

Reinhard Heyd | Michael Beyer
Daniel Zorn

Bilanzierung nach HGB

in Schaubildern

Die Grundlagen
von Jahresabschlüssen
kompakt und visuell

2. Auflage



Vahlen

Bilanzierung nach HGB
in Schaubildern

Bilanzierung nach HGB in Schaubildern

Die Grundlagen von Jahresabschlüssen
kompakt und visuell

von

Prof. Dr. Reinhard Heyd

Dr. Michael Beyer

Prof. Dr. Daniel Zorn

2., komplett überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Prof. Dr. Reinhard Heyd ist Professor für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Bilanzierung, an der Hochschule für Technik und Wirtschaft Aalen sowie Honorarprofessor an der Universität Ulm.

Dr. Michael Beyer ist Referent für renommierte Akademien, Dozent an der Frankfurt School sowie Autor diverser Fachbeiträge und -bücher. Seit 2018 ist er zudem Standortleiter für die FAS AG in Berlin und verantwortet die Service Line Board Advisory, also insbesondere die Beratung von Aufsichts-, Verwaltungs- und Beiräten.

Prof. Dr. Daniel Zorn, LL.M. ist Professor für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Controlling, an der Hochschule für Wirtschaft und Umwelt Nürtingen-Geislingen und Gastprofessor an der Babeş-Bolyai-Universität Cluj.

ISBN Print: 978 3 8006 5865 7
ISBN E-Book: 978 3 8006 5866 4

© 2020 Verlag Franz Vahlen GmbH,
Wilhelmstr. 9, 80801 München
Satz: Fotosatz Buck
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen
Druck und Bindung: Druckhaus Nomos
In den Lissen 12, 76547 Sinzheim
Umschlaggestaltung: Ralph Zimmermann – Bureau Parapluié
Bildnachweis: © urbanglimpses – istockphoto.com,
© Matthias Enter – fotolia.com



Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Die Jahresabschlusserstellung sowie die Abschlussprüfung erfordern den sicheren Umgang mit den gesetzlichen Bilanzierungsregeln, die das Handelsgesetzbuch (HGB) Anwendern und Abschlussprüfern gleichermaßen auferlegt. Das Gesetz bedient sich, um den Regelungsumfang überschaubar zu halten, abstrakt genereller Normen, welche auf den konkreten Einzelfall hin auszulegen sind. Die allgemeinen Bilanzierungsvorschriften werden dabei durch kodifizierte und nicht kodifizierte Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) weiter spezifiziert. Dies stellt den Normanwender insbesondere vor zwei Probleme:

- Zum einen sind die Bilanzierungsregeln für den Einzelfall auszulegen und auf den spezifischen Sachverhalt hin zu konkretisieren.
- Zum anderen erschließt sich der vollumfängliche Regelungsgehalt aufgrund der Normenkomplexität und der flankierenden GoB zumeist nicht durch die bloße Gesetzeslektüre allein. Hier setzen die Idee und die Zielsetzung des vorliegenden Buches an.

Im Vergleich zur ersten Auflage wurde nebst notwendigen inhaltlichen Aktualisierungen insbesondere noch intensiver an der Visualisierung der Sachverhalte gearbeitet. Die Vielzahl an aussagefähigen Schaubildern ermöglicht ganz konsequent den visuell anschaulichen Streifzug durch das HGB.

Idee und Zielsetzung dieses Buches

Durch die „Übersetzung“ der einzelnen Bilanzierungsnormen in Schaubilder wird dem Leser auf anschauliche Art und Weise ein schneller und einfacher Überblick sowohl über den spezifischen Regelungsgehalt einer Bilanzierungsnorm als auch über den Gesamtkontext der nationalen Rechnungslegung ermöglicht. Um das Normen- sowie das Gesamtverständnis für das Thema zu schärfen, wird jede grafische Darstellung über die einzelnen Regelungen zusätzlich mit einem Begleittext unterlegt, der anwendungsorientiert die illustrierten Sachverhalte beschreibt. Dabei folgt die Darstellung der Gesetzeslogik des dritten Buches des HGB.

