vom Zeitpunkt der **Bezahlung der Leistung** so abweicht, dass sie in **unterschiedliche Geschäftsjahre** fallen, ist die Zuordnung zur wirtschaftlich korrekten Abrechnungsperiode notwendig. Man bedient sich in diesem Zusammenhang der sogenannten Rechnungsabgrenzung. Ihre **wesentliche Aufgabe** liegt darin, die Aufwendungen und Erträge in dem Jahr zu erfassen, in dem sie den Gewinn des Unternehmens wirtschaftlich mindern oder erhöhen, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung.⁸²

Zur korrekten Verbuchung von Geschäftsvorfällen, die eine Rechnungsabgrenzung erfordern, muss zunächst zwingend geprüft werden, ob die Leistung (Ertrag oder Aufwand) und die Zahlung (Zahlungseingang oder -ausgang) **tatsächlich in unterschiedliche Perioden** fallen. Danach ist festzustellen, welche der beiden Positionen (Leistung oder Zahlung) **in das alte Jahr** und welche **in das neue Jahr fällt**. Das bedeutet, dass aus der Sicht des Leistenden geprüft wird, in welches Jahr der Ertrag und in welches Jahr der entsprechende Zahlungseingang fällt. Aus der Sicht des Leistungsempfängers werden demzufolge die Positionen Aufwand und Zahlungsausgang überprüft.

In Abhängigkeit davon, aus wessen Sicht man den Geschäftsvorfall betrachtet (aus der Sicht des Leistenden oder des Leistungsempfängers) und welche Position in das alte Jahr und welche Position in das neue Jahr fällt, unterscheidet man insgesamt vier Fälle der Rechnungsabgrenzung, die in zwei übergeordnete Gruppen eingeteilt werden können:⁸³

- die **antizipativen** Rechnungsabgrenzungsposten (RAP), das sind diejenigen, die die Erfolgswirkung vorwegnehmen und auf folgenden Konten verbucht werden:
 - **sonstige Forderungen** (für den Leistenden)
 - **sonstige Verbindlichkeiten** (für den Leistungsempfänger)

⁸² Es sei angemerkt, dass die zeitliche Abgrenzung nur gegenüber künftigen Geschäftsjahren möglich ist. Bei Geschäftsvorfällen, deren Erfolgswirkung sich auf zurückliegende Jahre bezieht, muss eine Buchung im periodenfremden Bereich (periodenfremder Ertrag oder periodenfremder Aufwand) des aktuellen Jahres erfolgen.

⁸³ Vgl. Littkemann, Holtrup & Schulte (2010), S. 207–2015.

- die **transitorischen** Rechnungsabgrenzungsposten, das sind die RAP, die die Zahlung vorwegnehmen, also die Erfolgswirkung in das nächste Jahr hinübertragen und auf folgenden Konten gebucht werden:
 - **aktive Rechnungsabgrenzungsposten** (aktive RAP, für den Zahlenden bzw. den Leistungsempfänger)
 - **passive Rechnungsabgrenzungsposten** (passive RAP, für den Zahlungsempfänger bzw. den Leistenden)

Die nachfolgende Tabelle gibt eine **Übersicht über die Verwendung** der einzelnen Arten der Rechnungsabgrenzung:

altes Jahr	neues Jahr	zu bebuchendes Konto	RAP
Ertrag	Zahlungseingang	sonstige Forderungen	antizipativ (Erfolgswirkung vor Zahlung)
Aufwand	Zahlungsausgang	sonstige Verbindlichkeiten (evtl. Rückstellung)	
Zahlungsausgang	Aufwand	aktive RAP	transitorisch (Zahlung vor Erfolgswirkung)
Zahlungseingang	Ertrag	passive RAP	

Tabelle 28: Übersicht über die Arten der Rechnungsabgrenzung.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Die **Verbuchung der Rechnungsabgrenzung** erfolgt **generell** nach folgenden Regeln:

Bei den **antizipativen** Rechnungsabgrenzungsposten wird im alten Jahr die Leistung erfolgswirksam eingebucht. Die Auflösung der antizipativen RAP erfolgt im neuen Jahr erfolgsneutral. Bei den **transitorischen** Rechnungsabgrenzungsposten wird im alten Jahr die Zahlung erfolgsneutral eingebucht. Die Auflösung der transitorischen RAP erfolgt im neuen Jahr erfolgswirksam.

Die Konten der **Rechnungsabgrenzungsposten** (antizipative und transitorische) stellen, je nachdem, ob es sich um Forderungen oder Verbindlichkeiten handelt, **aktive und passive Bestandskonten** dar, die über das Schlussbilanzkonto abzuschließen sind. Sie werden im darauf folgenden Jahr über das Eröffnungsbilanzkonto wieder eröffnet und dann entsprechend aufgelöst.

Die **Leistung** (Ertrag oder Aufwand) wird in dem Jahr auf das entsprechende **Erfolgskonto** (Ertrags- oder Aufwandskonto) gebucht, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen ist. Der Abschluss des angesprochenen Erfolgskontos erfolgt über das GuV-Konto, sodass der Gewinn direkt in der wirtschaftlich korrekten Periode erhöht oder vermindert wird.

4.4.2 Antizipative Rechnungsabgrenzung

Bei der antizipativen Rechnungsabgrenzung liegt die **Erfolgswirkung** immer **im alten Jahr**, und die **Zahlung** erfolgt **im neuen Jahr**. Wenn der Ertrag oder der Aufwand wirtschaftlich dem alten Jahr zuzuordnen ist, die Zahlung allerdings erst im neuen Jahr erfolgt, muss eine Rechnungsabgrenzung vorgenommen werden.

Man unterscheidet zwei Fälle:

- sonstige Forderungen (antizipatives Aktivum),
- sonstige Verbindlichkeiten (antizipatives Passivum).⁸⁴

⁸⁴ Vgl. *Deitermann*, et al. (2016), S. 239–240.

Sonstige Forderungen:

Ist der **Ertrag** wirtschaftlich dem **alten Jahr** zuzuordnen, obwohl die **Zahlung erst im neuen Jahr** erfolgt, wird er zum Zeitpunkt der Leistungserbringung im alten Jahr über das **aktive Bestandskonto „sonstige Forderungen“** eingebucht. Bei diesen sogenannten sonstigen Forderungen handelt es sich um Forderungen, die nicht mit dem eigentlichen Geschäftszweck in Verbindung stehen (z. B. Steuererstattungsansprüche, Krankengeldzuschüsse, Mietforderungen etc.). Die Leistung, also der Ertrag, wird wie üblich auf einem Erfolgskonto gebucht. Der entsprechende Buchungssatz für die Einbuchung des Ertrags im alten Jahr lautet:

sonstige Forderungen		an	Erträge	
----------------------	--	----	---------	--

Zum Bilanzstichtag erfolgt der (erfolgsneutrale) Abschluss des Kontos „sonstige Forderungen“ über das Schlussbilanzkonto. Das Erfolgskonto wird über das GuV-Konto abgeschlossen und erhöht periodengerecht den Gewinn im alten Jahr. Die entsprechenden Buchungssätze lauten:

Schlussbilanzkonto		an	sonstige Forderungen	
Erträge		an	GuV-Konto	

Für die Eröffnung des Bestandskontos „sonstige Forderungen“ im neuen Jahr lautet der Buchungssatz:

sonstige Forderungen		an	Eröffnungsbilanzkonto	
----------------------	--	----	-----------------------	--

Erfolgt nun im neuen Jahr der Zahlungseingang per Banküberweisung, lautet der Buchungssatz:

Bank		an	sonstige Forderungen	
------	--	----	----------------------	--

Mit dem Zahlungseingang im neuen Jahr ist das Konto „sonstige Forderungen“ wieder ausgeglichen.

Beispiel aus der Praxis:

Das Unternehmen erhält die Miete für den Monat Dezember erst Anfang Januar des folgenden Jahres per Banküberweisung.

Sonstige Verbindlichkeiten:

Ist der **Aufwand** wirtschaftlich dem **alten Jahr** zuzuordnen, obwohl die **Zahlung erst im neuen Jahr** erfolgt, wird er zum Zeitpunkt der Leistungserbringung im alten Jahr über das **passive Bestandskonto „sonstige Verbindlichkeiten“** eingebucht. Bei diesen sogenannten sonstigen Verbindlichkeiten handelt es sich um Verbindlichkeiten, die nicht mit dem eigentlichen Geschäftszweck in Verbindung stehen (z. B. Steuernachzahlungen, Krankenkassenbeiträge, Mietzahlungen, Buchführungskosten etc.). Die erhaltene Leistung, also der Aufwand, wird wie üblich auf einem Erfolgskonto gebucht.

Der entsprechende Buchungssatz für die Einbuchung des Aufwands im alten Jahr lautet:

Aufwand		an	sonstige Verbindlichkeiten	
---------	--	----	----------------------------	--

Zum Bilanzstichtag erfolgt der Abschluss des Kontos „sonstige Verbindlichkeiten“ über das Schlussbilanzkonto. Das Erfolgskonto wird über das GuV-Konto abgeschlossen und mindert periodengerecht den Gewinn im alten Jahr. Die entsprechenden Buchungssätze lauten:

sonstige Verbindlichkeiten		an	Schlussbilanzkonto	
GuV-Konto		an	Aufwand	

Für die Eröffnung des Bestandskontos „sonstige Verbindlichkeiten“ im neuen Jahr lautet der Buchungssatz:

Eröffnungsbilanzkonto		an	sonstige Verbindlichkeiten	
-----------------------	--	----	----------------------------	--

Erfolgt nun im neuen Jahr die Zahlung per Banküberweisung, lautet der Buchungssatz:

sonstige Verbindlichkeiten		an	Bank	
----------------------------	--	----	------	--

Mit dem Zahlungsausgang im neuen Jahr ist das Konto „sonstige Verbindlichkeiten“ wieder ausgeglichen.

Beispiel aus der Praxis:

Das Unternehmen erhält im Dezember eine Rechnung über die Weihnachtsgeschenke für Kunden. Der Rechnungsbetrag wird erst im Januar des nächsten Jahres überwiesen.

Rückstellungen dienen, wie die zuvor erläuterten Rechnungsabgrenzungen, der periodengerechten Gewinnermittlung. Sie werden gebildet für Aufwendungen, deren **wirtschaftliche Zuordnung in das alte Jahr** fällt, deren **Zahlung** allerdings erst **in der darauf folgenden Periode** oder in den darauffolgenden Perioden erfolgt. Eine Rückstellung unterscheidet sich dadurch von einer sonstigen Verbindlichkeit, dass sie **hinsichtlich ihrer Höhe und/oder ihres Bestandes ungewiss** ist, aber hinreichend sicher erwartet werden kann. Die Buchung von Rückstellungen erfolgt grundsätzlich nach folgenden Regeln:

■ Bildung von Rückstellungen:

Bei der Bildung der Rückstellung im alten Jahr wird der vorsichtig geschätzte Betrag auf der **Sollseite** des entsprechenden **Aufwandskontos** eingebucht. Das Aufwandskonto wird über das GuV-Konto abgeschlossen, womit gewährleistet ist, dass der Gewinn des alten Jahres periodengerecht gemindert wird. Da die Höhe nicht feststeht, folglich auch keine Rechnung mit separatem Vorsteuerausweis vorliegt, ist bei der Bildung von Rückstellungen die Vorsteuer nicht zu berücksichtigen bzw. **kein Vorsteuerabzug** vorzunehmen. Bei der Bemessungsgrundlage für eine Rückstellung handelt es sich grundsätzlich um einen **Netto-betrag ohne Umsatzsteuer**.

Die Gegenbuchung erfolgt auf der **Habenseite** des entsprechenden **Rückstellungskontos**. Das Rückstellungskonto ist ein passives Bestandskonto, das über das Schlussbilanzkonto abgeschlossen wird. Die Rückstellung wird als Schuld bzw. als Fremdkapital auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen. Gemäß § 266 Abs. 3 HGB werden die Rückstellungen in der Bilanz ausgewiesen als:

- Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
- Steuerrückstellungen,
- sonstige Rückstellungen.

Der Buchungssatz für die Bildung einer Rückstellung lautet entsprechend:

Aufwandskonto		an	Rückstellungskonto	
---------------	--	----	--------------------	--

■ Auflösung von Rückstellungen:

Eine Rückstellung wird **grundsätzlich** dann **aufgelöst**, wenn sie ihren **Zweck erfüllt** hat. Das kann direkt in dem Jahr sein, das unmittelbar auf das Jahr ihrer Bildung folgt oder auch in späteren Jahren. Da ein geschätzter Betrag als Rückstellung eingebucht worden ist, sind zum Zeitpunkt der Auflösung drei Fälle möglich:

- Die gebildete Rückstellung ist identisch mit dem tatsächlichen Aufwand,
- die gebildete Rückstellung ist größer als der tatsächliche Aufwand,
- die gebildete Rückstellung ist kleiner als der tatsächliche Aufwand.⁸⁵

Alle drei Fälle sollen anhand eines Beispiels aus der Praxis nachfolgend erläutert und entsprechend gebucht werden.

Beispiel:

Die Gewerbesteuerabschlusszahlung des Geschäftsjahres beträgt aufgrund der Berechnung des Steuerberaters rund 3.000 EUR. Hierfür wird zum Bilanzstichtag eine **Rückstellung gebildet**. Der entsprechende Buchungssatz im alten Jahr lautet:

Gewerbesteuer		an	Steuerrückstellung	3.000 EUR
---------------	--	----	--------------------	-----------

Zum **Jahresende (01)** werden die **Konten abgeschlossen**: Das Erfolgskonto „Gewerbesteuer“ wird über das GuV-Konto abgeschlossen, sodass gewährleistet ist, dass der Gewerbesteueraufwand periodengerecht den Gewinn im alten Jahr mindert. Das Rückstellungskonto wird als passives Bestandskonto über das Schlussbilanzkonto abgeschlossen. Die entsprechenden Buchungssätze lauten:

GuV-Konto		an	Gewerbesteuer	3.000 EUR
Steuerrückstellung		an	Schlussbilanzkonto	3.000 EUR

Im **neuen Jahr (02)** wird das Rückstellungskonto über das Eröffnungsbilanzkonto **wieder eröffnet**. Der Buchungssatz lautet:

Eröffnungsbilanzkonto		an	Steuerrückstellung	3.000 EUR
-----------------------	--	----	--------------------	-----------

Erst **Mitte Dezember des neuen Jahres (02)** erhält der Unternehmer den **Gewerbesteuerbescheid**. Dieser wird vom Steuerberater geprüft und für korrekt befunden. Der zu zahlende Betrag steht nun endgültig fest. Die Rückstellung ist folglich aufzulösen. Der Betrag wird vom Finanzamt vier Wochen später, also **Mitte Januar des nachfolgenden Jahres (03), eingezogen**. Da der Betrag nun feststeht, die Zahlung aber erst im darauffolgenden Jahr getätigt wird, muss (in Form einer sonstigen Verbindlichkeit) erneut eine Rechnungsabgrenzung vorgenommen werden.

Variante 1: **Der tatsächliche Aufwand entspricht genau der gebildeten Rückstellung.**

⁸⁵ Vgl. Deitermann, et al. (2016), S. 248–249.

Die **Auflösung** der Rückstellung im neuen **Jahr (02)** erfolgt mit folgendem Buchungssatz:

Steuerrückstellung		an	sonstige Verbindlichkeiten	3.000 EUR
--------------------	--	----	----------------------------	-----------

Die **Zahlung** im darauffolgenden **Jahr (03)** per Einzug wird wie folgt gebucht:

sonstige Verbindlichkeiten		an	Bank	3.000 EUR
----------------------------	--	----	------	-----------

Variante 2: **Der tatsächliche Aufwand ist größer als die gebildete Rückstellung.**

Der Gewerbesteuerbescheid aus Dezember 02 weist eine Gewerbesteuernachzahlung in Höhe von 3.100 EUR aus. Der **Mehrbetrag** muss nun als **periodenfremder Aufwand** im Jahr 02 erfasst werden. Die Auflösung der Rückstellung im neuen Jahr (02) erfolgt mit folgendem Buchungssatz:

Steuerrückstellung	3.000 EUR			
periodenfremder Aufwand	100 EUR	an	sonstige Verbindlichkeiten	3.100 EUR

Die Zahlung im darauffolgenden Jahr (03) per Einzug durch das Finanzamt wird wie folgt gebucht:

sonstige Verbindlichkeiten		an	Bank	3.100 EUR
----------------------------	--	----	------	-----------

Variante 3: **Der tatsächliche Aufwand ist kleiner als die gebildete Rückstellung.**

Der Gewerbesteuerbescheid aus Dezember 02 weist eine Gewerbesteuernachzahlung in Höhe von 2.950 EUR aus. Der **Minderbetrag** muss nun als **periodenfremder Ertrag** im Jahr 02 erfasst werden. Die Auflösung der Rückstellung im neuen Jahr (02) erfolgt mit folgendem Buchungssatz:

Steuerrückstellung	3.000 EUR	an	periodenfremder Ertrag	50 EUR
		an	sonstige Verbindlichkeiten	2.950 EUR

Die Zahlung per Einzug im darauffolgenden Jahr (03) wird wie folgt gebucht:

sonstige Verbindlichkeiten		an	Bank	2.950 EUR
----------------------------	--	----	------	-----------

Die folgende Tabelle gibt abschließend einen **Gesamtüberblick** über die **Bildung und Auflösung von Rückstellungen** in den verschiedenen möglichen Varianten.

Bildung und Auflösung von Rückstellungen				
Jahr			Buchungssatz	
			Soll	Haben
01	Bildung der Rückstellung	vorsichtig geschätzter Betrag (ohne Vorsteuer)	Aufwandskonto	Rückstellungskonto
02	Auflösung der Rückstellung	tatsächlicher Aufwand ist identisch mit gebildeter Rückstellung	Rückstellungskonto	sonstige Verbindlichkeit
		tatsächlicher Aufwand ist größer als gebildete Rückstellung	Rückstellungskonto periodenfremder Aufwand (= Mehraufwand)	sonstige Verbindlichkeit
		tatsächlicher Aufwand ist kleiner als gebildete Rückstellung	Rückstellungskonto	periodenfremder Ertrag (Minderbetrag) sonstige Verbindlichkeit
03	Zahlung (z. B. über Bank)	tatsächlicher Betrag	sonstige Verbindlichkeit	Bank

Tabelle 29: Bildung und Auflösung von Rückstellungen
(Quelle: Eigene Darstellung)

4.4.3 Transitorische Rechnungsabgrenzung

Bei der transitorischen Rechnungsabgrenzung erfolgt die **Zahlung** immer **im alten Jahr, wohingegen die Erfolgswirkung erst im neuen Jahr eintritt**. Das bedeutet, dass die Erfolgswirkung in das nächste Jahr hinübergetragen werden muss. Wenn die Zahlung bereits im alten Jahr erfolgt ist, der Ertrag oder der Aufwand allerdings wirtschaftlich dem neuen Jahr zuzuordnen ist, muss eine Rechnungsabgrenzung vorgenommen werden. Man unterscheidet zwei Fälle:

- aktive Rechnungsabgrenzungsposten (transitorische Aktiva),
- passive Rechnungsabgrenzungsposten (transitorische Passiva). ⁸⁶

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten:

Ist die **Zahlung (Zahlungsausgang)** bereits im alten Jahr erfolgt, obwohl der **Aufwand** wirtschaftlich dem **neuen Jahr** zuzuordnen ist, wird die bereits geleistete Zahlung des Leistungsempfängers im alten Jahr als Forderung gegenüber dem Leistenden auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen und über das **aktive Bestandskonto „aktive RAP“** eingebucht.

Der entsprechende Buchungssatz für die Einbuchung des Zahlungsausgangs (z. B. Überweisung) im alten Jahr lautet:

aktive RAP		an	Bank	
------------	--	----	------	--

Zum Bilanzstichtag erfolgt der erfolgsneutrale Abschluss des Kontos „aktive RAP“ über das Schlussbilanzkonto. Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Schlussbilanzkonto		an	aktive RAP	
--------------------	--	----	------------	--

Für die Eröffnung des Bestandskontos „aktive RAP“ im neuen Jahr lautet der Buchungssatz:

aktive RAP		an	Eröffnungsbilanzkonto	
------------	--	----	-----------------------	--

⁸⁶ Vgl. Deitermann, et al. (2016), S. 242.