Wer das Buch lesen sollte

Da Aufbau und Konzeption des Buches auf eine strukturierte Durchdringung der komplexen gesetzlichen Regelungen ausgerichtet sind, eignet es sich insbesondere für Studenten an Universitäten, Hochschulen und Dualen Hochschu-

len. Darüber hinaus kann das Buch auch Anwendern, Abschlussprüfern sowie interessierten Neueinsteigern einen anschaulichen Zugang zu der komplexen Bilanzierungsmaterie vermitteln.

Wir bedanken uns beim Verlag Franz Vahlen sowie dem das Projekt begleitenden Lektor, Herrn Dennis Brunotte, für die angenehme und konstruktive Zusammenarbeit.

Ulm, Berlin und Geislingen

Januar 2020

Prof. Dr. Reinhard Heyd

Dr. Michael Beyer

Prof. Dr. Daniel Zorn

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
1. Grundlagen der Buchführung und Abschlussvorbereitung nach HGB	1
1.1 Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht	1
1.2 Führung der Handelsbücher §239 HGB	2
1.3 Inventar §240 HGB	4
2. Grundlagen der Bilanzierung nach HGB	7
2.1 Zwecke des Jahresabschlusses	7
2.2 Funktionen des Jahresabschlusses	8
2.3 Bestandteile des Jahresabschlusses	10
2.4 Rechtsgrundlagen des Jahresabschlusses	12
2.4.1 Rechtsform-, Größen- und Branchenabhängigkeit der Rechnungslegungsvorschriften	12
2.4.2 Rechtsquellen der Rechnungslegung	15
2.5 Vorgang der Jahresabschlusserstellung	22
3. Bilanzinhalte	25
4. Ansatzvorschriften	29
4.1 Ansatzpflichten, Ansatzwahlrechte und -verbote	29
4.2 Zuordnungsvorschriften	30
4.3 Verrechnungsverbot	32
5. Bewertungsvorschriften	35
5.1 Bewertungsmaßstäbe	35
5.1.1 Anschaffungskosten	36
5.1.2 Herstellungskosten	38
5.1.3 Weitere handelsrechtliche Wertmaßstäbe im Überblick	40
5.2 Allgemeine Bewertungsgrundsätze	43
5.3 Bewertung von Anlage- und Umlaufvermögen	49
5.4 Bewertungsvereinfachungsverfahren	54
5.5 Abschreibungen und Wertaufholungen	56
6. Gliederungsvorschriften	63
6.1 Gliederungsgrundsätze	63
6.2 Bilanzgliederung	64
6.3 Gliederung der GuV	66

7. Die Bilanzposten im Einzelnen	69
7.1 Die Aktiva	69
7.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	69
7.1.2 Sachanlagen	73
7.1.3 Finanzanlagen	75
7.1.4 Vorräte	79
7.1.5 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	82
7.1.6 Wertpapiere des Umlaufvermögens	85
7.1.7 Sonderthema Derivate	87
7.1.8 Rechnungsabgrenzungsposten nach §250 HGB	88
7.1.9 Aktive latente Steuern nach §274 HGB und DRS 18	88
7.1.10 Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung nach §246 Abs.2 Satz 3 HGB	90
7.1.11 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	93
7.1.12 Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil per- sönlich haftender Gesellschafter bzw. Kommanditisten	93
7.2 Die Passiva	94
7.2.1 Eigenkapital	94
7.2.2 Eigenkapitalposten	99
7.2.3 Rückstellungen	110
7.2.4 Verbindlichkeiten	114
7.2.5 Rechnungsabgrenzungsposten nach §250 HGB	117
7.2.6 Passive latente Steuern nach §274 HGB und DRS 18	117
8. Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)	119
8.1 Stellung der GuV-Rechnung im Jahresabschluss	119
8.2 Merkmale der Gewinn- und Verlustrechnung	122
8.3 Gewinn- und Verlustrechnung nach Gesamt- und Umsatzkosten- verfahren	122
8.4 Aussagefähigkeit der GuV-Rechnung	124
8.5 Erleichterungsvorschriften für die GuV-Rechnung	125
9. Spezielle Bilanzsachverhalte	127
9.1 Hedge Accounting	127
9.2 Leasing	133
9.3 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	143
9.4 Latente Steuern	146
9.4.1 Zielsetzung und Funktionsweise latenter Steuerabgrenzungen ..	147
9.4.2 Vorgehensweise bei Bilanzierung und Bewertung latenter Steuerabgrenzungen	150
9.4.3 Aktive Steuerlatenzen auf Verlustvorträge	150
9.4.4 Ausweisvorschriften für latente Steuern	151
9.4.5 Anhangangaben zu latenten Steuern	152

10. Anhang	153
10.1 Grundsätze der Anhangerstellung	153
10.2 Pflichtangaben im Anhang	156
10.3 Unterlassen von Anhangangaben und größenabhängige Erleichterungen (§286 und §288 HGB)	175
11. Lagebericht	177
11.1 Grundsätze zur Lageberichterstattung	177
11.2 Zum Inhalt des Lageberichts	179
11.3 Lageberichtspflichten bei kapitalmarktorientierten Unternehmen .	189
Stichwortverzeichnis	195

Grundlagen der Buchführung und Abschlussvorbereitung nach HGB

1.1 Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht

Nach dem Willen des Gesetzgebers sind Kaufleute, für die das HGB einschlägig ist, zur Buchführung verpflichtet. Nach § 1 HGB ist **Kaufmann**, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Nicht-Kaufleute sind grundsätzlich nicht zur Buchführung verpflichtet. Sie sind unter Umständen nach anderen Gesetzen (z.B. § 141 AO) zur Buchführung verpflichtet.

Mit der Buchführungspflicht wird die geordnete, vergleichbare und in monetären Größen dargestellte Abbildung der getätigten Geschäftsvorfälle eines Kaufmanns innerhalb einer Rechnungsperiode gesetzlich verankert. Dies dient neben der Eigen- und Fremdinformation insbesondere der Rechenschaftspflicht sowie der Steuer- und der Zahlungsbemessung. Durch die Aufzeichnung innerhalb der Handelsbücher muss sich ein Sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeitspanne einen Überblick über die wirtschaftliche Lage des Unternehmers verschaffen können.

Die Buchführungspflicht legt die Kaufmannseigenschaft zu Grunde. Daher ist jeder Kaufmann der ein Handelsgewerbe betreibt, zur Buchführung ver-