Im neuen Jahr ist nun das Konto „aktive RAP“ erfolgsmindernd aufzulösen. Dies erfolgt über das entsprechende Aufwandskonto. Der Buchungssatz lautet:

Aufwandskonto		an	aktive RAP	
---------------	--	----	------------	--

Das Konto „aktive RAP“ ist wieder ausgeglichen. Da der Abschluss des Aufwandskontos im neuen Jahr über das GuV-Konto erfolgt, wird der Gewinn im neuen Jahr periodengerecht gemindert.

Beispiel aus der Praxis:

Das Unternehmen überweist die Versicherungsprämie für das Betriebsgebäude für das nächste Jahr bereits Mitte Dezember des alten Jahres.

Passive Rechnungsabgrenzungsposten:

Ist die **Zahlung (Zahlungseingang)** bereits im alten Jahr erfolgt, obwohl der **Ertrag** wirtschaftlich dem **neuen Jahr** zuzuordnen ist, wird die bereits erhaltene Zahlung des Leistenden im alten Jahr als Verbindlichkeit gegenüber dem Leistungsempfänger auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen und über das **passive Bestandskonto „passive RAP“** eingebucht.

Der entsprechende Buchungssatz für die Einbuchung des Zahlungseingangs (z. B. Überweisung) im alten Jahr lautet:

Bank		an	passive RAP	
------	--	----	-------------	--

Zum Bilanzstichtag erfolgt der erfolgsneutrale Abschluss des Kontos „passive RAP“ über das Schlussbilanzkonto. Der entsprechende Buchungssatz lautet:

passive RAP		an	Schlussbilanzkonto	
-------------	--	----	--------------------	--

Für die Eröffnung des Bestandskontos „passive RAP“ im neuen Jahr lautet der Buchungssatz:

Eröffnungsbilanzkonto		an	passive RAP	
-----------------------	--	----	-------------	--

Im neuen Jahr ist nun das Konto „passive RAP“ erfolgserhöhend aufzulösen. Dies erfolgt über das entsprechende Ertragskonto. Der Buchungssatz lautet:

passive RAP		an	Ertragskonto	
-------------	--	----	--------------	--

Das Konto „passive RAP“ ist wieder ausgeglichen. Da der Abschluss des Ertragskontos im neuen Jahr über das GuV-Konto erfolgt, wird der Gewinn im neuen Jahr periodengerecht erhöht.

Beispiel aus der Praxis:

Das Unternehmen vermietet einige Büroräume des Betriebsgebäudes an einen Freiberufler. Dieser überweist die vierteljährliche Miete für das erste Quartal des neuen Jahres bereits am 20. Dezember des alten Jahres.

4.4.4 Buchung der vier Rechnungsabgrenzungen im Überblick

Die nachfolgende Tabelle bietet ein **Prüfungsschema zur Auswahl** des korrekten Rechnungsabgrenzungspostens. Sie erläutert in Kurzform die Abgrenzung der vier Fälle der Rechnungsabgrenzung in Abhängigkeit von Leistungs- und Zahlungszeitpunkt **sowie ihre Einbuchung und Auflösung** im alten und im neuen Jahr:

RAP	aus der Sicht des	Einbuchung im alten Jahr:			Auflösung im neuen Jahr:		
		altes Jahr	SOLL	HABEN	neues Jahr	SOLL	HABEN
antizipativ	Leistenden	Leistung	sonstige Forderungen	Ertrag	Zahlung	Zahlungseingang (z. B. Bank)	sonstige Forderungen
	Leistungsempfängers		Aufwand	sonstige Verbindlichkeiten		sonstige Verbindlichkeiten	Zahlungsausgang (z. B. Bank)
transitorisch	Leistungsempfängers	Zahlung	aktive RAP	Zahlungsausgang (z. B. Bank)	Leistung	Aufwand	aktive RAP
	Leistenden		Zahlungseingang (z. B. Bank)	passive RAP		passive RAP	Ertrag

Tabelle 30: Einbuchung und Auflösung der vier Fälle der Rechnungsabgrenzung.
(Quelle: Eigene Darstellung)

4.5 Anlagevermögen

4.5.1 Grundkenntnisse zum Anlagevermögen

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 247 Abs. 2 HGB gehören alle Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, **dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen**, zum Anlagevermögen. Im Umkehrschluss zählen die Gegenstände, die dem Betrieb nur vorübergehend, also nicht dauernd dienen, zum Umlaufvermögen. Für dieses existiert keine gesetzlich fundierte Definition. Das Anlage- und Umlaufvermögen wird auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen.

Die **Zuordnung** von Vermögensgegenständen zum Anlage- oder Umlaufvermögen ist immer **abhängig vom jeweiligen Verwendungszweck** innerhalb des Unternehmens. Die gleichen Vermögensgegenstände können zum Anlagevermögen, zum Umlaufvermögen oder zum Anlage- und Umlaufvermögen gehören, je nachdem, für welche Zwecke sie innerhalb des Unternehmens verwendet werden.

Hierzu ein Beispiel: Büromöbel gehören i. d. R. zum Anlagevermögen eines Unternehmens, da sie diesem dauerhaft dienen. Handelt es sich bei dem Unternehmen um einen Möbeldändler, stehen die Möbel, die er zum Verkauf anbietet, ihm nur kurzfristig zur Verfügung. Diese zählen somit zum Umlaufvermögen des Betriebes.

Beim Anlagevermögen unterscheidet man grundsätzlich zwei Arten:

- das **nicht abnutzbare** Anlagevermögen (z. B.: Grundstücke, Beteiligungen etc.),
- das **abnutzbare** Anlagevermögen (z. B. Gebäude, Maschinen, Computer etc.)

Die nachfolgenden Kapitel konzentrieren sich auf das **abnutzbare Anlagevermögen**. Es folgen Erläuterungen zu den umfangreichen Buchungen bezüglich

- der **Beschaffung**,
- der **Bewertung**,
- des **Abgangs**

von abnutzbarem Anlagevermögen.

4.5.2 Zugang von Gegenständen des Anlagevermögens

Der Zugang von Vermögensgegenständen erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 HGB grundsätzlich zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die Buchung der Zugänge von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens erfolgt nach folgenden **Buchungsregeln**:⁸⁷

Die (Netto-)Anschaffungskosten werden auf der Sollseite des aktiven Bestandskontos „Anlagegut“ gebucht. Die ausgewiesene Vorsteuer wird separat auf der Sollseite des Kontos „Vorsteuer“ gebucht. Preiserminderungen (z. B. Skonti) werden immer auf der Habenseite des Kontos „Anlagegut“ gebucht, wobei die entsprechende Vorsteuer auf der Habenseite des Kontos „Vorsteuer“ korrigiert wird. Da die entsprechende Rechnung über den Kauf des Anlagegutes in den meisten Fällen erst zu einem späteren Zeitpunkt beglichen wird, erfolgt die Gegenbuchung i. d. R. auf dem passiven Bestandskonto „Verbindlichkeiten aus L+L“. Es handelt sich folglich i. d. R. um eine **erfolgsneutrale Buchung**, die wie folgt lautet:

Anlagegut		an	sonstige Verbindlichkeiten	
Vorsteuer				

Die **Buchung von Zugängen** des Anlagevermögens soll anhand eines **Beispiels** aufgezeigt werden:

Der Unternehmer kauft eine Maschine. Der Rechnungsbetrag lautet über netto 50.000 EUR zuzüglich 19% Umsatzsteuer = brutto 59.500 EUR. Bei Zahlung innerhalb von 30 Tagen gewährt der Lieferant einen Skontoabzug in Höhe von 3%. Zusätzlich fallen Transportkosten in Höhe von netto 3.000 EUR zuzüglich 19% Umsatzsteuer = brutto 3.570 EUR sowie Versicherungskosten in Höhe von 1.000 EUR an. Der Unternehmer zahlt die Rechnungen nach 25 Tagen per Überweisung. Die entsprechenden Buchungssätze lauten:

Buchung der **Eingangsrechnung** (Kauf der Maschine):

Maschine	50.000 EUR	an		
Vorsteuer	9.500 EUR	an	sonstige Verbindlichkeiten	59.500 EUR

Buchung der **Anschaffungsnebenkosten** (Transportkosten und Versicherung):

Maschine	4.000 EUR	an		
Vorsteuer	570 EUR	an	sonstige Verbindlichkeiten	4.570 EUR

Buchung der **Überweisung** der Kaufrechnung **abzüglich 3% Skonto** (= 1.500 EUR zuzüglich 19% USt = 285 EUR):

sonstige Verbindlichkeiten	59.500 EUR	an	Bank	57.715 EUR
		an	Maschine	1.500 EUR
		an	Vorsteuer	285 EUR

⁸⁷ Aus Vereinfachungsgründen wird in den folgenden Ausführungen nur noch von Anschaffungskosten gesprochen.

4.5.3 Abschreibung von Gegenständen des Anlagevermögens

Das Anlagevermögen ist dazu bestimmt, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen. Die **Nutzungsdauer des abnutzbaren Anlagevermögens** (z. B. Maschinen, Fuhrpark etc.) ist allerdings **zeitlich begrenzt**. So vermindert sich der Wert dieser Anlagegüter z. B. aufgrund von

- Nutzung (Gebrauch),
- technischen Neuerungen,
- Veränderung der Nutzungsmöglichkeit,
- außergewöhnlichen Ereignissen etc.

Diese Wertminderung bzw. dieser **Wertverlust** der abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens wird errechnet, indem die Anschaffungskosten eines Anlagegutes auf die allgemein gültige Nutzungsdauer des Anlagegutes verteilt werden. In der Buchhaltung wird der Wertverlust pro Geschäftsjahr auf der Sollseite des Aufwandskontos **„Abschreibung auf Anlagegüter“**⁸⁸ dargestellt und gebucht. Das Aufwandskonto wird direkt über das GuV-Konto abgeschlossen, sodass der **Gewinn des Geschäftsjahres direkt gemindert** wird.

Bei der **Verbuchung** der Abschreibung unterscheidet man in **Abhängigkeit von der Gegenbuchung** (Habenbuchung) zwei Methoden:

- direkte Abschreibung,
- indirekte Abschreibung.⁸⁹

Direkte Abschreibung:

Bei der direkten, **in der Praxis gängigen Abschreibung** erfolgt die Gegenbuchung der Abschreibung direkt auf der **Habenseite des aktiven Bestandskontos „Anlagegut“**. Der entsprechende Buchungssatz zum Jahresende lautet:

Abschreibungen auf Anlagegüter		an	Anlagegut	
--------------------------------	--	----	-----------	--

Die **Minderung auf dem aktiven Bestandskonto „Anlagegut“**, das über das Schlussbilanzkonto abzuschließen ist, führt zu einem entsprechend niedrigeren Ausweis auf der Aktivseite der Bilanz. In der Bilanz wird folglich der am Bilanzstichtag **aktuelle Buchwert ausgewiesen**. Die Abschlussbuchungen lauten:

GuV-Konto		an	Abschreibungen auf Anlagegüter	
Schlussbilanzkonto		an	Anlagegut	

Indirekte Abschreibung:

Bei der indirekten Abschreibung, **die in der Praxis eher unüblich ist**, bleibt das aktive Bestandskonto „Anlagegut“ bei der Verbuchung der Abschreibung unberührt. Die Gegenbuchung erfolgt auf der **Habenseite des passiven Bestandskontos „Wertberichtigungen auf Anlagegüter“**. Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Abschreibungen auf Anlagegüter		an	Wertberichtigungen auf Anlagegüter	
--------------------------------	--	----	------------------------------------	--

⁸⁸ Im Steuerrecht spricht man in diesem Zusammenhang von „Absetzung für Abnutzung“ (AfA).

⁸⁹ Vgl. Coenenberg, Haller, Schultze & Assel (2016), S. 157; Littkemann, Holtrup & Schulte (2010), S. 180–182.

Das Konto „Wertberichtigungen auf Anlagegüter“ wird als passives Bestandskonto über das Schlussbilanzkonto abgeschlossen. Die kompletten Abschlussbuchungen lauten:

GuV-Konto		an	Abschreibungen auf Anlagegüter	
Schlussbilanzkonto		an	Anlagegut	
Wertberichtigungen auf Anlagegüter		an	Schlussbilanzkonto	

In diesem Fall lässt sich der zum Bilanzstichtag **aktuelle Buchwert** des Vermögensgegenstands **nur durch Verrechnung von Aktivkonto (Anlagegut) und Passivkonto (Wertberichtigung)** ermitteln.

Gegenüberstellung von direkter und indirekter Abschreibung			
		direkte Abschreibung	indirekte Abschreibung
Merkmale	Bestandskonto:	Ausweis des aktuellen Restbuchwertes	Ausweis der Anschaffungskosten
	Abschreibung:	Höhe nicht ersichtlich	Alle Beträge werden auf dem Konto „Wertberichtigungen“ gesammelt
Folgen	Bilanzsumme:	verringert sich (Aktiv-Passiv-Minderung)	keine Veränderung (Passivtausch)
	Aussagekraft der Bilanz:	geringer, da weder ursprüngliche Anschaffungskosten noch die Höhe der bisherigen Abschreibungsbeträge ersichtlich	höher, da auf der Aktivseite der Bilanz die Anschaffungskosten und auf der Passivseite die bisher vorgenommenen Abschreibungen ausgewiesen werden

Tabelle 31: Gegenüberstellung von direkter und indirekter Abschreibung
(Quelle: Eigene Darstellung)

Unabhängig von der gewählten Methode zur Verbuchung der Abschreibung unterscheidet man zwischen den folgenden **zwei Verfahren** zur **Berechnung der Höhe der Abschreibung**:

- lineare Abschreibung,
- degressive Abschreibung.

Die Abschreibungsverfahren sollen an dieser Stelle nur genannt werden.

4.5.4 Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens

Der Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens kann durch unterschiedliche Geschäftsvorfälle verursacht werden. Der einfachste Fall liegt vor, wenn ein bereits abgeschriebener Vermögensgegenstand für das Unternehmen unbrauchbar geworden ist und einfach mit dem Restbuchwert oder dem Erinnerungswert⁹⁰ ausgebucht werden kann. Die entsprechenden Buchungssätze lauten

bei der **direkten** Abschreibung:

Abschreibungen auf Anlagegüter		an	Anlagegut	
--------------------------------	--	----	-----------	--

bei der **indirekten** Abschreibung:

Abschreibungen auf Anlagegüter		an	Wertberichtigungen auf Anlagegüter	
--------------------------------	--	----	------------------------------------	--

Zu beachten ist, dass es sich bei dem Konto „Wertberichtigungen auf Anlagegüter“ um ein passives Bestandskonto handelt. Auf diesem werden die kumulierten Abschreibungen gesammelt.

⁹⁰ Anlagegüter werden bis zum endgültigen Ausscheiden aus dem Unternehmen bis zu einem Erinnerungswert von 1 EUR abgeschrieben.

Folglich weisen die aktiven Bestandskonten der einzelnen Anlagegüter im Zeitablauf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aus. In den meisten Fällen werden Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr vom Unternehmen genutzt werden, **zum Verkauf** angeboten. Dabei unterliegt der Verkauf von Anlagegütern grundsätzlich der Umsatzsteuer, d. h. der **erzielte Erlös muss immer der Umsatzsteuer unterworfen** werden. Werden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens veräußert, so handelt es sich i.d.R. um einen Aktivtausch. Das Anlagekonto wird verringert, und gleichzeitig erhöht sich ein anderes Aktivkonto, z. B. das Bestandskonto „sonstige Forderungen“. Dies ist allerdings immer nur dann der Fall, wenn der Verkaufspreis dem Buchwert des Anlagegutes entspricht. Beim Verkauf von Anlagegütern wird grundsätzlich der **Verkaufserlös mit dem Buchwert** (Anschaffungskosten abzüglich vorgenommener Abschreibung) **verglichen**. Man unterscheidet drei Fälle:

Verkaufserlös = Buchwert	(erfolgsneutral)
Verkaufserlös > Buchwert	(erfolgserhöhend)
Verkaufserlös < Buchwert	(erfolgsmindernd)

Nachfolgend werden alle drei Fälle getrennt, zunächst nach der direkten Abschreibung und anschließend nach der indirekten Abschreibung, anhand eines Beispiels erläutert.

Beispiel: Der Anschaffungspreis einer Maschine beträgt 100.000 EUR. Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre. Die Abschreibung soll linear erfolgen und beträgt pro Jahr 10.000 EUR. Im zweiten Jahr wird die Maschine aufgrund von Änderungen im Produktionsablauf wieder verkauft. Der Buchwert beträgt 90.000 EUR. Die aus dem Verkauf resultierende Forderung wird auf dem aktiven Bestandskonto „sonstige Forderungen“ erfasst, da der Verkauf nicht dem eigentlichen Geschäftszweck dient.

Variante 1: **Verkaufserlös = Buchwert**

Die Maschine wird zu einem Verkaufserlös in Höhe von 90.000 EUR zuzüglich 19% Umsatzsteuer (= 17.100 EUR) verkauft. Da der Verkaufserlös gleich dem auszubuchenden Restbuchwert des Anlagegutes ist, handelt es sich um einen **erfolgsneutralen** Geschäftsvorfall. Der entsprechende Buchungssatz lautet bei der **direkten** Abschreibung:

sonstige Forderungen	107.100 EUR	an	Anlagegut	90.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	17.100 EUR

Variante 2: **Verkaufserlös > Buchwert**

Die Maschine wird zu einem Verkaufserlös in Höhe von 95.000 EUR zuzüglich 19% Umsatzsteuer (= 18.050 EUR) verkauft. Da der Verkaufserlös größer als der auszubuchende Restbuchwert des Anlagegutes ist, handelt es sich um einen **erfolgserhöhenden** Geschäftsvorfall. Die positive Differenz zwischen Verkaufserlös und Restbuchwert wird auf der Habenseite des Erfolgskontos „**Erträge aus dem Abgang von Anlagegütern**“ gebucht, sodass der Gewinn direkt im laufenden Geschäftsjahr erhöht wird. Der entsprechende Buchungssatz lautet bei der **direkten** Abschreibung:

sonstige Forderungen	113.050 EUR	an	Anlagegut	90.000 EUR
		an	Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen	5.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	18.050 EUR

Variante 3: Verkaufserlös < Buchwert

Die Maschine wird zu einem Verkaufserlös in Höhe von 75.000 EUR zuzüglich 19% Umsatzsteuer (= 14.250 EUR) verkauft. Da der Verkaufserlös niedriger als der auszubuchende Restbuchwert des Anlagegutes ist, handelt es sich um einen **erfolgsmindernden** Geschäftsvorfall. Die negative Differenz zwischen Verkaufserlös und Restbuchwert wird auf der Sollseite des Aufwandskontos **„Aufwand aus dem Abgang von Anlagegütern“** gebucht, sodass der Gewinn direkt im laufenden Geschäftsjahr gemindert wird. Der entsprechende Buchungssatz lautet bei der **direkten** Abschreibung:

sonstige Forderungen	89.250 EUR			
Aufwand aus dem Abgang von Anlagegütern	15.000 EUR	an	Anlagegut	90.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	14.250 EUR

Variante 1-3 bei der **indirekten** Abschreibung:

Die für die direkte Abschreibung erstellten obigen Buchungssätze sind bei der indirekten Abschreibung ebenso zu erstellen. Es muss allerdings **zusätzlich das passive Bestandskonto „Wertberichtigungen auf Anlagegüter“ korrigiert werden**.