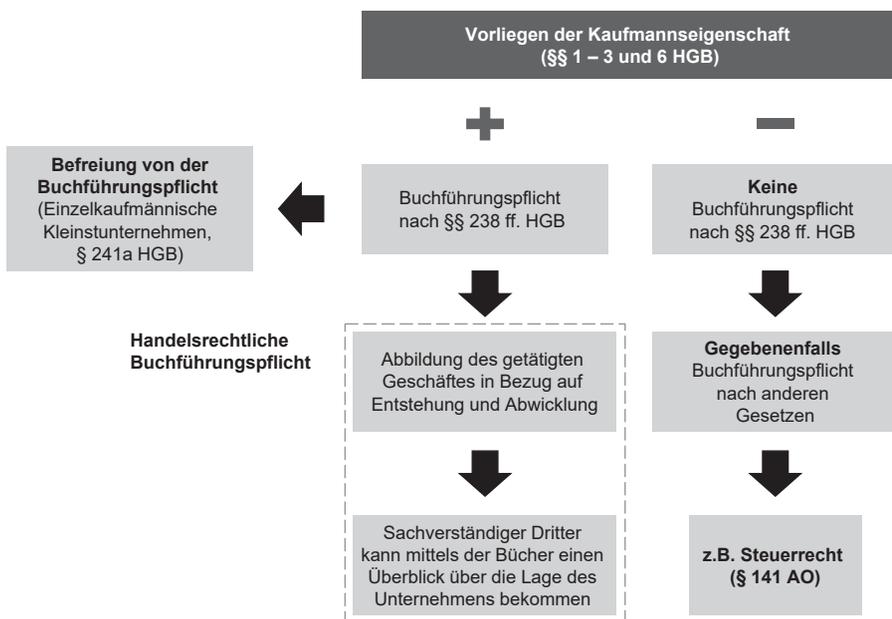


Abb. 1: Buchführungspflicht nach § 238 HGB

pflichtet (Ist-Kaufmann § 1 Abs. 1 HGB). Ist der Gewerbebetrieb nicht in kaufmännischer Art und Weise nach § 1 Abs. 2 HGB eingerichtet, entfällt die Buchführungspflicht. Gleiches gilt für Kleinstkaufleute nach § 241a HGB. Nach dieser Vorschrift sind Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 600.000 EUR Umsatz und jeweils 60.000 EUR Jahresüberschuss aufweisen, brauchen keine handelsrechtliche Buchführung anwenden. Jedoch können sich Kaufleute, die keinen Gewerbebetrieb unterhalten, durch Eintragung in das Handelsregister der Buchführungspflicht unterwerfen (Kann-Kaufmann). Darüber hinaus sind u.a. Kapitalgesellschaften aufgrund ihrer Rechtsform zur Buchführung verpflichtet (Form-Kaufmann gemäß § 6 HGB). Diese Form-Kaufleute können die Buchführungspflicht selbst dann nicht abbedingen, wenn sie keinen in kaufmännischer Art und Weise eingerichteten Gewerbebetrieb unterhalten.

Steuerliche Buchführungspflichten ergeben sich aus § 4 Abs. 1 und § 5 EStG. § 4 Abs. 1 EStG begründet eine originäre steuerliche Buchführungspflicht, nach § 5 EStG knüpft die steuerliche Buchführungspflicht an die handelsrechtliche Buchführungspflicht an (§ 140 AO). Hier ist auch der Maßgeblichkeitsgrundsatz kodifiziert, nach dem die handelsrechtliche Buchführung (lex generalis) für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend ist, sofern nicht zwingende steuerliche Vorschriften dem entgegenstehen (lex specialis). Steuerpflichtige, die nicht gesetzlich verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen und dies auch nicht ohne eine solche Verpflichtung zu haben tun, können den Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (Einnahmenüberschussrechnung, § 4 Abs. 3 EStG).

§ 238 HGB stellt die zentrale Norm der Buchführungspflicht dar. Ihr obliegt hohe Praxisrelevanz, da die Buchführungspflicht maßgeblich durch sie determiniert und gesetzlich verankert wird. Buchführungserleichterungen und steuerliche Buchführungspflichten stehen in engem Zusammenhang damit.

1.2 Führung der Handelsbücher § 239 HGB

Der Kaufmann ist verpflichtet, sogenannte Handelsbücher (oder Journale) zu führen. In diesen hat der Kaufmann seine getätigten Geschäfte zeitnah, geordnet, nachvollziehbar und unveränderlich aufzuzeichnen.

Im Wesentlichen werden die Handelsbücher in sogenannte Haupt- und Nebenbücher unterschieden. Die Hauptbücher der Finanzbuchhaltung bestehen insbesondere aus der Bilanz und der GuV. Diese Hauptbücher werden durch die Nebenbücher näher und detaillierter erläutert. Zu den Nebenbüchern zählen insbesondere die Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung, die Anlagenbuchhaltung, die Materialwirtschaft (Bestandserfassung), die Produktionswirtschaft (Vorratsbewertung) und die Lohn- und Gehaltsbuchführung sowie die diversen Auswertungen (Rückstellungsspiegel, Restlaufzeitenspiegel für Forderungen und Verbindlichkeiten), welche insbesondere für den Anhang große Relevanz haben.