Die bisher gebuchte Wertberichtigung ist wie folgt zurückzubuchen:

Wertberichtigungen auf Anlagegüter		an	Anlagegut	10.000 EUR
------------------------------------	--	----	-----------	------------

Somit ist gewährleistet, dass das Konto „Anlagegut“ aufgrund des Abgangs auch bei der Wahl der indirekten Abschreibungsmethode komplett ausgebucht wird. Auf der Sollseite des Kontos stehen die Anschaffungskosten (im o. g. Beispiel 100.000 EUR). Auf der Habenseite wird der Teil des Verkaufserlöses gebucht, der dem tatsächlichen Buchwert entspricht (im o. g. Beispiel 90.000 EUR). Durch die **Rückbuchung der bereits vorgenommenen Wertberichtigung** (im o. g. Beispiel 10.000 EUR) auf der Habenseite ist das Konto „Anlagegut“ ausgeglichen.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die Bestandteile des Kontos „Anlagegut“ bei der Methode der indirekten Abschreibung:

Anlagegut			
SOLL		HABEN	
Anschaffungskosten	100.000 EUR	Verkaufserlös (in Höhe des Buchwertes)	90.000 EUR
		Wertberichtigungen auf Anlagegüter	10.000 EUR
Summe:	100.000 EUR	Summe:	100.000 EUR

Tabelle 32: Bestandteile des Kontos „Anlagegut“ bei Verkauf und bei indirekter Abschreibungsmethode (Quelle: Eigene Darstellung)



Übungsaufgaben zu Kapitel 4

- 036** Aus welchem Grund wird die Umsatzsteuer auch häufig Mehrwertsteuer genannt?
- 037** Wie berechnet sich die Umsatzsteuerzahllast nach der Allphasen-Netto-Umsatzbesteuerung mit Vorsteuerabzug?
- 038** Wie wird das Vorsteuerkonto abgeschlossen? Benennen Sie den Buchungssatz.
- 039** Erläutern Sie kurz, in welchem Fall der Unternehmer eine Umsatzsteuerforderung gegenüber dem Finanzamt hat und wann eine Verbindlichkeit.
- 040** Erläutern Sie kurz die Kritikpunkte der Buchung des Warenverkehrs auf einem gemischten Warenkonto.
- 041** Der Saldo des Wareneinkaufskontos weist den Wareneinsatz aus. Skizzieren Sie kurz die Berechnung des Wareneinsatzes.
- 042** Worin unterscheiden sich im Wesentlichen Netto- und Bruttomethode beim Abschluss der getrennten Warenkonten?
- 043** Ein Kunde (vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer) bezieht von seinem Lieferanten Waren für 5.950 EUR (inkl. 19% USt) auf Rechnung. Er überweist die Rechnung innerhalb von zehn Tagen mit 2% Skontoabzug. Bilden Sie die Buchungssätze aus der Sicht des Kunden und aus der Sicht des Lieferanten.
- 044** Die Zahlung mittels Sichteinlage in Form von Überweisungen, Daueraufträgen oder Einzugsermächtigungen wird über das Bestandskonto „Bank“ abgewickelt. Erläutern Sie, warum es sich hierbei um ein gemischtes Bestandskonto handelt.
- 045** Ein Kunde (vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer) bestellt bei seinem Lieferanten Waren für 10.000 EUR (zuzüglich 19% USt). Es wird eine Anzahlung von 20% vereinbart. Der Kunde überweist die Anzahlung direkt nach Eingang der Anzahlungsrechnung über brutto 2.380 EUR (die Umsatzsteuer wurde getrennt ausgewiesen). Zwei Wochen später folgt die Warenlieferung zusammen mit der Endabrechnung. Der Kunde bezahlt den Restbetrag direkt per Scheck. Der Lieferant bringt den Scheck am folgenden Tag zwecks Gutschrift auf dem Bankkonto zur Bank. Bilden Sie die Buchungssätze aus der Sicht des Kunden und aus der Sicht des Lieferanten.
- 046** Erläutern Sie kurz die antizipativen und die transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten und nennen Sie die Konten, auf denen ihre Verbuchung erfolgt.
- 047** Wodurch unterscheidet sich eine Rückstellung von einer sonstigen Verbindlichkeit?
- 048** Ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer kauft einen LKW für netto 100.000 EUR zuzüglich 19% USt auf Rechnung. Bei Überweisung innerhalb von zehn Tagen wird ein Skontoabzug in Höhe von 5% gewährt. Bilden Sie den Buchungssatz für die Überweisung innerhalb der zehn Tage.

- 049** Erläutern Sie den Unterschied zwischen der direkten und indirekten Abschreibung von Gegenständen des Anlagevermögens und benennen Sie den jeweiligen Buchungssatz bezüglich der Abschreibung.
- 050** Ein Unternehmer verkauft eine Maschine des Anlagevermögens für 10.000 EUR zuzüglich 19% USt. Der Restbuchwert beträgt 8.000 EUR. Die Maschine ist nach der direkten Abschreibungsmethode abgeschrieben worden. Bilden Sie den entsprechenden Buchungssatz für den Verkauf der Maschine.

Raum für Notizen



5 Ansatz- und Bewertungsvorschriften im HGB

Lernziele

Nachdem Sie dieses Kapitel durchgearbeitet haben, können Sie

- ✓ Auskunft geben über den Geltungsbereich des HGB für das externe Rechnungswesen in Abhängigkeit von der Rechtsform;
- ✓ die Begriffe Bilanzierungspflichten, -wahlrechte und -verbote erklären und Beispiele hierfür nennen;
- ✓ Auskunft geben über insbesondere die in § 252 HGB festgeschriebenen allgemeinen Bewertungsgrundsätze;
- ✓ wesentliche handelsrechtliche Wertbegriffe erläutern;
- ✓ das Verfahren der Bewertung im Anlage- und im Umlaufvermögen von Nicht-Kapitalgesellschaften erklären;
- ✓ die Abweichungen bei der Bewertung des Vermögens von Kapitalgesellschaften beschreiben;
- ✓ die verschiedenen Abschreibungsmethoden und -anlässe darstellen;
- ✓ die Regelungen zur Zuschreibung erläutern;
- ✓ die gängigen Bewertungsvereinfachungsverfahren erklären.

5.1 Geltungsbereich des HGB in Abhängigkeit von der Rechtsform und größenabhängige Erleichterungen

Der Begriff des **Kaufmanns** steht in untrennbarer Verbindung zu dem **Betreiben eines Handelsgewerbes**. Wer die Kaufmannseigenschaft besitzt, für den gilt grundsätzlich die handelsrechtliche Buchführungspflicht der §§ 238 ff. HGB. Wie bereits vorstehend ausgeführt, wurde diese bisher bestehende Verknüpfung zwischen der Kaufmannseigenschaft und der handelsrechtlichen Buchführungspflicht im Zuge des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes durch die Einfügung des neuen § 241a HGB, der eine größenabhängige Befreiungsvorschrift für Einzelkaufleute beinhaltet, teilweise aufgegeben. Gemäß § 238 HGB sind die Bücher so zu führen, dass sie alle Handelsgeschäfte des Unternehmens sowie die Lage des Vermögens und der Schulden ersichtlich machen. Nähere Ausführungen zu den Handelsbüchern enthält das HGB nicht. Mit dem Begriff ist jedoch nicht eine gebundene Form impliziert. Vielmehr können die „Handelsbücher“ auch in Loseblatt-Form oder auf elektronischen Datenträgern geführt werden.

Das **Dritte Buch des HGB mit der Bezeichnung „Handelsbücher“**, das mit dem Bilanzrichtliniengesetz vom Dezember 1985 in das HGB eingefügt wurde, enthält die für die Rechnungslegung **relevanten Vorschriften**. In Abhängigkeit von der Rechtsform sind diese folgendermaßen anzuwenden:

- Der erste Abschnitt (§§ 238 bis 263 HGB) mit seinen grundlegenden Vorschriften gilt abschließend für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften).
- Auf Kapitalgesellschaften findet der erste Abschnitt nur dann Anwendung, wenn in den weiteren Abschnitten des Dritten Buches keine anders lautenden Vorschriften erlassen werden. Das besondere Recht für Kapitalgesellschaften (§§ 264 bis 335c HGB) bricht hiervon abweichende Festlegungen in den Allgemeinen Rechtsnormen (§§ 238 bis 263 HGB).

- Für eingetragene Genossenschaften, Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Versicherungsunternehmen gibt es in den §§ 336 bis 341p HGB weitergehende, d. h. noch speziellere Vorschriften (Branchenrecht). Für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors gelten die weitergehenden Vorschriften der §§ 341q bis 341y HGB. Die branchenspezifischen Vorschriften haben Vorrang, sowohl vor dem besonderen Recht für Kapitalgesellschaften als auch den allgemeinen Vorschriften.

Insbesondere bei der Erstellung des Jahresabschlusses von Genossenschaften, Banken und Versicherungen ist daher die Kenntnis des **speziellen Branchenrechts** unerlässlich. In den §§ 336 f., 340a und 341a HGB werden explizit zahlreiche Bestimmungen des besonderen Teils für Kapitalgesellschaften aufgehoben und stattdessen auf die Geltung spezifischer Verordnungen und Formblätter verwiesen. Dieses spezielle Branchenrecht ist nicht Gegenstand dieses Studienbriefs. Im Folgenden werden die Rechtsvorschriften für die Rechnungslegung nach dem HGB lediglich nach Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften einerseits sowie Kapitalgesellschaften andererseits differenziert.

Neben der Rechtsform hat auch die Größenklasse eines Unternehmens Einfluss auf die Intensität der Rechnungslegung. Das HGB unterscheidet dabei kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften, wobei die Klassifizierung nach den Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Zahl der Arbeitnehmer erfolgt. Bei den kleinen Kapitalgesellschaften gibt es zudem noch die Untergruppe der Kleinstkapitalgesellschaften.

Kleine Kapitalgesellschaften zeichnen sich gemäß § 267 Abs. 1 HGB dadurch aus, dass sie an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. 6.000.000 EUR Bilanzsumme;
2. 12.000.000 EUR Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.

Eine Untergruppe der kleinen Kapitalgesellschaften bilden gemäß § 267a HGB die **Kleinstkapitalgesellschaften**. Dies sind kleine Kapitalgesellschaften, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der drei nachfolgenden Merkmale nicht überschreiten:

1. 350.000 EUR Bilanzsumme;
2. 700.000 EUR Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. im Jahresdurchschnitt zehn Arbeitnehmer.

Für **mittelgroße Kapitalgesellschaften** gilt nach § 267 Abs. 2 HGB, dass sie an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen sowohl mindestens zwei der für kleine Kapitalgesellschaften gesetzten Obergrenzen überschreiten als auch mindestens zwei der drei nachstehenden Obergrenzen nicht überschreiten:

1. 20.000.000 EUR Bilanzsumme;
2. 40.000.000 EUR Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.

Große Kapitalgesellschaften schließlich sind solche Gesellschaften, die mindestens zwei der drei für mittelgroße Kapitalgesellschaften festgelegten Obergrenzen überschreiten. Außerdem gelten sogenannte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d HGB stets als große Kapitalgesellschaften. Nach § 264d HGB ist eine Kapitalgesellschaft kapitalmarktorientiert, wenn

sie einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

Kleinstkapitalgesellschaften können eine auf die Buchstabenpositionen des § 266 HGB reduzierte Bilanz aufstellen.⁹¹

Für mittelgroße Kapitalgesellschaften gilt, dass sie zwar dem umfassenden Gliederungsschema gemäß § 266 Abs. 2 und 3 HGB unterliegen, jedoch nur die verkürzte Bilanz einreichen und veröffentlichen müssen. Sie sind jedoch gemäß § 327 HGB zu zusätzlichen Angaben im Rahmen der Bilanz oder im Anhang verpflichtet. Das in § 266 Abs. 2 und 3 HGB enthaltene **umfassende Gliederungsschema** für die Aktiv- und Passivseite einer Bilanz ist somit **uneingeschränkt nur von großen Kapitalgesellschaften anzuwenden**.

Die Vorgaben des § 266 HGB legen eine zwingende Mindestgliederung fest. Unabhängig von der Größe ist jede Kapitalgesellschaft verpflichtet, Sonderpositionen getrennt auszuweisen. Der Zusammenfassung von Unterpositionen sind im § 265 Abs. 7 HGB enge Grenzen gesetzt. Eine über die Mindestgliederung hinausgehende weitere Aufspaltung von Posten und die zusätzliche Aufnahme bislang nicht abgedeckter Posten ist zulässig, solange hierdurch Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz nicht beeinträchtigt werden.

5.2 Handelsrechtliche Ansatzregeln

5.2.1 Handelsrechtliche Ansatzregeln der Aktivseite

Im nun folgenden Abschnitt werden einzelne Positionen der Bilanz näher betrachtet. Auf die reine Definition der Wesensmerkmale von Bilanzpositionen wird jedoch verzichtet. Zunächst werden Teile des Vermögens näher betrachtet. Es folgen das Eigenkapital, die Verbindlichkeiten und die Hinweise auf Haftungsverhältnisse unter dem Bilanzstrich (Eventualverbindlichkeiten).

Nach § 266 Abs. 2 HGB gliedert sich das **Anlagevermögen** in die drei Hauptpositionen immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und **Finanzanlagen**. Zu Letzteren zählen Ausleihungen (Gewährung von Fremdkapital) und Daueranlagen (Beteiligung mit Eigenkapital). Zu den Daueranlagen gehören neben Wertpapieren, die wie Anlagevermögen behandelt werden, insbesondere

- Anteile an verbundenen Unternehmen,
- Beteiligungen.

Legaldefinitionen der beiden Begrifflichkeiten finden sich in § 271 HGB. Zur Abgrenzung der verbundenen Unternehmen zu den Beteiligungen verweist § 271 Abs. 2 HGB auf die Definition der Mutter- und Tochterunternehmen gemäß § 290 HGB. Demnach setzt ein Unternehmensverbund (Konzern) voraus, dass die einzelnen Unternehmen unter der einheitlichen Leitung eines

⁹¹ Diese Erleichterungsvorschrift ist problematisch, da der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft gem. § 264 Abs. 2 HGB „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln“ hat. Da Kleinstkapitalgesellschaften keinen Anhang aufzustellen haben, wenn bestimmte Angaben unter der Bilanz gemacht werden, wird es in der Praxis in vielen Fällen darauf hinauslaufen, dass eine auf die Buchstabenpositionen gekürzte Bilanz ggf. nicht mehr im Einklang mit der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB steht. In derartigen Fällen wäre die Inanspruchnahme der Darstellungserleichterungen nach Ansicht des Verfassers unzulässig.

übergeordneten Unternehmens (Mutterunternehmen) stehen. Anders ausgedrückt: Alle Gesellschaften, die ein gleiches übergeordnetes Unternehmen haben, bilden mit diesem zusammen einen Konzern.

Unter den **Finanzanlagen** sind Anteile an verbundenen Unternehmen getrennt auszuweisen. Auch im Bereich der Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgt ein gesonderter Ausweis der auf Rechtsverhältnissen mit verbundenen Unternehmen beruhenden Beträge. Durch die Offenlegung der Unternehmensverbindung sowie der finanziellen Transaktionen zwischen den verbundenen Unternehmen sollen mögliche negative Konsequenzen für Gläubiger und Minderheitsgesellschafter abgemildert werden. Vergleichbar den verbundenen Unternehmen kennt das Handelsrecht auch die Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht. Nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Beteiligungen „Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen“. Zur Erhöhung der Praktikabilität dieser Rechtsvorschrift enthält § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB eine Fiktion, nach der von einer Beteiligung immer dann ausgegangen werden soll, wenn die Anteile an einem anderen Unternehmen insgesamt 20% des Nennkapitals dieses Unternehmens überschreiten.

Zum Anlagevermögen zählen auch die **immateriellen Vermögensgegenstände**. Hierunter sind Rechte zu verstehen, die für ein Unternehmen einen bestimmten Wert besitzen und dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens dienen.

Die wichtigsten immateriellen Vermögensgegenstände sind

- gewerbliche Schutzrechte (Patente und Verlagsrechte),
- Urheberrechte, Gebrauchsmuster und Warenzeichen,
- Lizenzen,
- Computerprogramme,
- Konzessionen.

Kapitalgesellschaften sind gemäß § 284 Abs. 3 HGB verpflichtet, in der Bilanz oder im Anhang Auskunft über die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens zu geben. Ausgehend von den gesamten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sind im sogenannten Anlagespiegel die Zugänge und Abgänge, Umbuchungen sowie die Ab- und Zuschreibungen in ihrer gesamten Höhe gesondert aufzuführen.

§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB stellt klar, dass der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt, als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand gilt. Man spricht in diesem Zusammenhang vom entgeltlich erworbenen oder **derivativen Geschäfts- oder Firmenwert**. Dieser bildet die Wertdifferenz zwischen dem Gesamtwert des Unternehmens und der Summe der Einzelwerte aus Vermögensgegenständen unter Abzug der Schulden. Die Gründe dafür, dass der Erwerber eines Unternehmens einen Preis zu zahlen bereit ist, der über dem Wert der Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden liegt, können vielfältig sein. Elemente des derivativen Firmenwerts sind beispielsweise der vorhandene Kundenstamm, das Image des Firmennamens, die Qualifikation und das Know-how der Mitarbeiter. Aufgrund der Qualifikation des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts als Vermögensgegenstand ist dieser **zwingend zu aktivieren** und planmäßig über seine Nutzungsdauer abzuschreiben. Kann die voraussichtliche Nutzungsdauer des entgeltlich erworbenen derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden, so sieht der Gesetzgeber nach § 253 Abs. 3 HGB eine planmäßige Abschreibung über einen Zeitraum von zehn Jahren vor.

Zu beachten ist, dass die Bilanzierungspflicht nur für den entgeltlich erworbenen, nicht aber für den **selbst geschaffenen (den sog. originären) Geschäfts- oder Firmenwert** gilt. Für Letzteren besteht ein **Aktivierungsverbot**, da dieser nicht im Wege der Fiktion zu einem Vermögensgegenstand erklärt wird.

Neben Aktivierungspflichten und -verboten gibt es im Handelsrecht auch Aktivierungswahlrechte. So besteht für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Aktivierungswahlrecht**. Diese dürfen nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen nach Satz 2 dieser Vorschrift allerdings selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Aktiviert werden dürfen nach § 255 Abs. 2a HGB jedoch ausschließlich die bei der Entwicklung des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens anfallenden Aufwendungen. **Entwicklung** ist nach § 255 Abs. 2a Satz 2 HGB „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen“. **Forschung** ist nach § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB „die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“. Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, verbietet § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB eine Aktivierung.

Als weiteres **Aktivierungswahlrecht** benennt das HGB das **Disagio** gemäß § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB. Übersteigt bei Aufnahme von Fremdkapital der Erfüllungsbetrag den Ausgabebetrag, so stellt die Differenz einen zusätzlichen Zinsanteil dar. Durch das Aktivierungswahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB eröffnen sich dem Unternehmen zwei alternative Möglichkeiten zur bilanziellen Behandlung des Differenzbetrags. Grundsätzlich ist der volle Erfüllungsbetrag als Verbindlichkeit zu passivieren. Das Disagio kann im Aufnahmejahr des Fremdkapitals sofort in vollem Umfang als Zinsaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. Wird es unter den Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert, ist es anteilig über die Laufzeit des Kredits abzuschreiben.

Beispiel: Die Dienstleistungs-AG begibt am 30.06.2018 eine fünfjährige Anleihe mit 5 % Nominalzins. Der Ausgabekurs beträgt 95 %, der Rückzahlungskurs 100 %. Das Disagio beträgt somit insgesamt 5 % bzw. laufzeitanteilig in den Jahren 2018 und 2023 0,5 % sowie in den Jahren 2019 bis 2022 jeweils 1,0 %.

1. Möglichkeit:

Das Disagio von 5 % wird im Jahr 2018 komplett als Zinsaufwand erfasst.

2. Möglichkeit:

Das Disagio wird auf die Jahre der Kreditlaufzeit verteilt. Im Jahr 2018 wird 0,5 % Zinsaufwand aus dem Disagio erfasst, 4,5 % werden als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert. In den Jahren 2019 bis 2022 wird jeweils 1,0 % aus dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgelöst und als Zinsaufwand des jeweiligen Jahres erfasst. Der Rest von 0,5 % wird im Jahr 2023 aufwandswirksam.

5.2.2 Handelsrechtliche Ansatzregeln der Passivseite

Auf der Passivseite der Bilanz steht als erste Position das **Eigenkapital**. Es umfasst die dem Unternehmen von den Eigentümern unbegrenzt zur Verfügung gestellten Mittel und wird in der Bilanz

in Abhängigkeit von der Rechtsform ausgewiesen. Das variable Eigenkapitalkonto findet vor allem bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften Anwendung, da auf ihm sämtliche während des Geschäftsjahres getätigten Einlagen und Entnahmen sowie die einbehaltenen Gewinne und die erwirtschafteten Verluste verbucht werden. Das konstante Eigenkapitalkonto tritt bei sämtlichen Rechtsformen mit Haftungsbeschränkung auf und besitzt die Funktion, das Haftungsvermögen gemäß der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Höhe zu binden. Konstante Eigenkapitalkonten finden sich deshalb vorrangig bei Kapitalgesellschaften.

Nach der Bilanzgliederungsvorschrift des § 266 Abs. 3 HGB sind **bei Kapitalgesellschaften** die folgenden Eigenkapitalteile zu unterscheiden:

1. Gezeichnetes Kapital (§ 272 Abs. 1 HGB)

Als gezeichnetes Kapital ist die Summe der Nennbeträge aller ausgegebenen Anteile auszuweisen. Es stellt damit das eigentliche Haftungskapital einer Kapitalgesellschaft dar.

2. Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB)

Die Kapitalrücklage enthält weitere Eigenkapitalbeträge, die der Gesellschaft von außen zugeführt worden sind.

Im Einzelnen handelt es sich um die Beträge,

- die bei der Ausgabe von Anteilen einschließlich Bezugsanteilen über den Nennbetrag hinaus erzielt werden (Agio),
- die bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungs- oder Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen über den Rückzahlungsbetrag hinaus erzielt werden,
- durch Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten,
- durch andere Zuzahlungen, die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten.

3. Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB)

In den Gewinnrücklagen kommen nur Beträge zum Ausweis, die vom Unternehmen selbst erwirtschaftet worden sind, aber nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet wurden (Einbehaltung bzw. Thesaurierung von Teilen des Jahresüberschusses). Sie werden im Rahmen der Ergebnisverwendung aus dem (versteuerten) Jahresüberschuss gebildet.

Es werden unterschieden:⁹²

- die gesetzliche Rücklage,
- die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen,
- die satzungsmäßigen Rücklagen,
- die anderen Gewinnrücklagen.

4. Der Gewinn- bzw. Verlustvortrag und der aktuelle Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag

Diese Positionen entsprechen der Bilanzgliederung des § 266 HGB, kommen aber nur zum Ausweis, **wenn** im Zuge der Aufstellung des Jahresabschlusses **noch keinerlei Gewinnverwendungsmaßnahmen** ihren Niederschlag gefunden haben. Dies ist zumindest für die Aktiengesellschaft untypisch, da Vorstand und Aufsichtsrat dort in der Regel bei Aufstellung des Abschlusses bereits erste Teile des Jahresergebnisses in die Rücklagen einstellen. Wird die Bilanz unter teilweiser Vorwegnahme der Gewinn- bzw. Verlustverwendung aufgestellt, so tritt an

⁹² Vgl. § 266 Abs. 3 lit. A III HGB.

die Stelle der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ und „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“. Ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag ist in den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ einzubeziehen und in der Bilanz gesondert anzugeben. Die Angabe kann auch im Anhang gemacht werden (vgl. § 268 Abs. 1 HGB). Man spricht in diesem Fall von einer Erstellung des Abschlusses nach (teilweise erfolgreicher) Gewinnverwendung.

Eine bedeutende Fremdkapitalposition bilden die **Rückstellungen**. Grundsätzlich handelt es sich bei Rückstellungen im Sinne des § 249 HGB um Passivposten für Verluste, Verbindlichkeiten oder Aufwendungen, die ihrer Entstehung oder ihrer Höhe nach ungewiss sind und der Periode ihrer wirtschaftlichen Verursachung zugerechnet werden sollen. Im Sinne des Imparitätsprinzips werden spätere Ausgaben also bilanziell vorab berücksichtigt. § 249 HGB wurde im Zuge des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes grundlegend geändert. Um eine zumindest partielle Angleichung an internationale Rechnungslegungsvorschriften zu erreichen und um den Informationsgehalt des Jahresabschlusses zu erhöhen, wurde der Paragraph um Rückstellungswahlrechte bereinigt. Die Vorschrift beinhaltet infolgedessen nur noch Rückstellungspflichten und -verbote.

Diese bestehen im Einzelnen wie folgt:

Rückstellung	Handelsrechtliche Bilanzierungsvorschrift
für ungewisse Verbindlichkeiten (Absatz 1 Satz 1)	Passivierungspflicht
für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Absatz 1 Satz 1)	Passivierungspflicht
für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt wird (Absatz 1 Satz 2 Nr. 1)	Passivierungspflicht
für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird (Absatz 1 Satz 2 Nr. 1)	Passivierungspflicht
für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Absatz 1 Satz 2 Nr. 2)	Passivierungspflicht
„Sonstige“ Rückstellungen (Absatz 2)	Passivierungsverbot

Tabelle 33: Systematisierung der Rückstellungen nach § 249 HGB.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Eine weitere wichtige Bilanzposition bilden die sogenannten **latenten Steuern**. Diese werden gebildet, um Differenzen, die aus unterschiedlichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz resultieren und die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, in der Handelsbilanz sichtbar zu machen. Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, bestimmt § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB, dass eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern in der Bilanz zu passivieren ist. Es liegt demnach eine **zwingende Passivierungspflicht** vor. Resultiert aus den unterschiedlichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz insgesamt eine Steuerentlastung, können aktive latente Steuern angesetzt werden. Für diesen Fall sieht § 274 HGB folglich keine Pflicht, sondern ein **Aktivierungswahlrecht** vor. Ergeben sich aufgrund

unterschiedlicher Wertansätze sowohl Steuerbelastungen als auch -entlastungen, können diese nach § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB saldiert oder auch unverrechnet angesetzt werden.

Auch wenn es sich bei Verlustvorträgen nicht um Differenzen im eigentlichen Sinne handelt, sind diese nach § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber will damit der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses Rechnung tragen und eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erreichen. Um dennoch dem Vorsichtsprinzip in ausreichendem Umfang gerecht zu werden, wurde in § 268 Abs. 8 HGB eine zu § 274 HGB korrespondierende Ausschüttungssperre eingeführt. Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber bei der Berücksichtigung von Verlustvorträgen in § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB auf einen Zeitraum von fünf Jahren abstellt. Er will die Aktivierung latenter Steuern damit nachprüfbar und praktikabel gestalten und verhindern, dass Unternehmen für Verlustvorträge aktive latente Steuern ansetzen, ohne dass hieraus in Zukunft Steuerverrechnungen resultieren. Wird der Zeitraum auf fünf Jahre beschränkt, ist die Frage einer voraussichtlichen Verlustverrechnung anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen für Dritte nach Ansicht des Gesetzgebers noch nachvollziehbar, bei darüber hinausgehenden Zeiträumen jedoch nicht mehr.⁹³

Abschließend bleibt anzumerken, dass kleine Kapitalgesellschaften gemäß § 274a Nr. 4 HGB von der Anwendung des § 274 HGB befreit sind. Ergänzend zu den Informationen in der Bilanz sind gemäß § 251 HGB folgende Sachverhalte unter der Bilanz – bzw. genauer gesagt unter dem Bilanzstrich auf der Passivseite – zu vermerken, sofern kein Ausweis auf der Passivseite erfolgt (**Eventualverbindlichkeiten**):

- Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln;
- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften;
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen;
- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten, auch wenn ihnen gleichzeitig Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

Diese unter Sicherheitsaspekten aufgenommenen Zusatzangaben im Rahmen des Bilanzausweises sollen einen weiteren Einblick in die Haftungsverhältnisse geben. Sollten diese Eventualverbindlichkeiten zu einer vorhersehbaren Inanspruchnahme führen, sind im Rahmen der Bilanz Vorkehrungen durch die Bildung von Rückstellungen zu treffen. Nicht bilanzierungsfähig sind gemäß § 248 Abs. 1 HGB:

- Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens,
- Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung,
- Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen.

Diese Bilanzierungsverbote sind noch um die Vorschrift des § 249 Abs. 2 Satz 1 HGB, laut der Rückstellungen für nicht in Absatz 1 beschriebene Zwecke nicht passiviert werden dürfen, zu ergänzen.

⁹³ Vgl. BT-Drucks. 16/10067 (2008), S. 67.

5.3 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Nachdem bislang beschrieben wurde, welche Tatbestände im Jahresabschluss und im Lagebericht abgebildet werden, bleibt nun noch zu klären, **mit welchem Wertansatz die Bilanzierung erfolgen soll** und in welcher Höhe die Erfolge ausgewiesen werden. Insbesondere die vielfältigen bei der Bewertung **nach HGB bestehenden Wahlrechte und Ermessensspielräume** sollen dabei einer ausführlichen Analyse unterzogen werden, da ihnen entscheidende Bedeutung für die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses zukommt – denn mit Wahlrechten der Bewertung kann Bilanzpolitik (im Sinne einer Ergebnisbeeinflussung) betrieben werden.

Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze stellen grundlegende Regeln zur Bewertung dar, die unabhängig von der Zurechnung der Vermögensgegenstände (bzw. Schulden) zu bestimmten Bilanzpositionen zu beachten sind.

- Der **Grundsatz der Bilanzidentität** (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) schreibt vor, dass eine Neubewertung zu Beginn des neuen Geschäftsjahres ausscheidet. Die Wertansätze des Vorjahres müssen gewissermaßen als Saldovortrag in das neue Jahr übernommen werden. Treten nachträglich Ereignisse ein, die die früheren Wertansätze in einem anderen Licht erscheinen lassen, so sind diese Korrekturen im nächsten aufzustellenden Jahresabschluss zu berücksichtigen.
- Nach dem **Grundsatz der Unternehmensfortführung** (auch als Going-Concern-Prinzip bezeichnet) ist gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB bei der Bewertung immer von der Fortführung des Unternehmens auszugehen. Stehen der Unternehmensfortführung tatsächliche Verhältnisse entgegen, z. B. ein bereits eingeleitetes Insolvenzverfahren wegen Überschuldung oder die bevorstehende Aufgabe der Geschäftstätigkeit, hat die Bewertung unter Veräußerungsgesichtspunkten zu erfolgen.⁹⁴
- Der **Grundsatz der Einzelbewertung** (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) verbietet insbesondere Verrechnungen jeder Art zwischen Vermögensgegenständen. So können Wertsteigerungen einer Position nicht mit Wertverlusten an anderer Stelle kompensiert werden. Gesetzliche Abweichungen hiervon enthalten die Bestimmungen zur Bildung von Bewertungseinheiten (vgl. § 254 HGB), zur Festbewertung, zur Gruppenbewertung und zu Bewertungsvereinfachungsverfahren (vgl. §§ 240 Abs. 3 und 4, 256 HGB).
- Das **Stichtagsprinzip** (ebenfalls in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB verankert) verlangt die Bewertung zum Abschlussstichtag. Maßgebend sind somit allein die Verhältnisse zu diesem Zeitpunkt. Wertveränderungen nach dem Bilanzstichtag sind somit nicht zu berücksichtigen. Nachträglich gewonnene Erkenntnisse, d. h. während des Zeitraums der Aufstellung des Jahresabschlusses über die Verhältnisse zum Stichtag, können jedoch einbezogen werden. Wird beispielsweise über einen Schuldner im Februar des Folgejahres ein Insolvenzverfahren eröffnet, stellt sich die Bewertung der Forderung per 31.12. in einem anderen Licht dar. Ist die Forderung noch im Januar erhöht worden, darf die Risikovorsorge für das erhöhte Gesamtengagement nur anteilig im alten Jahresabschluss berücksichtigt werden.
- Der **Grundsatz der Vorsicht** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zieht sich wie ein roter Faden durch das HGB. Im Rahmen der Bewertung engt er mögliche Ermessensspielräume teilweise nachhaltig ein. Gesichtspunkte, die eingetretene Verluste erkennen lassen oder auf bestehende Risiken hindeuten, sind besonders zu berücksichtigen. Im Rahmen der „vernünftigen

⁹⁴ Vgl. *Wedell & Dilling* (2015), S. 42.

kaufmännischen Beurteilung“ ist somit nach der pessimistischeren Variante zu bewerten, d. h. die untere Grenze des Bewertungsspielraums genießt Vorrang vor der oberen. Eine besondere Ausprägung des Vorsichtsprinzips ist, dass vorhersehbare Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen sind, auch wenn sie erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden. Hierin liegt eine **Durchbrechung des Stichtagsprinzips zugunsten des Vorsichtsprinzips** vor. Für noch nicht realisierte Gewinne ist ein solches Vorgehen nicht statthaft. Hier ist eine Berücksichtigung bei der Bewertung erst dann zulässig, wenn die geschuldete Leistung vollständig erbracht ist. Abgestellt wird somit erst auf die Erfüllung bzw. Realisierung. Die beiden Bewertungsregeln sind als **Imparitätsprinzip** (bzw. Verlust-Antizipationsprinzip) sowie **Realisationsprinzip** ein besonderer Ausfluss des Vorsichtsprinzips.

- Der **Grundsatz der periodengerechten Erfolgsabgrenzung** (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) ist an anderer Stelle – im Zusammenhang mit der zeitlichen Abgrenzung – ausführlich diskutiert worden. Maßgeblich ist demnach für die Zurechnung des Erfolgs zu einem Geschäftsjahr nicht der Zahlungsvorgang, sondern der Zeitraum, in dem der Erfolg entstanden bzw. „verursacht“ worden ist.
- Der **Grundsatz der Bewertungsstetigkeit** (bzw. Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität) nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB sieht vor, die im vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beizubehalten. Ziel dieser Vorschrift ist, aufeinanderfolgende Jahresabschlüsse vergleichbar zu machen.

Von den allgemeinen Grundsätzen nach § 252 Abs. 1 HGB darf nur in sachlich begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden (§ 252 Abs. 2 HGB).

Weitere allgemeine Bewertungsregeln, die nicht ausdrücklich im Gesetz genannt sind, aber ihren Niederschlag in konkreten Bewertungsvorschriften gefunden haben, sind z. B.

- das **Nominalwertprinzip** (Bewertung ohne Berücksichtigung der Geldwertentwicklung),
- die **Willkürfreiheit der Bewertung** (Bewertung unabhängig von der gegenwärtigen Ertrags-situation des bilanzierenden Unternehmens),
- die **Bestimmtheit des Wertansatzes** (Vorgabe absoluter Wertober- und -untergrenzen).

Mit dem Niederstwertprinzip bei der Bewertung der Aktiva, das in Ausprägung

- **des gemilderten Niederstwertprinzips** im Anlagevermögen (§ 253 Abs. 3 HGB) und
- **des strengen Niederstwertprinzips** im Umlaufvermögen (§ 253 Abs. 4 HGB)

vorgegeben wird, sowie dem Höchstwertprinzip bei der Bewertung der Passiva (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) existieren solche bestimmten Wertansätze.

5.4 Handelsrechtliche Wertbegriffe

5.4.1 Überblick

Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften nehmen Bezug auf eine ganze Reihe unterschiedlicher Wertbegriffe, von denen die wesentlichen im Folgenden einer näheren Betrachtung unterzogen werden. Als **Basiswerte** für die Fixierung des bilanziellen Wertansatzes gelten **im Bereich der Aktiva**:

- die Anschaffungskosten (bei erworbenen Vermögensgegenständen),
- die Herstellungskosten (bei selbst erstellten Vermögensgegenständen).

Über eine derartige Bewertung soll die Erfolgsneutralität des Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgangs gewahrt werden. Vorgänge der genannten Art bedeuten in aller Regel eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensmehrung oder -minderung.

Basiswerte bei der Bewertung **der Passiva** sind:

- der Nennbetrag (beim gezeichneten Kapital),
- der Erfüllungsbetrag (bei Verbindlichkeiten),
- der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag (bei Rückstellungen).

Im Rahmen des Bewertungsverfahrens sind folgende **Vergleichswerte** hinzuzuziehen:

- der Börsenpreis (= Preis an einer Börse bei tatsächlichen Umsätzen im regulierten Markt oder im Freiverkehr),
- der Marktpreis (= Preis, der an einem Handelsplatz für eine Ware durchschnittlicher Qualität bezahlt wird),
- der beizulegende Wert am Bilanzstichtag (= Preis, der sich an den aktuellen Wiederbeschaffungs- bzw. Reproduktionskosten orientiert),
- der Teilwert (Bedeutung nur in der Steuerbilanz).

5.4.2 Anschaffungskosten

Der Begriff der Anschaffungskosten ist für alle Unternehmen in § 255 Abs. 1 HGB einheitlich geregelt. Anschaffungskosten sind demnach alle „Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen“. Die Anschaffungskosten betreffen sämtliche mit dem Erwerb eines Vermögensgegenstands von einem Dritten verbundene Aufwendungen.

Sie lassen sich somit wie folgt darstellen:

	Anschaffungspreis
–	Anschaffungspreisminderungen
+	Anschaffungsnebenkosten
+	nachträgliche Anschaffungskosten
=	handelsrechtliche (und steuerrechtliche) Anschaffungskosten

Typische Anschaffungspreisminderungen sind Rabatte und ausgeschöpfte Skonti. Auch nachträglich gewährte Gutschriften mindern die Anschaffungskosten und sind abzuziehen. Als Anschaffungsnebenkosten kommen Vermittlungsprovisionen, Grunderwerbsteuer, Notar- und Gerichtskosten sowie Transport- und Montagekosten in Betracht. Kosten für die Einweisung des Bedienungspersonals sind dagegen nicht aktivierbar, da sie nicht mit der Anschaffung, sondern mit der Nutzung des Gegenstands in Verbindung stehen. Nachträgliche Anschaffungskosten sind beispielsweise nachträgliche Preiserhöhungen oder durch den Erwerb bedingte Umbauten.

Beispiel zu den Anschaffungskosten

Ein (vorsteuerabzugsberechtigtes) Unternehmen (GmbH) kauft eine neue Computeranlage zum Listenpreis von 20.000 EUR zuzüglich 19 % USt. Der Lieferant gewährt 5 % Rabatt auf den Listenpreis und räumt 3 % Skonto bei Zahlung innerhalb 14 Tagen ein. Für den Transport fallen 100 EUR (zzgl. USt) an. Nach der Installation der neuen Computer entschließt sich das Unternehmen, leistungsfähigere Software zum Preis von 500 EUR (zzgl. USt) zu erwerben. Das Unternehmen schließt zwei Versicherungen ab, die eine für den Transport in Höhe von 50 EUR, die andere für die Versicherung der Geräte vor Untergang in Höhe von 300 EUR. Folgendermaßen werden die Anschaffungskosten bei Ausnutzung des Skontoabzugs ermittelt.

Anschaffungspreisminderungen:

5 % Rabatt auf 20.000 EUR	= Abzug von	1.000 EUR
3 % Skonto auf den rabattierten Betrag von 19.000 EUR:	=> weiterer Abzug von	570 EUR

Hinweis: Umsatzsteuer ist nur vom Endverbraucher zu tragen. Für das Unternehmen besteht hierin kein Kostenfaktor, da es sich um einen durchlaufenden Posten handelt.

Zwischenergebnis: **18.430 EUR**

Anschaffungsnebenkosten:

Transport	100 EUR
Transportversicherung	50 EUR

Nachträgliche Anschaffungskosten:

PC-Software	500 EUR
-------------	---------

Hinweis: Die Versicherung gegen die Vernichtung der Geräte (Untergang) betrifft nicht den Anschaffungsvorgang, sondern den Betrieb der Geräte.

Anschaffungskosten somit: **19.080 EUR**

5.4.3 Herstellungskosten

Der Begriff der Herstellungskosten ist in § 255 Abs. 2 HGB rechtsformunabhängig und einheitlich geregelt. Er bezieht sich auf alle am Stichtag noch nicht verkauften Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens (unfertige und fertige Erzeugnisse sowie eigenbetrieblich genutzte, selbst geschaffene Anlagen).

§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB definiert Herstellungskosten als „die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen“.

Im Gegensatz zu den Anschaffungskosten, die leicht aufgrund vorliegender Rechnungen ermittelt werden können, müssen **die Werte zur Ermittlung der Herstellungskosten zunächst aus der Kostenrechnung abgeleitet** werden. Da die Kostenrechnung eine andere Zielsetzung verfolgt als die externe Rechnungslegung, führt dies zu **notwendigen Korrekturmaßnahmen**. So beinhalten die Herstellkosten der Kostenrechnung beispielsweise auch kalkulatorische Kosten, die handelsrechtlich nicht angesetzt werden dürfen. Zudem legt man bei der Berechnung von Abschreibungsbeiträgen im internen Rechnungswesen i. d. R. die Wiederbeschaffungskosten und nicht, wie im Handelsrecht zwingend vorgesehen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde. § 255 Abs. 2 HGB bestimmt Pflicht- und Wahlbestandteile der Herstellungskosten.

Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB besteht für

- Materialkosten,
- Fertigungskosten,
- Sonderkosten der Fertigung,
- angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten und für den
- Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist,

eine **Pflicht zur Einbeziehung** in die Herstellungskosten.

Nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB besteht für die folgenden Bestandteile ein **Einbeziehungswahlrecht**:

- angemessene Teile der allgemeinen Verwaltungskosten,
- angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Fremdkapitalzinsen gehören grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 Satz 1 HGB). Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen gemäß § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB allerdings dann als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands angesetzt werden, wenn sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Für **Forschungs- und Vertriebskosten** gilt nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB ein **Einbeziehungsverbot**. Forschung ist gemäß § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB „die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“.

Die **Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens** sind gesondert im § 255 Abs. 2a HGB geregelt. Hierunter fallen alle Aufwendungen nach § 255 Abs. 2 HGB, die bei der **Entwicklung** dieser immateriellen Vermögensgegenstände angefallen sind. Unter Entwicklung versteht man nach § 255 Abs. 2a Satz 2 HGB „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen“.

Bei der Aktivierung von Herstellungskosten immaterieller Vermögensgegenstände ist eine Unterscheidung zwischen Kosten der Entwicklung und Kosten der Forschung folglich von großer Bedeutung. Während **für Forschungskosten ein ausdrückliches Aktivierungsverbot** besteht, ergibt sich nach § 255 Abs. 2a HGB i. V. m. § 248 Abs. 2 HGB **für Entwicklungskosten ein Aktivierungswahlrecht**. Für den Fall, dass Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden können, besteht gemäß § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB ein eindeutiges Aktivierungsverbot.

Im Hinblick auf die angestrebte Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs bleibt an dieser Stelle festzuhalten, dass die bilanziellen Herstellungskosten nach dem HGB in aller Regel niedriger sind als die kalkulatorischen Selbstkosten.

Werden an bereits vorhandenen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens **Instandsetzungsarbeiten** durchgeführt, kann es sich bei den entstehenden Aufwendungen entweder um aktivierungsfähigen Herstellungsaufwand (= Teil der Herstellungskosten) oder um sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand (kein Teil der Herstellungskosten, sondern sonstiger Aufwand mit unmittelbarer GuV-Wirkung) handeln.

Herstellungsaufwand liegt vor, wenn entweder

- die **Substanz** des instandgesetzten Gegenstands **vermehrt** und damit eine wesentliche Wertsteigerung erreicht wird oder
- die **Wesensart** des Vermögensgegenstands **geändert** und damit seine Verwendungsmöglichkeit verbessert wird.

Demgegenüber dient Erhaltungsaufwand dazu, den Vermögensgegenstand in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten und die ursprünglich geschätzte Nutzungsdauer zu erreichen.

Entsprechend sind hier solche Instandhaltungsmaßnahmen gemeint, die

- die Wesensart eines Vermögensgegenstands nicht verändern,
- dazu dienen, den Vermögensgegenstand in ordnungsmäßigem Zustand zu erhalten,
- regelmäßig in ungefähr gleicher Höhe anfallen.

5.5 Vermögensbewertung

5.5.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen, anzusetzen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden damit den Ausgangswert und zugleich die Wertobergrenze, die grundsätzlich nicht überschritten werden darf. Man spricht in diesem Zusammenhang vom **Anschaffungswertprinzip**, das sowohl für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens gilt.⁹⁵ Vermögensgegenstände des Anlage- und des Umlaufvermögens sind folglich zum Zugangszeitpunkt mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Der weitere Bewertungsvorgang, d. h. die Folgebewertung, hängt allerdings davon ab, ob die Vermögensgegenstände dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind.

Handelt es sich um **abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** (begrenzte Nutzungsdauer), ist zunächst eine planmäßige Abschreibung durchzuführen, mittels derer die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach einem festgelegten Plan auf den Zeitraum der voraussichtlichen Nutzungsdauer verteilt werden (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB). Anschließend ist der Restbuchwert mit dem beizulegenden Wert am Bilanzstichtag zu vergleichen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Ist der beizulegende Wert am Stichtag niedriger als der Restbuchwert, ist zu überprüfen, ob

⁹⁵ Vgl. hierzu *Bitz*, et al. (2014), S. 282.

es sich bei dieser Wertentwicklung um eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung handelt. Sofern die **Wertminderung dauerhaft** ist, besteht eine **Abschreibungspflicht** auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Bilanzstichtag. Ist die Wertminderung hingegen **voraussichtlich nicht dauerhaft**, besteht **bei Finanzanlagen ein Abschreibungswahlrecht**, d. h. es kann entweder außerplanmäßig abgeschrieben oder auch der höhere Restbuchwert beibehalten werden. Die handelsrechtliche Literatur spricht in diesem Zusammenhang vom sogenannten **gemilderten Niederstwertprinzip**.⁹⁶ Es ist jedoch zu beachten, dass dieses **nur für Finanzanlagen** gilt, d. h. Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung nicht außerplanmäßig abgeschrieben werden.⁹⁷

Für Vermögensgegenstände des **Umlaufvermögens** gilt das sogenannte **strenge Niederstwertprinzip** (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB). Danach sind Wertminderungen bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens zwingend durch Abschreibungen zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob die Wertminderungen voraussichtlich dauerhaft oder nur vorübergehend sind. Auch im Umlaufvermögen hat folglich ein Vergleich stattzufinden. Als Vergleichswert dient hier der Börsen- oder Marktpreis oder, falls dieser nicht festgestellt werden kann, der beizulegende Wert am Bilanzstichtag. Das Niederstwertprinzip ist **Ausfluss des Imparitätsprinzips**, nach dem Verluste bereits zum Zeitpunkt ihrer Entstehung zu berücksichtigen sind.

Eine wichtige **Ausnahme vom Anschaffungswertprinzip** normiert § 256a HGB (Währungsumrechnung). Nach dieser durch das BilMoG eingeführten Vorschrift sind im weiteren Bewertungsverlauf, d. h. im Rahmen der Folgebewertung, „auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten (...) zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen“. Zudem sind „bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger (...) § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 nicht anzuwenden“. Damit werden **bei der Folgebewertung kurzfristiger Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten sowohl das Anschaffungswertprinzip als auch das Realisationsprinzip außer Kraft gesetzt**.⁹⁸

5.5.2 Abschreibung

Wie aus der Beschreibung des Bewertungsvorgangs erkennbar ist, unterscheidet man zwischen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen.

1. Planmäßige Abschreibungen

Abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind zwingend planmäßig abzuschreiben. „Planmäßig“ bedeutet, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Vermögensgegenstände in Anlehnung an einen aufgestellten Abschreibungsplan, der allerdings nicht zwingend schriftlich dokumentiert sein muss, auf die Geschäftsjahre, in denen sie voraussichtlich genutzt werden, zu verteilen sind.

⁹⁶ Vgl. u.a. *Bitz*, et al. (2014), S. 283.

⁹⁷ Dieser eingeschränkte Anwendungsbereich des gemilderten Niederstwertprinzips galt früher nur für Kapitalgesellschaften, wurde jedoch durch das BilMoG auch auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften ausgedehnt.

⁹⁸ § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB kodifiziert eine weitere Ausnahme und bestimmt, dass nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB zu verrechnende Vermögensgegenstände mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind. Hierbei handelt es sich um Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen und deshalb mit diesen Schulden zu verrechnen sind. Aus Platzgründen wird auf diesen Sonderfall hier nicht weiter eingegangen.

Unterschieden wird hierbei in erster Linie nach

- linearer Abschreibung,
- geometrisch-degressiver Abschreibung,
- einer Kombination aus geometrisch-degressiver und linearer Abschreibung,
- der Abschreibung nach Inanspruchnahme (Werteverzehr).

Bei der **linearen Abschreibung** werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in gleichbleibenden Jahresbeträgen auf die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands verteilt. Der jährliche Abschreibungsbetrag ermittelt sich folglich durch Division der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Nutzungsdauer.

Die **geometrisch-degressive Abschreibung** ist durch einen über die Jahre der Nutzung gleichbleibenden Abschreibungsprozentsatz gekennzeichnet. Dieser wird im Anschaffungsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angewendet. In den Folgejahren bildet der jeweilige Buchwert zum Ende der Vorperiode die Bemessungsgrundlage, d. h. der Abschreibungsprozentsatz wird auf den Buchwert zum Ende der Vorperiode angewendet. Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung ergeben sich folglich im Zeitablauf jährlich fallende Abschreibungsbeträge.

Die Höhe des anzuwendenden geometrisch-degressiven **Abschreibungsprozentsatzes wird durch das HGB nicht vorgegeben** und steht im Ermessen des bilanzierenden Kaufmanns. Demzufolge sind im Handelsrecht grundsätzlich unterschiedliche Abschreibungsprozentsätze denkbar, sofern sie nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen. Ein Abschreibungsprozentsatz von beispielsweise 20% ist zulässig, da ein daraus resultierender Abschreibungsverlauf bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen nicht üblichen Werteverzehr widerspiegelt. Ein Abschreibungsprozentsatz von beispielsweise 95% stellt hingegen eine willkürliche Verteilung der Abschreibungsbeträge dar und ist als Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzusehen und damit unstrittig unzulässig. Die Grenze, ab der ein geometrisch-degressiver Abschreibungsprozentsatz als ein solcher Verstoß anzusehen ist, ist schillernd und entzieht sich einer allgemeingültigen Festlegung. In der Praxis wird daher auch **im Handelsrecht vielfach der steuerrechtlich zulässige geometrisch-degressive Abschreibungsprozentsatz herangezogen**. Dieser unterliegt aber aufgrund der „Regelungswut“ des Steuergesetzgebers einem ständigen Wandel.

Wendet ein Unternehmen ausschließlich die geometrisch-degressive Abschreibung an, so kann im Einzelfall der betreffende Vermögensgegenstand nicht vollständig abgeschrieben werden. Aus diesem Grund wird es im Handelsrecht als zulässig angesehen, **von der geometrisch-degressiven auf die lineare Abschreibungsmethode** überzugehen. In der Praxis vollziehen die Unternehmen diesen Wechsel i. d. R. zu dem Zeitpunkt, in dem der (alternative) lineare Abschreibungsbetrag erstmals höher ist als der geometrisch-degressive Abschreibungsbetrag. Das folgende Beispiel soll diesen Zusammenhang verdeutlichen:

Beispiel: Die Anschaffungs-/Herstellungskosten einer Maschine mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren betragen 100.000 EUR. Der geometrisch-degressive Abschreibungsprozentsatz soll im Einklang mit den bis zum 31.12.2010 geltenden steuerrechtlichen Vorschriften 25% betragen. Ein Restwert nach Ablauf der Nutzungsdauer besteht nicht.

Der lineare Abschreibungsbetrag beläuft sich pro Jahr auf 10.000 EUR (Anschaffungskosten, ggf. abzüglich Restwert, geteilt durch Nutzungsdauer).

Der **geometrisch-degressive Abschreibungsverlauf** stellt sich bei einem Abschreibungsprozentsatz von 25% wie folgt dar (jeweils 25% des Buchwerts zum Schluss des Vorjahres):

Jahr	Buchwert zum 01.01. des jeweiligen Jahres	Geometrisch-degressiver Abschreibungsbetrag (jeweils 25% vom Restbuchwert des Vorjahres)	Restbuchwert am 31.12. des jeweiligen Jahres
1	100.000 EUR	25.000 EUR	75.000 EUR
2	75.000 EUR	18.750 EUR	56.250 EUR
3	56.250 EUR	14.063 EUR	42.187 EUR
4	42.187 EUR	10.547 EUR	31.640 EUR
5	31.640 EUR	7.910 EUR	23.730 EUR
6	23.730 EUR	5.933 EUR	17.797 EUR
7	17.797 EUR	4.449 EUR	13.348 EUR
8	13.348 EUR	3.337 EUR	10.011 EUR
9	10.011 EUR	2.503 EUR	7.508 EUR
10	7.508 EUR	7.508 EUR	0 EUR

Tabelle 34: Abschreibungsverlauf bei geometrisch-degressiver Abschreibung.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Bei der **Kombination von geometrisch-degressiver und linearer Abschreibung** wird in jedem Jahr geprüft, ob der geometrisch-degressive Abschreibungsbetrag (25% des Restbuchwerts) unter den Betrag der alternativen linearen Abschreibung (Restbuchwert/Restnutzungsdauer) fällt. Im vorliegenden Beispiel – und in allen anderen Fällen mit 25% Abschreibungssatz – ist dies zum Zeitpunkt einer Restnutzungsdauer von drei Jahren der Fall. Im viertletzten Jahr der planmäßigen Nutzungsdauer entsprechen sich die Beträge aus geometrisch-degressiver und linearer Abschreibung, in den verbleibenden drei Jahren wird dann linear abgeschrieben.

Jahr	Buchwert zum 01.01. des jeweiligen Jahres	Geometrisch-degressiver Abschreibungsbetrag (jeweils 25 % vom Restbuchwert des Vorjahres)	Linearer Abschreibungsbetrag (Restbuchwert/Restnutzungsdauer)
1	100.000 EUR	25.000 EUR	10.000 EUR
2	75.000 EUR	18.750 EUR	8.333 EUR
3	56.250 EUR	14.063 EUR	7.031 EUR
4	42.187 EUR	10.547 EUR	6.027 EUR
5	31.640 EUR	7.910 EUR	5.273 EUR
6	23.730 EUR	5.933 EUR	4.746 EUR
7	17.797 EUR	4.449 EUR	4.449 EUR
8	13.348 EUR	3.337 < 4.449 EUR	4.449 EUR
9	8.899 EUR	-----	4.449 EUR
10	4.450 EUR	-----	4.450 EUR

Tabelle 35: Abschreibungsverlauf bei Kombination von geometrisch-degressiver und linearer Abschreibung.
(Quelle: Eigene Darstellung)

Somit erfolgt im achten Jahr der Übergang zur linearen Abschreibung. Der verbleibende Restbuchwert von 13.348 EUR wird in drei gleichen Jahresraten von je 4.449 EUR bzw. 4.450 EUR (gerundeter Wert) bis auf null (ggf. auf einen Erinnerungswert von 1 EUR) abgeschrieben.

Zu den planmäßigen Abschreibungsmethoden gehört auch die Abschreibung nach Maßgabe der Inanspruchnahme, die sogenannte **leistungsabhängige Abschreibung**. Bei dieser Abschreibungsmethode werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch das gesamte Nutzungspotenzial des Vermögensgegenstands dividiert. Als Ergebnis erhält man den für die Inanspruchnahme einer Leistungseinheit zu verrechnenden Abschreibungsbetrag. Multipliziert man diesen mit der im Geschäftsjahr erfolgten Leistungsanspruchnahme, ergibt sich der Abschreibungsbetrag der Periode.

Beispiel: Die Anschaffungskosten eines LKWs betragen 200.000 EUR. Die insgesamt mögliche Fahrleistung, d. h. das gesamte Nutzungspotenzial, wird auf 400.000 km geschätzt. Bei einer Kilometerleistung von 40.000 km im ersten Nutzungsjahr errechnet sich ein Abschreibungsbetrag von 20.000 EUR.

2. Außerplanmäßige Abschreibungen

Neben planmäßigen Abschreibungen kommen für abnutzbare und nicht abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens auch außerplanmäßige Abschreibungen in Betracht. Sie dienen der Berücksichtigung außergewöhnlicher Wertminderungen. Hierzu gehören beispielsweise Wertminderungen aufgrund technischen Fortschritts oder aufgrund von Naturkatastrophen.

5.5.3 Zuschreibung

Entfallen die Gründe für eine vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung, besteht nach § 253 Abs. 5 HGB eine **Zuschreibungspflicht**. Die „fortgeführten“ **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** markieren allerdings die **Wertobergrenze**. Auf diese Weise erfolgt die Bewertung so, als ob die außerplanmäßige Abschreibung nie durchgeführt worden wäre, d. h. beim nicht abnutzbaren Vermögen zu den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und beim abnutzbaren Vermögen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der bis zu dem infrage stehenden Zeitpunkt zu verrechnenden planmäßigen Abschreibungen.

Von der Zuschreibungspflicht **ausgenommen** wird durch § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB ein entgeltlich erworbener **Geschäfts- oder Firmenwert**. Der Gesetzgeber hat diesen Ausnahmetatbestand im Gesetz verankert, da eine eintretende Wertaufholung beim Geschäfts- oder Firmenwert seiner Ansicht nach nicht darauf beruht, dass die Gründe für die ehemals vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung entfallen sind, sondern vielmehr durch die nach der Abschreibung erfolgte Geschäfts- oder Betriebstätigkeit des Unternehmens hervorgerufen wird. Damit wäre eine Wertaufholung als Verstoß gegen das Aktivierungsverbot eines originären Geschäfts- oder Firmenwerts zu werten.⁹⁹

Der Vollständigkeit halber sei noch klärend darauf hingewiesen, dass eine **Zuschreibung nur in den Fällen zulässig ist, in denen die Gründe für eine vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung entfallen sind**, nicht jedoch zur Korrektur eventuell im Nachhinein nicht sachgerechter planmäßiger Abschreibungen (z. B. bei falscher, zu kurzer Schätzung der Nutzungsdauer oder Nutzung des Vermögensgegenstands über den Abschreibungszeitraum hinaus).

5.5.4 Bewertungsvereinfachungsverfahren

In bestimmten Fällen führt die Einhaltung der allgemeinen Bewertungsgrundsätze zu einem Erfassungsaufwand, der vor dem Hintergrund der an einen Jahresabschluss zu stellenden

⁹⁹ Vgl. hierzu BT-Drucks. 16/10067 (2008), S. 57.

Informationsanforderungen nicht zu rechtfertigen ist. Aus diesem Grund erlauben die Bewertungsvereinfachungsverfahren unter bestimmten Voraussetzungen ein Abweichen von den allgemeinen Grundsätzen des Stichtagsprinzips und der Einzelbewertung.

Folgende Bewertungsvereinfachungsverfahren sind geläufig:

a) Festwertverfahren gemäß § 240 Abs. 3 HGB:

Ein einmal ermittelter Bilanzansatz für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe kann bis zu drei Jahre konstant gehalten werden, sofern die Vermögensgegenstände „regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist“. In Abhängigkeit vom Ergebnis der in dreijährigem Rhythmus durchzuführenden Inventur kann dann eine Anpassung des Festwertansatzes erforderlich werden.¹⁰⁰

b) Gruppenbewertung gemäß § 240 Abs. 4 HGB:

„Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.“

c) Verbrauchsfolgeverfahren gemäß § 256 Satz 1 HGB:

„Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind.“

Damit beschränkt § 256 Satz 1 HGB die Verbrauchsfolgeverfahren auf das sogenannte LIFO-Verfahren und auf das sogenannte FIFO-Verfahren.

Das **LIFO-Verfahren** („last in – first out“) geht davon aus, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert werden. Damit befinden sich im Vorratsbestand am Bilanzstichtag wertmäßig nur die bereits am Jahresanfang vorhandenen (evtl. nur zum Teil) und die aus den jeweiligen Erstzugängen des Jahres auf Lager genommenen Vermögensgegenstände.

Das **FIFO-Verfahren** („first in – first out“) geht davon aus, dass die zuerst angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert werden. Auf diese Weise erreicht man eine gegenwartsnahe Bestandsbewertung, da sich die zuletzt erworbenen Vermögensgegenstände noch im Vorratsbestand befinden.

§ 256 HGB wurde durch das BilMoG dahingehend geändert, dass weitere Verbrauchsfolgeverfahren, wie z. B. das **HIFO-Verfahren** („highest in – first out“) oder das **LOFO-Verfahren** („lowest in – first out“), **handelsrechtlich nicht mehr erlaubt** sind.

¹⁰⁰ Vgl. *Beck'scher Bilanz-Kommentar* (2018), § 240, Anm. 104 ff.

5.6 Bewertung der Passiva

Verbindlichkeiten sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Bei Geldleistungsverpflichtungen ist dies grundsätzlich der Nennbetrag, bei Sachleistungsverpflichtungen der voraussichtlich aufzuwendende Geldbetrag.

Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen. Somit müssen künftige Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt werden. Damit hängt die Höhe einer Rückstellung von den Preis- und Kostenverhältnissen zum Zeitpunkt des tatsächlichen Anfalls der Aufwendungen ab.¹⁰¹

Rückstellungen mit einer **Restlaufzeit von mehr als einem Jahr** sind nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB „mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren und im Falle sonstiger Rückstellungen aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren ergibt“, **abzuzinsen**. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr und weniger sind nicht abzuzinsen. Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen dürfen gemäß § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Die Ermittlung und monatliche Bekanntgabe des anzuwendenden Abzinsungssatzes wird in § 253 Abs. 2 Satz 4 HGB der Deutschen Bundesbank auferlegt. Die aufgezeigten Regelungen zur Diskontierung gelten nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB auch für auf Rentenverpflichtungen beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist.

¹⁰¹ Vgl. BT-Drucks. 16/10067 (2008), S. 52.



Übungsaufgaben zu Kapitel 5

- 051** Welche Vorschriften sind bei der Buchführung und der Erstellung des Jahresabschlusses von Bedeutung
a) für die Personenhandelsgesellschaften oHG und KG,
b) für eine AG und eine GmbH?
- 052** Worin unterscheiden sich Bilanzen kleiner und großer Kapitalgesellschaften?
- 053** Was sind Aktivierungswahlrechte? Nennen Sie zwei Beispiele.
- 054** In welchen Fällen bestehen Bilanzierungsverbote?
- 055** Wann spricht man von einem variablen, wann von einem konstanten Eigenkapitalkonto?
- 056** Aus welchen Bestandteilen setzt sich das Eigenkapital einer Aktiengesellschaft zusammen?
- 057** Welche Arten von Rückstellungen gibt es? Wie werden diese in der Bilanz ausgewiesen?
- 058** Was ist mit dem Begriff „latente Steuern“ im Rahmen der Bilanz gemeint?
- 059** Benennen Sie die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des HGB.
- 060** Erläutern Sie das Vorsichtsprinzip.
- 061** Wie sind die Anschaffungskosten zu ermitteln?
- 062** Welche Einbeziehungspflichten, -wahlrechte und -verbote sind beim handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriff zu beachten?
- 063** Bei welchen Vermögensgegenständen finden planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen jeweils Anwendung?

Raum für Notizen

Lösungen

Kapitel 1

- 001** Das Wesen des Rechnungswesens zeichnet sich aus durch das Sammeln, Registrieren und Systematisieren aller realen, d. h. durch Beobachten wahrnehmbaren und faktisch existenten Wertbewegungen und Wertveränderungen eines Unternehmens. Dabei wird das **chronologische, systematische und lückenlose Erfassen sämtlicher Vorgänge** innerhalb eines Betriebes als betriebliches Rechnungswesen bezeichnet.
- 002** Alle Veränderungen in Bezug auf die Zusammensetzung des Vermögens und des Kapitals werden mengen- und wertmäßig in der Buchhaltung erfasst, dargestellt und kontrolliert. Man spricht in diesem Zusammenhang von der **Dokumentations- und Kontrollaufgabe** der Buchführung in Bezug auf alle Geschäftsvorfälle eines Unternehmens, und zwar in der Zeitspanne zwischen Gründung und Aufgabe (z. B. Liquidation) des Unternehmens.
- 003** Die **kameralistische Buchführung** besteht aus einer reinen Einzahlungs- und Auszahlungsrechnung. Die Basis für diese Form der Buchhaltung bilden lediglich die Geldströme, sodass weder eine Inventur noch eine Bewertung des Vermögens und der Schulden stattfindet. Diese lediglich auf Einzahlungen und Auszahlungen aufbauende Rechnungslegung hat aus kaufmännischer Sicht keinerlei Bedeutung. Als einfache Soll-Ist-Rechnung, ohne die zwingende Verbindung von Vermögens- und Erfolgsrechnung, bildet sie lediglich das Buchführungssystem der Behörden und öffentlichen Verwaltungen, die sich am staatlichen Haushaltsplan zu orientieren haben. Aus heutiger Sicht ist davon auszugehen, dass die kameralistische Buchführung in einigen Jahren keine Rolle mehr spielen wird. Das System der **doppelten Buchführung** hingegen wird von Gesellschaften in privater Rechtsform angewendet. Wie bereits die Bezeichnung vermuten lässt, sind zwei typische Charakteristiken dieses Buchführungssystems:
- dass jeder Geschäftsvorfall in doppelter (zweifacher) Weise in den Büchern erfasst wird, was bedeutet, dass jeder Vorfall immer zwei Bereiche des Unternehmens verändert bzw. immer mindestens zwei Konten angesprochen werden, das Konto und das Gegenkonto mit Aufzeichnungen desselben Betrags jeweils im Soll und im Haben, womit eine ausgeprägte Kontrollfunktion einhergeht,
 - dass die Erfolgsermittlung in doppelter (zweifacher) Weise erfolgt, einmal unter Berücksichtigung der Änderungen in der Vermögensrechnung und andererseits unter Berücksichtigung der Veränderungen in der Erfolgsrechnung.
- 004** Die Dokumentations- und Kontrollaufgabe der Rechnungslegung für den großen Kreis der Interessenten erfordert eine **einheitliche Regelung bezüglich der Erfassung und Darstellung** sämtlicher Geschäftsvorfälle sowie gleichzeitig einen **Schutz vor Fälschung und vor Verlusten**. Vor diesem Hintergrund wird die Notwendigkeit grundlegender Buchführungsvorschriften, die im Handels- und im Steuerrecht festgelegt sind, deutlich. Die rechtlichen Grundlagen zur Buchführung, insbesondere die Verpflichtung zur externen Rechnungslegung in der Form eines Jahresabschlusses, sind auf nationaler Ebene vor allem in den §§ 238 ff. des **Handelsgesetzbuches** (HGB) begründet. Für die Belange der Besteuerung eines Unternehmens können sich die rechtlichen Grundlagen zur Führung von Büchern zudem durch das jeweils geltende **Steuerrecht** (§§ 140 ff. der Abgabenordnung sowie Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuergesetz und die entsprechenden

Durchführungsverordnungen) ergeben. Die Abgabenordnung erweitert die Pflicht zur Führung von Büchern für die Belange der Besteuerung eines Unternehmens.

005 Die **GoB** stellen rechtsformneutrale und von der Unternehmensgröße unabhängige Rechnungslegungsvorschriften der allgemeinen Art dar, die zwingend bei der Aufstellung von Inventar und handelsrechtlichem Jahresabschluss zu berücksichtigen sind. Eine gemäß der GoB geführte Buchhaltung soll es einem sachverständigen Dritten ermöglichen, sich in einem angemessenen Zeitrahmen einen Überblick über die einzelnen Geschäftsvorfälle und über die Lage eines Unternehmens zu verschaffen. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der einen gewissen Spielraum der Auslegung und der Verfahrensweise bietet. Bei den GoB wird sowohl auf das Wissen aus Wissenschaft und Praxis als auch auf Empfehlungen der Wirtschaftsverbände zurückgegriffen. Im Laufe der Zeit haben viele GoB so an Bedeutung gewonnen und allgemeingültige Anwendung gefunden, sodass viele letztendlich im HGB gesetzlich kodifiziert worden sind. Bei den GoB handelt es sich in ihrer Gesamtheit also vielmehr um **allgemein anerkannte Regeln** über die Führung der Handelsbücher (Dokumentation) sowie die Erstellung des Jahresabschlusses (Rechenschaftslegung) von Unternehmen.

006 Die wichtigsten „**oberen**“ **GoB** lauten:

- Grundsatz der Klarheit,
- Grundsatz der Vollständigkeit,
- Grundsatz der Kontinuität,
- Grundsatz der Periodenabgrenzung,
- Grundsatz der Richtigkeit,
- Grundsatz der Willkürfreiheit,
- Grundsatz der Vorsicht.

007 Drei wichtige Grundsätze der „**oberen**“ **GoB** beinhalten Folgendes:

- **Grundsatz der Klarheit**
Der Grundsatz der Klarheit bezieht sich auf die äußere Form der Aufzeichnungen in der Buchhaltung. Ein sachverständiger Dritter muss in der Lage sein, aufgrund der vorgelegten Belege (Belegprinzip) in einem angemessenen Zeitraum die wirtschaftliche Situation des Unternehmens nachzuvollziehen (klare Kontenbezeichnung und Gliederung, Einzelbewertung, Saldierungsverbot).
- **Grundsatz der Vollständigkeit**
Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt die lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle. Alle Vermögensänderungen, sei es dem Wert nach oder durch eine Veränderung des Bestandes, müssen in der Buchhaltung Berücksichtigung finden (Inventur, Inventar, Rückstellungen etc.).
- **Grundsatz der Kontinuität**
Aus dem Grundsatz der Vollständigkeit wird zudem die Forderung nach der sogenannten Bilanzkontinuität bzw. Bilanzidentität abgeleitet. Eine Vergleichbarkeit der Daten aus dem Rechnungswesen erfordert sowohl eine inhaltliche Gleichartigkeit der Periodenabschlüsse als auch eine sorgfältige Abgrenzung der Perioden. In diesem Zusammenhang unterscheidet man zwischen formeller Bilanzidentität (fordert, dass die Eröffnungsbilanz der laufenden Periode mit der Schlussbilanz der Vorperiode übereinstimmt) und materieller Bilanzidentität (beinhaltet die

Beibehaltung der gewählten Bewertungsgrundsätze zu den aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen).

- 008** Die „**oberen**“ **GoB** werden als die wichtigsten und allgemein anerkannten Vorschriften zur Rechnungslegung aufgefasst. Aus diesen „oberen“ GoB werden die sog. „unteren“ Grundsätze abgeleitet. Sie beziehen sich auf die Behandlung einzelner Positionen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung. Für die „**unteren**“ **GoB** finden sich im Handelsgesetzbuch (HGB) zahlreiche Textstellen, wie zum Beispiel

§ 238 HGB: Buchführungspflicht,
 § 240 f. HGB: Inventur und Inventaraufstellung,
 § 243 ff. HGB: Aufstellung des Jahresabschlusses,
 § 252 f. HGB: Bewertung der Vermögensgegenstände und der Schulden.

- 009** Drei wichtige „**untere**“ **GoB** lauten z. B.:

- Prinzip der Einzelbewertung und Saldierungsverbot,
- Durchführung einer Inventur und Aufstellung eines Inventars,
- Prinzip der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung.

Kapitel 2

- 010** Die Durchführung der körperlichen Bestandsaufnahme zur Erstellung eines Inventars wird **Inventur** genannt. Unter körperlicher Bestandsaufnahme versteht man das Zählen, Messen, Wiegen und Schätzen der Bestände sowie das Bewerten der Vermögensgegenstände und der Schulden. Die systematisch geordneten Aufzeichnungen über die Bestände, also das Bestandsverzeichnis selbst, bezeichnet man als **Inventar**.

- 011** Die grobe Gliederung eines Inventars sieht wie folgt aus:

Inventar	
A. Vermögen	
langfristiges Vermögen:	z. B.: Grundstücke, Lizenzrechte, Gebäude, Maschinen, Fuhrpark, Betriebs- und Geschäftsausstattung
kurzfristiges Vermögen:	z. B.: Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren, fertige und unfertige Erzeugnisse, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Bankguthaben, Kassenbestand
B. Schulden	
langfristige Schulden	z. B.: langfristige Bankschulden (Darlehen)
kurzfristige Schulden	z. B.: Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, kurzfristige Bankschulden (Kontokorrentkredit)

- 012** Die drei Inventurverfahren beim Vorratsvermögen lauten:

- **Stichtagsinventur**
 Gemäß § 240 Abs. 1 und 2 HGB muss die Inventur immer am Ende des Geschäftsjahres durchgeführt werden. In der Praxis ist die stichtagsgenaue Durchführung am Bilanzstichtag jedoch aus betrieblichen oder sonstigen Gründen nicht immer möglich. In diesen Fällen ist es erforderlich, die Inventur innerhalb einer überschaubaren Zeitspanne durchzuführen. Nach herrschender Auffassung gilt hier i. d. R. eine Spanne von zehn Tagen vor und zehn Tagen nach dem Bilanzstichtag. Die während dieser Zeit eintretenden mengenmäßigen Bestandsveränderungen müssen

anhand von Belegen und Aufzeichnungen nachgewiesen werden. Es erfolgt eine Fortschreibung bzw. Rückrechnung auf den Bilanzstichtag.

■ **permanente Inventur**

§ 241 Abs. 2 HGB regelt eine Inventur, die, völlig losgelöst von der körperlichen Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag, an einem frei wählbaren Tag im Jahr, allerdings immer im gleichen Turnus, erfolgen kann. Voraussetzung ist, dass bei den notwendigen Fortschreibungen und Rückschreibungen auf den Bilanzstichtag nach einem Vorgehen verfahren wird, das den GoB entspricht.

■ **vor- oder nachverlegte Inventur**

§ 241 Abs. 3 HGB ermöglicht eine Inventur in einem Zeitraum von drei Monaten vor und zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag. Auch bei diesem Inventurverfahren ist Voraussetzung, dass die vorzunehmende wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung auf den Bilanzstichtag nach einem Verfahren erfolgt, das den GoB entspricht.

- 013** Das Inventar ist eine systematisch geordnete Aufstellung über Vermögensgegenstände und Schulden eines Unternehmens zum Bilanzstichtag, auf deren Grundlage die Bilanz aufgestellt wird. Dazu werden einzelne Positionen des Inventars zu Gruppen zusammengefasst, deren Gesamtwert in die Bilanz übernommen wird. Die Mengenangaben des Inventars bleiben unberücksichtigt. Das **grundsätzliche Ziel der Bilanz** liegt darin, aussagefähige Informationen über die Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens in übersichtlicher und vergleichbarer Form bereitzustellen. Die Bilanz ist folglich eine Zusammenfassung des oft sehr umfangreichen und unübersichtlichen Inventars.

- 014** Der charakteristische Aufbau einer Bilanz sieht wie folgt aus:

Die BILANZ	
besteht aus	
Aktiva	Passiva
beinhaltet	
das Vermögen	das Eigen- und Fremdkapital (Schulden)
und bietet Informationen über die	
Mittelverwendung (Investition) (Wofür wird das Kapital verwendet?)	Mittelherkunft (Finanzierung) (Woher kommt das Kapital?)

- 015** Anlagevermögen sind gemäß § 247 Abs. 2 HGB alle Vermögensgegenstände, die auf Dauer im Unternehmen verbleiben und weder zum Verkauf noch zum Verbrauch bestimmt sind.

- 016** Grundsätzlich gilt, dass sich die **Bilanz immer im Gleichgewicht** befinden muss. In der Realität entspricht der Gesamtwert aller Vermögensgegenstände in den meisten Fällen nicht der Summe der Werte der Schuldenpositionen oder des Fremdkapitals auf der Passivseite der Bilanz. In diesen Fällen gleicht das **Eigenkapital die Differenz zwischen Aktiv- und Passivseite** aus. Ist der Wert der Vermögensgegenstände größer als der Wert der Schuldenpositionen, gleicht das positive Eigenkapital in Höhe der Differenz, und zwar als Ausweis auf der Passivseite, die Bilanz aus. Im umgekehrten Fall, wenn also das Vermögen niedriger ist als die Schulden des Unternehmens, wird die Differenz auf der Aktivseite als „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“, also als negatives Eigenkapital, ausgewiesen. Der

Ausweis positiven bzw. negativen Eigenkapitals gewährleistet immer, dass sich die Bilanz im Gleichgewicht befindet.

017 Berechnungsschema für die **Erfolgsermittlung durch Eigenkapitalvergleich:**

Eigenkapital zum Ende des Geschäftsjahres
/. Eigenkapital zu Beginn des Geschäftsjahres
= Erhöhung oder Verminderung des Eigenkapitals
+ Privatentnahmen/Kapitalherabsetzungen
/. Privateinlagen/Kapitalerhöhungen
= Gewinn oder Verlust des Geschäftsjahres

018 Die vorwiegende Zielsetzung der GuV liegt darin, Informationen über das **Zustandekommen des Erfolgs** in einem bestimmten Zeitraum, und zwar im abgelaufenen Geschäftsjahr, zu geben. Mithilfe der GuV kann detailliert Rechenschaft über die unternehmerische Tätigkeit gegeben werden. Fragen zur Rentabilität des Kapitaleinsatzes und zur Wirtschaftlichkeit des betrieblichen Leistungsprozesses können beantwortet werden.

019 Beide Verfahren führen im Ergebnis zu einem gleich hohen Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag. Sie **unterscheiden sich lediglich in ihren Bezugsgrößen**. Bei der Bestimmung des Betriebserfolgs nach dem **Gesamtkostenverfahren** werden sämtliche produzierten Leistungen, also zusätzlich zu den Umsatzerlösen auch die Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen, sowie die aktivierten Eigenleistungen berücksichtigt. Die Erträge werden an die im Geschäftsjahr anfallenden Aufwendungen angepasst. Das **Umsatzkostenverfahren** ist eher absatzorientiert. Hierbei werden nur die tatsächlich umgesetzten Leistungen, d. h. diejenigen ohne Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Leistungen sowie ohne aktivierte Eigenleistungen, betrachtet. Zur Ermittlung des Erfolgs wird von den Gesamtumsatzerlösen lediglich der Umsatzaufwand, d. h. der Aufwand der in der Abrechnungsperiode tatsächlich abgesetzten Produkte, subtrahiert. Beim Umsatzkostenverfahren werden die Aufwendungen an den im Geschäftsjahr tatsächlich realisierten Leistungsumfang angepasst.

020 Das Gesamtkostenverfahren stellt eine Produktionserfolgsrechnung dar. Bewertet wird die Gesamtleistung des Jahres. Der noch nicht verkaufte Teil wird als Lagerzugang gebucht und zu Herstellungskosten bewertet. Das Umsatzkostenverfahren ist eine Absatzerfolgsrechnung. Die Aufwendungen der Leistungserstellung orientieren sich an der Absatzmenge.

021 Die „sonstigen betrieblichen Erträge“ stellen eine Sammelposition dar und beinhalten beispielsweise die Auflösung früher gebildeter Rückstellungen, die nicht bzw. nur teilweise benötigt worden sind. Die Aussagekraft ist daher nur eingeschränkt.

022 Eine Kapitalflussrechnung zeigt die Veränderung der liquiden Mittel im Laufe eines Berichtszeitraums (Geschäftsjahres bzw. Abschnitts) auf. Sie ist eine Nebenrechnung – ein Unterkonto – zu der Bilanzposition „flüssige Mittel“. Der Kapitalfluss (Cashflow) ist der Wert, um den sich die liquiden Mittel im Berichtszeitraum erhöht oder verringert haben.

023 Kapitalflussrechnungen werden üblicherweise nach dem Aktivitätsformat gegliedert, d. h. sie zeigen den Grund des Zuflusses oder Abflusses auf. Die Zahlung kann aufgrund der laufenden (operativen) Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit oder der Finanzierungstätigkeit veranlasst worden sein. Somit kann bei der Analyse erkannt werden, warum es per Saldo zu einem Zufluss oder Abfluss liquider Mittel gekommen ist.

Kapitel 3

- 024** Die generelle Aufgabe eines **Kontenrahmens** besteht darin, eine klare Bezeichnung und Gliederung der in der Buchführung zu erfassenden Positionen vorzugeben. Dies ermöglicht übersichtliche, aussagefähige, einheitliche und somit auch vergleichbare Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen. Die Kontenrahmen sind nach verschiedenen Kriterien gegliedert. Die Gliederung kann alphabetisch, numerisch oder auch alpha-numerisch erfolgen.

In einem **Kontenplan** sind alle in der Buchführung des Unternehmens benötigten Konten aus dem Kontenrahmen aufgeführt. Der Kontenplan eines Unternehmens ist immer einzigartig, orientiert sich allerdings an dem übergeordneten Kontenrahmen. Er ist folglich eine auf die Bedürfnisse des Unternehmens zugeschnittene Kurzfassung des Kontenrahmens.