Um eine nachvollziehbare Eintragung in die unterschiedlichen Bücher zu gewährleisten, hat der Gesetzgeber innerhalb der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung diverse Anforderungen gestellt. Neben einer lebendigen Sprache und einer eindeutigen Bezeichnung sind alle Eintragungen in die Bücher vollständig und richtig sowie zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Dazu werden die Geschäftsvorfälle regelmäßig in kaufmännischer Art und Weise auf Konten verzeichnet. Das Prinzip der Doppik verdeutlicht hierbei den Zusammenhang zwischen den einzelnen Büchern. Jede Buchung erfolgt auf mindestens zwei Konten.

Auch die Führung der Handelsbücher knüpft an die Kaufmannseigenschaft nach den §§ 1 ff. HGB an. Handelsbücher sind daher nur von den in den Schaubildern 8 bis 11 bezeichneten Kaufleuten zu führen.

In der Praxis werden die Handelsbücher regelmäßig durch systemgestützte Buchführungsprogramme geführt. Die Salden zwischen den einzelnen Büchern werden dabei automatisiert übergeben. Fehlerpotenzial liegt aus praktischer Sicht insbesondere bei getrennten Buchführungssystemen (Haupt- und Nebenbücher werden auf unterschiedlichen Programmen geführt) vor, die keine Schnittstellen aufweisen.

Neben der doppelten Buchführung kommen auch Aufzeichnungen in Form einer geordneten Ablage von Belegen oder auf Datenträgern in Betracht (§ 239 Abs. 4 HGB). Hierbei ist zu gewährleisten, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit in angemessener Frist lesbar gemacht werden können. Ein Beispiel hierfür ist die Offene Posten