- 025** Gemäß dem System der doppelten Buchführung bezieht sich jeder Geschäftsvorfall grundsätzlich auf mindestens zwei Konten. Bei der Aufstellung des Buchungssatzes wird immer mindestens ein Konto im Soll angesprochen (**Sollbuchung**) und mindestens ein Konto im Haben (**Habenbuchung**). Das Konto der Sollbuchung wird immer zuerst genannt und dann mit dem Wort „an“ mit dem Konto der Habenbuchung verbunden. Der Betrag braucht nur einmal, am Ende des Buchungssatzes, genannt zu werden. Man spricht in diesem Zusammenhang von **einfachen Buchungssätzen**. Fälle, bei denen auf der Soll- und/oder Habenseite mehrere Konten angesprochen werden, bezeichnet man als **zusammengesetzte Buchungssätze**. Werden die Konten innerhalb des Buchungssatzes durch einfache numerische Bezeichnungen, die im Kontenplan festgelegt sind, dargestellt und wird an der Stelle des Verbindungswortes „an“ einfach ein Schrägstrich verwendet, spricht man von **reduzierten Buchungssätzen**.

- 026** Nachdem die Geschäftsvorfälle in der Form der entsprechenden Buchungssätze dargestellt und chronologisch aufgelistet worden sind, werden sie auf sogenannten **T-Konten** zusammengetragen. Der einfache Aufbau eines T-Kontos ist vergleichbar mit dem Aufbau einer Bilanz. Die linke Seite des T-Kontos wird „Sollseite“ genannt. Die rechte Seite wird als „Habenseite“ bezeichnet. Jedes T-Konto erhält eine Bezeichnung (Kontonummer) aus dem Kontenplan des Unternehmens.

- 027** Das **Eröffnungsbilanzkonto** hat die Funktion, alle Werte aus der Eröffnungsbilanz in der Form eines T-Kontos widerzuspiegeln. Alle Aktivposten der Eröffnungsbilanz werden auf dem Eröffnungsbilanzkonto auf der Habenseite, alle Passivposten auf der Sollseite dargestellt. Während des Geschäftsjahres werden alle Geschäftsvorfälle auf diesen Konten gebucht. Am Ende des Geschäftsjahres werden die Salden (Endbestände) der Konten im **Schlussbilanzkonto** wieder zusammengefasst. Mit den Werten aus diesem wird dann die Schlussbilanz erstellt.

- 028** Die Konten, die die einzelnen **Positionen der Bilanz**, also alle **Bestände an Vermögen sowie Eigen- und Fremdkapital**, darstellen, werden **Bestandskonten** genannt. Sie erfassen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen den Anfangsbestand und den Endbestand sowie während des Geschäftsjahres die aufgrund verschiedener Geschäftsvorfälle verursachten einzelnen Bewegungen innerhalb der Posten der Bilanz. Man unterscheidet zwischen:

- aktiven Bestandskonten (alle Aktivposten der Bilanz),
- passiven Bestandskonten (alle Passivposten der Bilanz),
- gemischten Bestandskonten (keine eindeutige Zuordnung möglich, da das Konto zu unterschiedlichen Stichtagen einen Sollsaldo – Forderungscharakter – als auch einen Habensaldo – Verbindlichkeitscharakter – ausweisen kann, z. B. Bankkonto).

029 Die **Bestandskonten** werden wie folgt **abgeschlossen**:

Zunächst wird der Saldo (Endbestand) eines jeden Bestandskontos ermittelt. Der Saldo eines aktiven Bestandskontos wird auf der Habenseite des Kontos ermittelt. Der Saldo eines passiven Bestandskontos wird auf der Sollseite ermittelt. Die ermittelten Salden werden über das Schlussbilanzkonto zusammengefasst. Für den Abschluss der einzelnen T-Konten gelten die folgenden **Buchungssätze**:

- Schlussbilanzkonto an alle Aktivkonten
- alle Passivkonten an Schlussbilanzkonto

030 Die **Erfolgskonten** zeichnen sich dadurch aus, dass sie **alle erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle**, also alle in einem Geschäftsjahr anfallenden **Aufwendungen und Erträge**, darstellen und sammeln. Im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung werden diese Beträge saldiert und das Jahresergebnis festgestellt. Über das Jahresergebnis nehmen die Erfolgskonten direkt Einfluss auf das Eigenkapital des Unternehmens. Die Erfassung der Aufwendungen und Erträge eines Unternehmens erfolgt auf den zwei Erfolgskonten, den sogenannten **Aufwands- und Ertragskonten**.**031** Zum Ende des Geschäftsjahres werden die Salden der Erfolgskonten auf der Soll- bzw. Habenseite ermittelt und zunächst auf das GuV-Konto umgebucht, sodass die jeweiligen T-Konten der Erfolgskonten ausgeglichen sind. Der **Abschluss der Erfolgskonten** geschieht grundsätzlich nach folgenden Buchungsregeln:

- alle Ertragskonten an GuV-Konto
- GuV-Konto an alle Aufwandskonten

032 Die sog. gemischten Konten bilden eine Symbiose zwischen Bestands- und Erfolgskonten, d. h., dass der Saldo dieser Konten durch zwei Faktoren beeinflusst wird. Man unterscheidet zwei Arten gemischter Konten:

- **Bestandskonten mit Erfolgsanteil**, bei denen die Bestandskomponente des Kontos überwiegt,
- **Erfolgskonten mit Bestandsanteil**, bei denen die Erfolgskomponente stärker wiegt.

Die Besonderheit beim **Abschluss gemischter Konten** liegt lediglich darin, dass zum Bilanzstichtag im Falle eines **gemischten Bestandskontos** immer noch die **Erfolgskomponente eingebucht** werden muss und bei einem **gemischten Erfolgskonto** immer noch die **Bestandskomponente berücksichtigt** werden muss.

033 Alle Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit Beträgen, die im Laufe eines Geschäftsjahres **für private Zwecke entnommen** werden, **und** alle Beträge, die **aus dem privaten Vermögen** eines Gesellschafters bzw. eines Einzelunternehmers in das Vermögen des Unternehmens **fließen**, bezeichnet man als Privatentnahmen bzw. Privateinlagen. Diese werden auf dem **Privatkonto** gebucht.

Zum Ende des Geschäftsjahres wird der Saldo (Endbestand) des Privatkontos auf der Soll- bzw. Habenseite ermittelt und auf das Eigenkapitalkonto umgebucht, sodass das T-Konto des Privatkontos ausgeglichen ist.

Ergibt der Saldo des Privatkontos eine **Privateinlage** (Privatentnahmen/Sollseite kleiner als Privateinlagen/Habenseite), so lautet der Buchungssatz:

Privatkonto		an	Eigenkapitalkonto	
-------------	--	----	-------------------	--

Ergibt der Saldo des Privatkontos insgesamt eine **Privatentnahme** (Privatentnahmen/Sollseite größer als Privateinlage/Habenseite), lautet der Buchungssatz:

Eigenkapitalkonto		an	Privatkonto	
-------------------	--	----	-------------	--

034 Die **Funktion des Eigenkapitalkontos** als übergeordnetes Konto kann wie folgt erläutert werden: Im sogenannten GuV-Konto erfolgt die Ermittlung des Jahresfehlbetrags oder des Jahresüberschusses durch Saldierung der Salden der Aufwands- und Ertragskonten. Das jeweilige Ergebnis, also der Saldo des GuV-Kontos, wird über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen, sodass das GuV-Konto ausgeglichen ist. Die Privatentnahmen und Privateinlagen eines Unternehmens werden zunächst auf dem Privatkonto gesammelt. Auch das Privatkonto wird über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Das Eigenkapitalkonto übernimmt also als **übergeordnetes Konto** die Aufgabe, alle Aufwands- und Ertragskonten sowie alle Privatentnahmen und Privateinlagen zu sammeln. Durch die Ermittlung des Saldos (Endbestandes) des Eigenkapitalkontos wird in dem Schlussbilanzkonto eine entsprechend daraus resultierende Eigenkapitalmehrung bzw. -minderung dargestellt.

035 In Abhängigkeit vom jeweiligen Geschäftsvorfall unterscheidet man vier Typen von **Bilanzveränderungen**:

■ **Aktivtausch:**

- Änderung der Vermögensstruktur auf der Aktivseite;
- keine Änderung der Struktur des Kapitals auf der Passivseite;
- keine Auswirkung auf die Bilanzsumme;
- keine Auswirkung auf den Erfolg (bei positivem Eigenkapital).

■ **Passivtausch:**

- keine Änderung der Vermögensstruktur auf der Aktivseite;
- Änderung der Struktur des Kapitals;
- keine Auswirkung auf die Bilanzsumme;
- falls die Sollbuchung auf einem Erfolgskonto (i. d. R. Aufwandskonto) erfolgt, wirkt sich dies erfolgsmindernd aus;
- falls die Habenbuchung auf einem Erfolgskonto (i. d. R. Ertragskonto) vorgenommen wird, wirkt sich dies erfolgserhöhend aus;
- falls Soll- und Habenbuchung auf Bestandskonten oder auf Privatkonten erfolgen, hat dies keine Auswirkung auf den Erfolg.

■ **Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung)**

- Erhöhung des Vermögens und des Kapitals auf Aktiv- und Passivseite;
- Erhöhung der Bilanzsumme;
- falls die Habenbuchung auf einem Erfolgskonto (i. d. R. Ertragskonto) erfolgt, wirkt sich dies erfolgserhöhend aus;
- falls die Habenbuchung auf einem passiven Bestandskonto oder auf einem Privatkonto erfolgt, hat dies keine Auswirkung auf den Erfolg.

■ **Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung)**

- Minderung des Vermögens und des Kapitals auf Aktiv- und Passivseite;
- Minderung der Bilanzsumme;
- falls die Sollbuchung auf einem Erfolgskonto (i. d. R. Aufwandskonto) vorgenommen wird, wirkt sich dies erfolgsmindernd aus;
- falls die Sollbuchung auf einem passiven Bestandskonto oder auf einem Privatkonto erfolgt, hat dies keine Auswirkung auf den Erfolg.

Kapitel 4

036 Das grundsätzliche Ziel der Umsatzbesteuerung besteht darin, ausschließlich den Endverbraucher und nicht den Unternehmer zu belasten. Dies wird dadurch erreicht, dass in jeder Phase bzw. auf jeder Stufe der zu versteuernden Lieferung oder sonstigen Leistung (z. B. vom Holzgroßhändler zum Holzeinzelhändler zum Schreiner bis zum Endverbraucher) **immer nur der Mehrwert versteuert wird**. Aus diesem Grund wird die Umsatzsteuer häufig auch Mehrwertsteuer genannt.

037 Da bei der Allphasen-Netto-Umsatzbesteuerung immer nur der Mehrwert der jeweiligen Phase versteuert werden soll, errechnet sich die **Umsatzsteuerzahllast** des Unternehmers wie folgt:

$$\begin{aligned} & \text{Umsatzsteuer der Ausgangsrechnungen} \\ & \text{./. Umsatzsteuer der Eingangsrechnungen (Vorsteuer)} \\ & = \text{Umsatzsteuerzahllast} \end{aligned}$$

038 Der Abschluss der Konten erfolgt zum Ende eines jeden Umsatzsteuer-Voranmeldezeitraums. Das **Vorsteuerkonto (als Unterkonto des Umsatzsteuerkontos) ist über das Umsatzsteuerkonto i. d. R. wie folgt abzuschließen**:

Umsatzsteuer		an	Vorsteuer	
--------------	--	----	-----------	--

039 Nach Abschluss des Vorsteuerkontos über das Umsatzsteuerkonto kann das **Umsatzsteuerkonto als gemischtes Bestandskonto** nun zwei Arten von Endsalden ausweisen:

- einen Saldo (Endbestand) auf der **Habenseite als Forderung** gegenüber dem Finanzamt, was bedeutet, dass die Vorsteuer größer ist als die Umsatzsteuer,
- einen Saldo (Endbestand) auf der **Sollseite als Verbindlichkeit** gegenüber dem Finanzamt, wobei also die Vorsteuer kleiner ist als die Umsatzsteuer.

Eine Forderung wird durch eine Erstattung seitens des Finanzamts ausgeglichen, wohingegen eine Verbindlichkeit durch die entsprechende Zahlung des Unternehmens an das Finanzamt auszugleichen ist.

040 Die Vermischung erfolgsneutraler (Warenbestand) und erfolgswirksamer Vorgänge (Erlös aus Warenverkauf) sowie die unterschiedlichen Wertansätze von Einkauf (zu Einkaufspreisen) und Verkauf (zu Verkaufspreisen) gelten gemeinhin als **Kritikpunkte der Buchung des Warenverkehrs auf einem gemischten Konto**.

- 041** Der Saldo des Wareneinkaufskontos weist den Wert des **Wareneinsatzes** (der in der Periode eingesetzten Waren) aus und wird wie folgt berechnet:

Berechnung des Wareneinsatzes		
Berechnung	Bestandteile	Erläuterung
	■ Anfangsbestand	■ Wert aus der Inventur zum Ende der Vorperiode
zuzüglich	■ Zugänge zu Anschaffungskosten	■ Wareneinkauf zu Einkaufspreisen
	■ Anschaffungsnebenkosten der Zugänge	■ z. B. Transportkosten, Versicherungen, Zölle etc.
abzüglich	■ Anschaffungspreisminderungen	■ z. B. Skonti, Boni etc. der Lieferanten
	■ Rücksendungen	■ Warenrücksendungen an Lieferanten
	■ Warenentnahmen	■ Eigenverbrauch zu Einkaufspreisen
	■ Warenbestand (aus dem Inventar)	■ Wert aus der Inventur zum Ende der Periode
Summe	Wareneinsatz	■ Wert der tatsächlich in der Periode eingesetzten Waren

- 042** Bei der **Nettomethode** wird das Wareneinkaufskonto über das Warenverkaufskonto abgeschlossen. Der Saldo des Wareneinkaufskontos wird in das Warenverkaufskonto übernommen, sodass das Wareneinkaufskonto ausgeglichen ist. Dann wird der Saldo des Warenverkaufskontos ermittelt und wie alle anderen Erfolgskonten über das Gewinn- und Verlustkonto abgeschlossen. Bei der **Bruttomethode** werden Wareneinkauf (bzw. die Höhe des Wareneinsatzes) und Warenverkauf getrennt voneinander in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen. Dies ermöglicht einen besseren Überblick über die Entstehung des Jahresergebnisses und insbesondere auch den Vergleich der Zahlen des Geschäftsjahres sowohl gegenüber denen des Vorjahres als auch gegenüber den Zahlen anderer gleichartiger Unternehmen. Bei dieser Methode werden Wareneinkaufskonto und Warenverkaufskonto separat und direkt über das Gewinn- und Verlustkonto abgeschlossen.

043 Kunde:

WEK	5.000 EUR			
Vorsteuer	950 EUR	an	Verbindlichkeiten aus L+L	5.950 EUR
Verbindlichkeiten aus L+L	5.950 EUR	an	Bank	5.831 EUR
		an	erhaltene Skonti	100 EUR
		an	Vorsteuer	19 EUR

Lieferant:

Forderungen aus L+L	5.950 EUR	an	WVK	5.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	950 EUR
Bank	5.831 EUR			
gewährte Skonti	100 EUR			
Umsatzsteuer	19 EUR	an	Forderungen aus L+L	5.950 EUR

- 044** Es handelt sich um ein **gemischtes Bestandskonto**, da es einen Saldo im Soll (Guthaben bei dem Kreditinstitut) und einen Saldo im Haben (Verbindlichkeit gegenüber dem Kreditinstitut) ausweisen kann.

045 Kunde:

geleistete Anzahlungen	2.000 EUR			
Vorsteuer	380 EUR	An	Bank	2.380 EUR
WEK	10.000 EUR			
Vorsteuer	1.520 EUR	an	geleistete Anzahlungen	2.000 EUR
		an	Verbindlichkeiten aus L+L	9.520 EUR
Verbindlichkeiten aus L+L	9.520 EUR	an	ausgegebene Schecks	9.520 EUR
ausgegebene Schecks	9.520 EUR	an	Bank	9.520 EUR

Lieferant:

Bank	2.380 EUR	an	erhaltene Anzahlungen	2.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	380 EUR
erhaltene Anzahlungen	2.000 EUR			
Forderungen aus L+L	9.520 EUR	an	WVK	10.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	1.520 EUR
erhaltene Schecks	9.520 EUR	an	Forderungen aus L+L	9.520 EUR
Bank	9.520 EUR	an	erhaltene Schecks	9.520 EUR

046 Bei den **antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten** liegt die Erfolgswirkung immer im alten Jahr und die Zahlung erfolgt erst im darauffolgenden Jahr. Sie werden auf folgenden Konten verbucht: sonstige Forderungen (für den Leistenden) und sonstige Verbindlichkeiten (für den Leistungsempfänger). Die **transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten** nehmen die Zahlung vorweg, was bedeutet, dass die Erfolgswirkung in das nächste Jahr hinübergetragen wird. Die Verbuchung erfolgt auf den folgenden Konten: aktive RAP (für den Zahlenden bzw. den Leistungsempfänger) und passive RAP (für den Zahlungsempfänger bzw. Leistenden).

047 Eine **Rückstellung** unterscheidet sich dadurch von einer sonstigen Verbindlichkeit, dass sie hinsichtlich ihrer Höhe und/oder ihres Bestandes ungewiss ist, aber hinreichend sicher erwartet werden kann.

048 Der Buchungssatz lautet:

Sonstige Verbindlichkeiten	119.000 EUR	an	Bank	113.050 EUR
		an	Fuhrpark	5.000 EUR
		an	Vorsteuer	950 EUR

- 049** Bei der **direkten Abschreibung** erfolgt die Gegenbuchung der Abschreibung direkt auf der Habenseite des aktiven Bestandskontos „Anlagegut“.

Der entsprechende Buchungssatz lautet:

Abschreibungen auf Anlagegüter		an	Anlagegut	
--------------------------------	--	----	-----------	--

Bei der **indirekten Abschreibung** erfolgt die Gegenbuchung auf der Habenseite des passiven Bestandskontos „Wertberichtigungen auf Anlagegüter“. Das aktive Bestandskonto „Anlagegut“ bleibt unberührt. Der Buchungssatz lautet:

Abschreibungen auf Anlagegüter		an	Wertberichtigungen auf Anlagegüter	
--------------------------------	--	----	------------------------------------	--

- 050** Der Buchungssatz lautet:

Sonstige Forderungen	11.900 EUR	an	Anlagegut	8.000 EUR
		an	Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen	2.000 EUR
		an	Umsatzsteuer	1.900 EUR

Kapitel 5

- 051** Vorschriften zur Buchführung und zur Erstellung des Jahresabschlusses finden sich im Dritten Buch des HGB a) für Personenhandelsgesellschaften nur in den §§ 238 bis 263 HGB, b) für Kapitalgesellschaften sowohl im allgemeinen als auch im besonderen Teil (§§ 264 bis 335c HGB), das besondere Recht hat Vorrang vor den allgemeinen Bestimmungen.
- 052** Kleine Kapitalgesellschaften müssen nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB nur eine verkürzte Bilanz aufstellen und nicht die in § 266 Abs. 2 und 3 HGB genannten Unterpositionen aufführen. Große Kapitalgesellschaften müssen alle dort genannten Positionen in ihre Bilanz aufnehmen.
- 053** Aktivierungswahlrechte sind Wahlrechte bei der Aufnahme bestimmter Posten auf der Aktivseite der Bilanz. Eine Pflicht hierzu besteht nicht. Beispiele hierfür sind das Disagio (§ 250 Abs. 3 Satz 1 HGB) oder das Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB).
- 054** Nicht bilanzierungsfähig sind gem. § 248 HGB Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens, für die Beschaffung des Eigenkapitals und für den Abschluss von Versicherungsverträgen.
- 055** Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften haben variable Kapitalkonten, da hier häufige Einlagen und Entnahmen der Gesellschafter zu verzeichnen sind. Solche Schwankungen sind bei Kapitalgesellschaften mit fest eingezahlten Haftungsbeträgen nicht anzutreffen (außer bei Kapitalerhöhungen), daher spricht man hier von konstanten Eigenkapitalkonten.