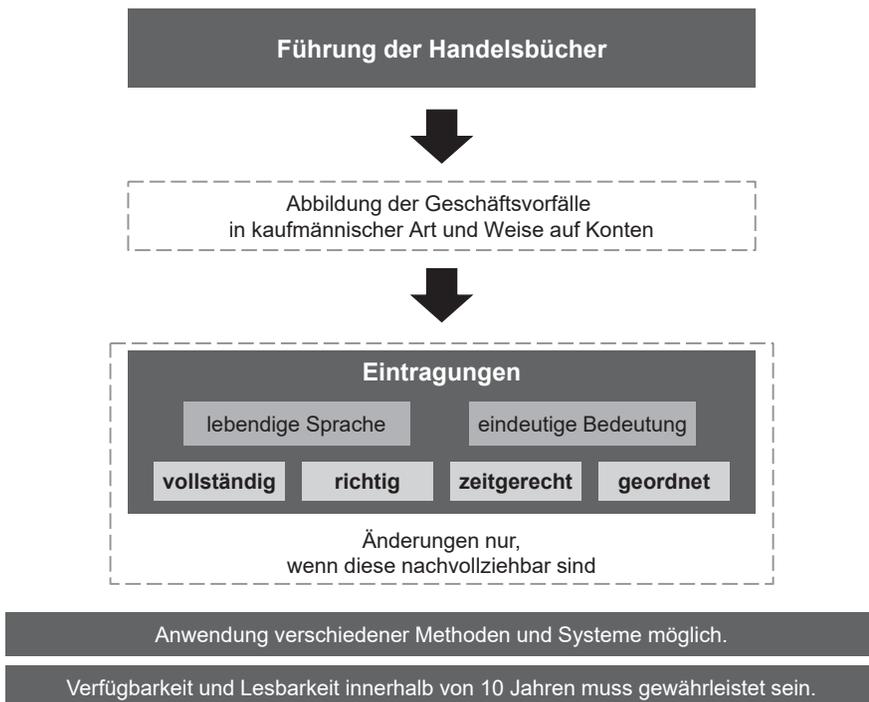


Abb. 2: Führung der Handelsbücher nach § 239 HGB

Buchführung (Belegbuchführung, kontenlose Buchführung). Die Buchführung hat in jedem Fall den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu entsprechen. Weitere Anforderungen werden bereitgehalten durch die GOS (Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung), GoBD (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme), Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce.

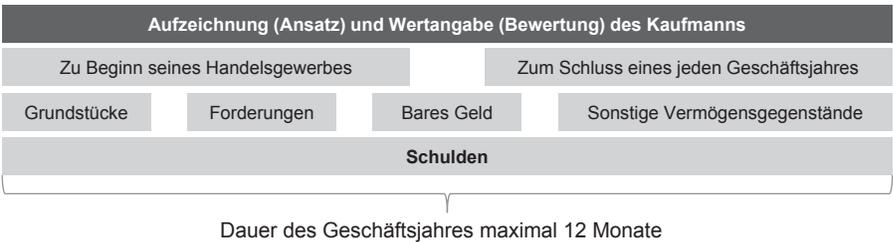
Schließlich bestehen gesonderte Aufbewahrungspflichten beim Einsatz elektronischer Datenübermittlung (EDI).

1.3 Inventar § 240 HGB

Zu Beginn seines Handelsgewerbes sowie zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs hat der Kaufmann sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden seines Unternehmens aufzunehmen und in einem Verzeichnis (Inventar) zu verzeichnen.

Während körperliche Gegenstände, wie Grundstücke, Fahrzeuge oder Barvermögen, durch Inaugenscheinnahme sowie Zählen, Messen, Wiegen relativ einfach aufgenommen werden können, müssen Verbindlichkeiten, Forderungen, Sichteinlagen etc. aufgrund ihres Nominalwertcharakters verstärkt anhand von Verträgen und Dokumenten verzeichnet und aufgenommen werden. Auch Bestätigungsaktionen mit Kreditinstituten, Schuldner und Gläubigern (Saldenbestätigungen) sind hier gängige Aufnahmeverfahren.

Das Zählen, Messen und Wiegen der Vermögensgegenstände sowie der Schulden und das Verzeichnen dieser in ein Inventar dient der Kontrolle der in den Büchern (fort-)geführten mengenmäßigen Bestände. Einmal im Geschäftsjahr,



Zusammenhang zwischen Inventur, Inventar, Buchführung und Bilanz

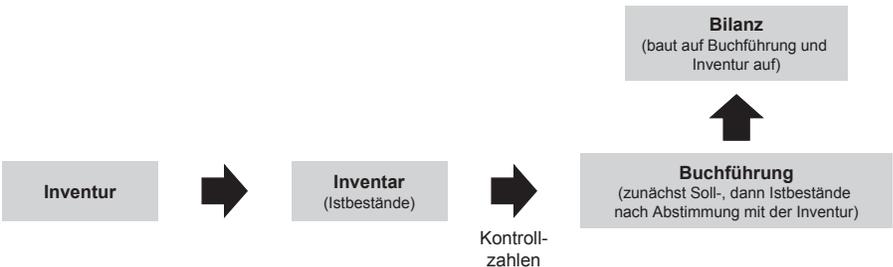


Abb. 3: Inventar nach § 240 HGB

welches nicht länger als zwölf Monate andauern darf, sind die Bestände aufzunehmen und mit der Buchführung abzugleichen. Die Bücher sind auf eventuelle Fehlbestände oder falsche Aufzeichnungen (Sollbestand), die durch das Inventar offenkundig werden (Istbestand), zu korrigieren (Kontrollfunktion der Inventur). Mögliche Differenzen zwischen den Ist- und den Sollbeständen resultieren zumeist aus natürlichem Schwund oder Verderb, falscher Lagerbuchführung oder Diebstahl.

Kaufleute haben einmal jährlich die Inventur durchzuführen und das Inventar zu erstellen. Durch Aufnahmehandlungen wie Zählen, Messen, Wiegen oder plausibles Schätzen sind auf dafür vorbereiteten Inventuraufnahmebelegen (die regelmäßig in Entsprechung mit der Inventurrichtlinie erstellt werden) sämtliche Bestände des Unternehmens lückenlos aufzunehmen. Dies erfolgt zumeist in zeitlicher Nähe zum Jahresabschlussstichtag (Stichtagsinventur).

In der Praxis wird für die Inventur der laufende Geschäftsbetrieb für Zwecke der Inventurhandlungen unterbrochen. Die Inventur erfolgt regelmäßig 10 Tage vor bzw. nach dem Jahresabschlussstichtag. Entsprechende Bestandsveränderungen auf den Jahresabschlussstichtag sind durch Mengenfortschreibungen zu korrigieren. Man unterscheidet:

- **Stichtagsinventur:** der Erfassungsvorgang findet am oder zum Bilanzstichtag statt. Zeitnahe Erfassung wird angenommen, wenn sie in einem Zeitraum von 10 Tage vor oder 10 Tage nach dem Bilanzstichtag erfolgt, sofern die Fortschreibung der zwischenzeitlich stattfindenden Bestandsveränderungen gewährleistet ist.
- **Zeitlich verlegte Inventur:** § 241 Abs. 3 HGB gestattet die Aufzeichnung eines besonderen Inventars auf einen Zeitpunkt innerhalb der letzten drei Monate vor oder der beiden ersten Monate nach dem Bilanzstichtag, dessen einzelne Inventarposten lediglich wertmäßig, nicht nach Art und Menge fortzuschreiben bzw. zurückzurechnen sind.
- **Permanente Inventur:** § 241 Abs. 2 HGB lässt zu, die Erfassung der einzelnen Bestände über das gesamte Geschäftsjahr zu verteilen (z.B. Bestandsaufnahme dann, wenn der jeweilige Bestand niedrig ist). Sie setzt genaue Aufzeichnungen über Bestände und Bestandsveränderungen voraus. Die permanente Inventur ist nur dann ordnungsgemäß, wenn gewährleistet ist, dass jeder Inventurposten einmal im Jahr inventurmäßig erfasst wird. Sie darf sich nicht nur auf Stichproben oder die Verprobung eines repräsentativen Querschnitts beschränken.
- **Stichprobeninventur:** Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mithilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben ermittelt werden (§ 241 Abs. 1 HGB). Der Aussagewert des so aufgestellten Inventars muss dem eines aufgrund körperlicher Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen. Voraussetzung ist, dass die Lagerpositionen durch Zufallsauswahl aus dem Lagerkollektiv in die Stichprobe gelangen.
- **Festwertbildung:** Die Bildung eines Festwerts für eine Gruppe von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, ist zulässig, wenn der Bestand in seiner Größe, seinem

Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen (§240 Abs.3 HGB).

Die Inventurplanung soll gewährleisten, dass die Inventurarbeiten zügig ablaufen, die Bestände vollständig und richtig erfasst und Doppelaufnahmen vermieden werden. Zu einem Inventurplan gehören:

- Abgrenzung der einzelnen Aufnahmebereiche und der jeweiligen Verantwortlichen,
- Festlegung der Aufnahmeverfahren,
- Festlegung der Aufnahmezeiten,
- Vorbereitung der Aufnahmeblocks und der Inventurlisten,
- Einteilung des Personals unter Beachtung des Vier-Augen-Prinzips (Zähler, Schreiber, Kontrolleur) namentlich und nach Lagerstellen.