- 056** Das Eigenkapital der AG besteht aus dem gezeichneten Kapital, der Kapitalrücklage und den Gewinnrücklagen sowie evtl. einem Gewinnvortrag bzw. einem ausgewiesenen Jahresüberschuss.
- 057** Das Handelsrecht kennt Rückstellungspflichten und -verbote, jedoch keine Rückstellungswahlrechte. Die Arten von Rückstellungen sind in § 249 HGB abschließend aufgeführt. Es handelt sich um Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr binnen drei Monaten nachgeholt wird, für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird, sowie für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung. Für „sonstige“ Rückstellungen kodifiziert § 249 Abs. 2 HGB ein Passivierungsverbot. Rückstellungen werden in dem Geschäftsjahr mit einer Aufwandsbuchung auf der Passivseite der Bilanz eingestellt, in dem sie dem Wesen nach entstanden sind.
- 058** Durch unterschiedliche Bilanzierungspraktiken und Bewertungsvorgänge in der Handels- und der Steuerbilanz eines Unternehmens weichen diese voneinander ab. Hierdurch entstehen Differenzen, da der handelsrechtliche Gewinn nicht mit dem steuerlichen Gewinn übereinstimmt. Da der tatsächliche Steueraufwand auf Grundlage des steuerlichen Gewinns ermittelt wird, korrespondiert dieser nicht mit dem handelsrechtlichen Ergebnis. Dieses Ungleichgewicht wird bis zu dessen planmäßigem Verschwinden durch eine entsprechende Buchung der latenten Steuer ausgeglichen. Je nachdem, auf welcher Bilanzseite gebucht wird, spricht man von aktiven bzw. passiven latenten Steuern.
- 059** Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze ergeben sich aus § 252 HGB. Es sind die Grundsätze der Bilanzidentität, der Unternehmensfortführung, der Einzelbewertung, der Stichtagsbewertung, der Vorsicht, der Periodenabgrenzung und der Bewertungsstetigkeit.
- 060** Das Vorsichtsprinzip verlangt die Erfassung aller bekannten Risiken, hierzu gehören auch nicht realisierte Verluste. Da nicht realisierte Gewinne nicht erfasst werden dürfen, ergeben sich aus dem Vorsichtsprinzip sowohl das Imparitätsprinzip als auch das Realisationsprinzip.
- 061** Die Anschaffungskosten ergeben sich aus dem Anschaffungspreis abzüglich der Anschaffungspreisminderungen sowie zuzüglich der Nebenkosten der Anschaffung und der nachträglichen Anschaffungskosten.
- 062** Einzubeziehen sind alle Kosten des Material- und Fertigungsbereiches. Hierzu gehören die Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung, angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Ein Einbeziehungswahlrecht besteht für angemessene Teile der allgemeinen Verwaltungskosten und für angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, wenn sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.
- 063** Planmäßige Abschreibungen finden nur beim abnutzbaren Anlagevermögen in Höhe der Wertminderung Anwendung. Außerplanmäßige Abschreibungen können sowohl bei Vermögensgegenständen des Anlage- als auch des Umlaufvermögens vorkommen. Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind sie bei voraussichtlich dauernder

Wertminderung zwingend vorzunehmen, bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung können sie bei Finanzanlagen vorgenommen werden. Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen bei Wertminderungen zwingend vorzunehmen.

Literaturverzeichnis

- Baetge, J., Kirsch, H.-J. & Thiele, S.* (2017), Bilanzen, 14. Aufl., IDW Verlag GmbH, Düsseldorf.
- Bähr, G., Fischer-Winkelmann, W. F. & List, S.* (2006), Buchführung und Jahresabschluss. [Bachelor geeignet!], 9. Aufl., Gabler, Wiesbaden.
- Bechtel, W. & Brink, A.* (2010), Einführung in die moderne Finanzbuchführung. Grundlagen der Buchungs- und Abschlusstechnik sowie Grundzüge der EDV-Buchführung, 10. Aufl., Oldenbourg, München.
- Beck'scher Bilanz-Kommentar* (2018), Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels- und Steuerbilanz, Paragraphen 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 11. Aufl., C.H. Beck, München.
- Berkau, C.* (2010), BWL-Crash-Kurs Bilanzen, 2. Aufl., UVK-Verl.-Ges, Konstanz.
- Bertram, K., Brinkmann, R., Kessler, H. & Müller, S.* (Hrsg.) (2017), Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., Haufe Gruppe, Freiburg, München, Stuttgart.
- Bitz, M., Schneeloch, D., Wittstock, W. & Patek, G. A.* (2014), Der Jahresabschluss. Nationale und internationale Rechtsvorschriften, Analyse und Politik, 6. Aufl., Vahlen, München.
- Coenenberg, A. G., Haller, A., Mattner, G. & Schultze, W.* (2016), Einführung in das Rechnungswesen, 6. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Coenenberg, A. G., Haller, A., Schultze, W. & Assel, M.* (2016), Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen - HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 24. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Crezelius, G.* (1994), Steuerrecht, 2. Aufl., Beck, München.
- Deitermann, M., Schmolke, S., Rückwart, W.-D., Stobbe, S. H. & Flader, B.* (2016), Industrielles Rechnungswesen, IKR. Finanzbuchhaltung, Analyse und Kritik des Jahresabschlusses, Kosten- und Leistungsrechnung; Einführung und Praxis, 45. Aufl., Winklers, Braunschweig.
- Döring, U. & Buchholz, R.* (2015), Buchhaltung und Jahresabschluss. Mit Aufgaben und Lösungen, 14. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Eisele, W. & Knobloch, A. P.* (2014), Technik des betrieblichen Rechnungswesens. Buchführung und Bilanzierung, Kosten- und Leistungsrechnung, Sonderbilanzen, 8. Aufl., Verlag Franz Vahlen, München.
- Gabele, E.* (1988), Buchführung. Einführung in die manuelle und PC-gestützte Buchhaltung und Jahresabschlußerstellung, 2. Aufl., Oldenbourg, München [u.a.].
- Heinhold, M.* (2012), Buchführung in Fallbeispielen, 12. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, s.l.
- Littkemann, J., Holtrup, M. & Schulte, K.* (2010), Buchführung. Grundlagen - Übungen - Klausurvorbereitung ; mit Excel-Übungen zur Buchhaltung online, 4. Aufl., Gabler, Wiesbaden.

- Moxter, A.* (1987), Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht. In: *Goerdeler, R. & Havermann, H.* (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht. Festschr. zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h. c. Reinhard Goerdeler, IdW-Verl., Düsseldorf, S. 361–374.
- Schneeloch, D., Meyering, S. & Patek, G.* (2017), Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Band 3: Substanzsteuern, Verkehrssteuern, Besteuerungsverfahren, 7. Aufl., Franz Vahlen, München.
- Thommen, J.-P., Achleitner, A.-K., Gilbert, D. U., Hachmeister, D. & Kaiser, G.* (2017), Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 8. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden.
- Wedell, H. & Dilling, A. A.* (2015), Grundlagen des Rechnungswesens. Lehrbuch und Online-Training mit über 50 Aufgaben : Buchführung und Jahresabschluss : Kosten- und Leistungsrechnung : [Aufgaben und Lösungen], 15. Aufl., NWB Verlag, Herne.
- Wöhe, G., Döring, U. & Brösel, G.* (2016), Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 26. Aufl., Vahlen, Franz, München.

Rechtsquellen

Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61).

Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089).

BT-Drucks. 16/10067 (2008), Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 30.07.2008.

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862).

Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung.

Gesetze in der jeweils aktuellen Auflage.

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EStG	Einkommensteuergesetz
EUR	Euro
EWB	Einzelwertberichtigung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KiSt	Kirchensteuer
L+L	Lieferungen und Leistungen
lit.	Buchstabe
LSt	Lohnsteuer
m. a. W.	mit anderen Worten
o. g.	oben genannte
oHG	offene Handelsgesellschaft
PWB	Pauschalwertberichtigung
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RZ	Randziffer
sog.	sogenannte
SolZ	Solidaritätszuschlag
TEUR	Tausend Euro

USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
VL	vermögenswirksame Leistungen
vgl.	vergleiche
WEK	Wareneinkaufskonto
WVK	Warenverkaufskonto
z. B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Vergleichende Betrachtung von Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren.....	31
Abbildung 2:	Auszug aus dem DATEV-Kontenrahmens SKR 04	39

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Wesen und Inhalt des Rechnungswesens	12
Tabelle 2:	Übersicht über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	16
Tabelle 3:	Gliederung eines Inventars	24
Tabelle 4:	Charakteristischer Aufbau einer Bilanz	25
Tabelle 5:	Verkürztes Gliederungsschema einer Bilanz, anzuwenden von kleinen Kapitalgesellschaften.....	28
Tabelle 6:	Wege der Erfolgsermittlung im Vergleich	29
Tabelle 7:	Vergleich der GuV-Struktur nach dem Gesamtkosten- und dem Umsatzkostenverfahren.....	31
Tabelle 8:	Grundsätzlicher Aufbau eines T-Kontos anhand des Beispiels „Kasse“	38
Tabelle 9:	Buchungsregeln für Bestandskonten	44
Tabelle 10:	Entwicklung und Abschluss der Konten im Überblick	52
Tabelle 11:	Buchungsfälle und ihre Auswirkung auf die Bilanz im Überblick	55
Tabelle 12:	Berechnung der Umsatzsteuer und Ausweis in Rechnungen.....	59
Tabelle 13:	Rechnungen bis 250 EUR: Herausrechnen der Umsatzsteuer	59
Tabelle 14:	Nachträgliche Entgeltminderung: Korrektur der Vorsteuer und der Umsatzsteuer	60
Tabelle 15:	Verbuchung und Abschluss von Vorsteuer und Umsatzsteuer.....	62
Tabelle 16:	Berechnung des Wareneinsatzes in einer Periode	64
Tabelle 17:	Bestandteile des Wareneinkaufs- und des Warenverkaufskontos nach der Nettomethode.....	65
Tabelle 18:	Bestandteile des Wareneinkaufs- und des Warenverkaufskontos nach der Bruttomethode.....	65
Tabelle 19:	Übersicht über die Arten der Rechnungsabgrenzung	73
Tabelle 20:	Bildung und Auflösung von Rückstellungen	78
Tabelle 21:	Einbuchung und Auflösung der vier Fälle der Rechnungsabgrenzung	80
Tabelle 22:	Gegenüberstellung von direkter und indirekter Abschreibung	83
Tabelle 23:	Bestandteile des Kontos „Anlagegut“ bei Verkauf und bei indirekter Abschreibungsmethode	85
Tabelle 24:	Systematisierung der Rückstellungen nach § 249 HGB	95
Tabelle 25:	Abschreibungsverlauf bei geometrisch-degressiver Abschreibung.....	105
Tabelle 26:	Abschreibungsverlauf bei Kombination von geometrisch-degressiver und linearer Abschreibung	105
Tabelle 27:	Größenklassen für Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB)	133

Anhang: Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) geht auf die EU-Richtlinie 2013/34/EU zurück, die am 29.06.2013 veröffentlicht wurde.¹⁰² Das Gesetz trat am 23. Juni 2015 in Kraft.¹⁰³ Wesentliches Ziel des nationalen Gesetzgebers ist, Erleichterungen und Entlastungen im Bereich der Rechnungslegung insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen zu bewirken. Weiterhin soll eine Harmonisierung von Vorschriften erfolgen, mit der eine höhere Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen – und auch in diesem Studienbrief nicht behandelten Konzernabschlüssen – von Kapitalgesellschaften angestrebt wird.

Nachfolgend wird dargestellt, welche wesentlichen Änderungen sich durch das BilRUG ergeben haben. Die Ausführungen beschränken sich auf den Einzelabschluss. Sonderregelungen für Genossenschaften, Banken und Versicherungen sowie Unternehmen des Rohstoffsektors bleiben unberücksichtigt.

(oberer) Schwellenwert	Bilanzsumme* [EUR]		Umsatzerlöse [EUR]		Arbeitnehmer
	alt	BilRUG	alt	BilRUG	
Klein	4,84 Mio.	6,0 Mio.	9,68 Mio.	12,0 Mio.	50
Mittelgroß	19,25 Mio.	20,0 Mio.	38,5 Mio.	40,0 Mio.	250

* Es gilt die Bilanzgliederung nach § 266 HGB. Vgl. § 267 IVa HGB.

Tabelle 36: Größenklassen für Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB).
(Quelle: Haufe (2015))

Die mit der Änderung des §267 HGB verbundene Erleichterung darf rückwirkend angewendet werden. Dies gilt für Jahresabschlüsse und Lageberichte, die sich auf nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre beziehen. Verpflichtend gelten die genannten Kriterien für Jahresabschlüsse und Lageberichte, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Die Verwendung der Kriterien nach §267 IV HGB hat sich nicht geändert, d. h. auch weiterhin müssen zwei der drei genannten Merkmale in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden.

■ Buchführungspflicht (§241a S.1 HGB)

Es gelten Schwellenwerte von EUR 500.000 bei den Umsatzerlösen und EUR 50.000 für den Jahresüberschuss, wobei die letzten zwölf Monate vor dem Abschlussstichtag maßgeblich sind. Darunter entfällt die Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Inventars.

■ Maximale Abschreibungsdauer bei Immaterialgütern mit nicht verlässlich zu schätzender Nutzungsdauer (§253 III, IV HGB)

Es wird eine maximale Abschreibungsdauer für einen aktivierten Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) sowie selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, bei denen die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, festgelegt. Diese beläuft sich auf zehn Jahre. Unverändert bestehen bleibt eine entsprechende Angabepflicht für den Goodwill im Anhang.¹⁰⁴ Zu beachten ist, dass diese Regelung nur für Neuaktivierungen gilt. In früheren Perioden aktivierte Immaterialgüter sind nicht betroffen.

¹⁰² Vgl. EU (2013).

¹⁰³ Bundesgesetzblatt (2016).

¹⁰⁴ Vgl. § 285 Nr. 13 HGB.

■ **Bewertungsmaßstab für Anschaffungskosten (§255 I HGB)**

Nur Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, dürfen abgezogen werden. Dies betrifft vor allem mengen- oder umsatzabhängige Boni.

■ **Formale Angabepflichten nach § 264 Ia HGB**

Im Jahresabschluss oder Anhang sind zu nennen (I) Firma, (II) Sitz, (III) Registergericht und (IV) Handelsregisternummer des berichterstattenden Unternehmens.

■ **Befreiungsvorschrift nach §264 III HGB**

Die Befreiung gilt für Kapitalgesellschaften, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen sind. Weiterhin müssen die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sein: (I) Alle Gesellschafter des Tochterunternehmens haben der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt, (II) das Mutterunternehmen hat sich bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen, (III) der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens sind nach den Rechtsvorschriften des Staates, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat, und im Einklang mit folgenden Richtlinien aufgestellt und geprüft worden, (IV) die Befreiung des Tochterunternehmens ist im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben und Informationen, die das Tochterunternehmen umfassen, sind nach §325 I-Ib HGB im Konzernabschluss enthalten. Dieselbe Möglichkeit besteht nach §264 IV HGB für ein Mutterunternehmen, das nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt wird.¹⁰⁵

■ **Laufzeit von Verbindlichkeiten (§268 V S.1 HGB)**

Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken.

■ **Haftungsverhältnisse (§268 IV HGB)**

Nicht bilanzierte Sachverhalte werden wie gehabt im Anhang angegeben. Dies betrifft (I) nicht auf der Passivseite auszuweisende Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse, (II) gewährte Pfandrechte und sonstige Sicherheiten für Haftungsverhältnisse, (III) Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und (IV) Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen.

■ **Definition der Beteiligung (§271 Abs.1 HGB)**

Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Es gilt eine widerlegbare Vermutung, wenn mindestens 20% der Anteile an dem betrachteten Unternehmen gehalten werden. Der Begriff „Anteile“ bezieht sich auf das Nennkapital. Ist ein solches nicht vorhanden, wird die Summe aller Kapitalanteile verwendet.

¹⁰⁵ Vgl. auch § 264b HGB.

■ **Ausschüttungssperre (§ 272 Abs. 5 HGB)**

Übersteigt der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der Gewinn- und Verlustrechnung die Beträge, die als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung ein Anspruch besteht, ist der Unterschiedsbetrag in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf. Der Sinn dahinter ist, weiterhin eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung zu ermöglichen – also Erwirtschaftung der Überschüsse und Verwendung in derselben Periode –, die Ausschüttung wird allerdings begrenzt.

■ **GuV-Gliederung (§ 275 Abs. 2 und 3 HGB)**

Aufgrund des Wegfalls des außerordentlichen Aufwands und Ertrags wurde das Gliederungsschema für das Gesamtkostenverfahren und auch für das Umsatzkostenverfahren verkürzt. D. h. im Detail:

Gesamtkostenverfahren-Gliederung (statt der bisherigen Nummern 14 bis 20):

- 14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
- 15. Ergebnis nach Steuern
- 16. Sonstige Steuern
- 17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Umsatzkostenverfahren-Gliederung (statt der bisherigen Nummern 13 bis 19):

- 13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
- 14. Ergebnis nach Steuern
- 15. Sonstige Steuern
- 16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Der Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses wird durch eine Anhangsangabe kompensiert, vgl. § 285 Nr. 31 HGB. Als bilanzielles Folgethema der Änderung sind Anpassungsbeträge aus der Neubewertung der Pensionsrückstellungen beim Übergang auf das BilMoG (Art. 67 EGHGB) künftig im sonstigen betrieblichen Aufwand bzw. als sonstige betriebliche Erträge zu zeigen und gesondert auszuweisen.

■ **Begriff Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB)**

Umsatzerlöse sind Erlöse aus dem Verkauf, der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern. Mit der geänderten Formulierung entfällt die Notwendigkeit einer Beurteilung, ob die jeweiligen Positionen typisch für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit sind (Abgrenzung zum sonstigen betrieblichen Aufwand). Zu beachten ist weiterhin, dass der Nettoausweis von Umsatzerlösen ohne Berücksichtigung mit dem Umsatz verbundener Steuern nun gesetzlich kodifiziert ist, was im Einzelfall zur Verringerung des Umsatzausweises führen kann.

■ **Aufhebung von § 277 Abs. 4 HGB**

Es ergeben sich zwei redaktionelle Änderungen: Erläuterungen zu Erträgen und Aufwendungen nach Satz 2 werden durch § 285 Nr. 31 HGB ersetzt. Die Darstellung von periodenfremden Aufwendungen und Erträgen (ehemaliger Satz 3) erfolgt nach § 285 Nr. 32 HGB im Anhang.

Zusammenfassende Übersicht zu Anhangsangaben:**■ § 284 Abs. 1 HGB**

Anhangsangaben sind zwingend in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen. Im Anhang sind auch die Angaben zu machen, die in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden.

■ § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB a.F.

Weggefallen sind verpflichtende Angaben zu den Grundlagen der Währungsumrechnung.

■ § 284 Abs. 3 HGB

Relevant aus dem Blickwinkel der Änderungen ist der letzte Satz: Sind in die Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden, ist für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben, welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist. Damit dürfte der Anlagespiegel (bzw. alternativ bezeichnet als Anlagegitter) eine Erweiterung erfahren. Bisher berücksichtigt sind bereits die (I) kumulierten Anschaffungs- und Herstellungskosten, (II) Zugänge, Abgänge und Umbuchungen des Geschäftsjahrs, (III) kumulierte Abschreibungen und (IV) Zuschreibungen sowie Abschreibungen des Geschäftsjahres.

■ § 285 Nr. 3 HGB

Art und Zweck sowie Risiken, Vorteile und finanzielle Auswirkungen nicht in der Bilanz enthaltener Geschäfte, soweit die Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens erforderlich ist.

■ Wegfall des § 285 Nr. 6 HGB

Es handelt sich um eine Folgeänderung zum Wegfall des außerordentlichen Aufwands und Ertrags. Nicht mehr anzugeben ist, in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten.

■ § 285 Nr. 9c HGB

Für Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats o.Ä. sind die gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten oder erlassenen Beträge anzugeben.

■ § 285 Nr. 11 HGB

Für Beteiligungen sind anzugeben: (I) Name und Sitz, (II) Höhe des Anteils am Kapital, (III) das Eigenkapital sowie (IV) das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt. Der Beteiligungsbegriff ist in §271 Abs. 1 HGB geregelt (Vermutung ab einem 20-prozentigen Anteil).

■ § 285 Nr. 11b HGB

Börsennotierte Kapitalgesellschaften müssen alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften angeben, die 5 % der Stimmrechte überschreiten. § 286 Abs. III HGB erlaubt die Unterlassung dieser Angaben, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sind oder dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen können.

■ **§ 285 Nr. 13 HGB**

Der Zeitraum ist zu erläutern, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) abgeschrieben wird. Vgl. §253 Abs. 3 HGB: Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen.

■ **§ 285 Nr. 15a HGB**

Anzugeben sind das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten – sowie die Anzahl und Rechte, die sie verbriefen.