Besonderheiten bei der Erfassung einzelner Bestände bestehen bei:

- immateriellen Vermögensgegenständen: Einblick in Schriftwechsel und Rechtsunterlagen, um Schutzrechte, insbesondere Schutzfristen, zu überprüfen.
- Immobilien: Einblick in Kaufverträge oder Grundbuchauszüge, um die Eigentumsverhältnisse zu überprüfen, Überprüfung der Belastungen, Überprüfung der Umbuchung von Anlagen im Bau auf den Bilanzposten Grundstücke.
- Bewegliches Sachanlagevermögen: Überprüfung des Bestandsverzeichnisses, der geringwertigen Wirtschaftsgüter und der Auswirkungen von Inventurerleichterungen
- Finanzanlagen: Hypotheken, Grundschulden aus dem Grundbuch, Hypotheken- und Grundschuldbriefen, Depotbestätigungen, Vertragsunterlagen und Saldenbestätigungen bei Ausleihungen.
- Finanzvermögen und Finanzschulden: Saldenbestätigungen, gesellschaftsrechtliche Verträge (z.B. Gesellschaftsverträge, Beherrschungsverträge etc.).



Abb. 4: Inventurverfahren nach §§240 und 241 HGB

Grundlagen der Bilanzierung nach HGB

2.1 Zwecke des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss besteht für alle Kaufleute grundsätzlich aus einer Bilanz und einer GuV (§242 Abs.3 HGB). Kapitalgesellschaften haben den Jahresabschluss nach §264 Abs. 1 Satz 1 HGB um einen Anhang zu ergänzen. Der Jahresabschluss hat hierbei die Ziele, die die Adressatengruppen des Jahresabschlusses an ihn stellen und die gesetzlich verankert sind, zu erfüllen.

Die zentralen Zielsetzungen des Jahresabschlusses bestehen in der Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion.

Zentrale Jahresabschlussfunktionen

Informationsfunktion	Zahlungsbemessungsfunktion
<ul style="list-style-type: none"> » Insbesondere Information und Unterstützung der (Eigen- und Fremd-)Kapitalgeber » Inhalt und Umfang der Pflichtinformationen im Jahresabschluss variieren 	<ul style="list-style-type: none"> » Quantifizierung erfolgsabhängiger Zahlungen » Kompromiss zwischen den Interessen der Gesellschafter und denen der Gläubiger

Abb. 5: Zwecke des Jahresabschlusses

Die Informationsfunktion dient dazu, Außenstehende, insbesondere (Eigen- und Fremd-)Kapitalgeber zu informieren und bei ihnen Entscheidungen zu unterstützen, ob sie ihr finanzielles Engagement am Unternehmen weiterführen wollen oder nicht. Das bedeutet für Eigenkapitalgeber, ob sie ihre Gesellschaftsanteile bzw. Aktienbestände halten, verkaufen oder erhöhen wollen, für Fremdkapitalgeber (Gläubiger), ob sie ihren Kredit fällig stellen oder verlängern (prolongieren) wollen. Der Inhalt und Umfang der Pflichtinformationen im Jahresabschluss variieren mit der Unternehmensgröße, der Rechtsform (Kapital- bzw. Nichtkapitalgesellschaften) und der Branche.

Die Zahlungsbemessungsfunktion dient der Quantifizierung erfolgsabhängiger Zahlungen, z.B. Dividenden, Boni, Tantiemen, Gewinnbeteiligungen und erfolgsabhängigen Steuerzahlungen. In diesem Zusammenhang wird ein Kompromiss gesucht zwischen den Ausschüttungsinteressen der Gesellschafter (Aktionäre) und den Interessen der Gläubiger an der Erhaltung einer Mindesthaftungsmasse (Ausschüttungssperre).

Weitere Aufgaben sind:

- die Rechenschaftslegung gegenüber Eigen- und Fremdkapitalgebern,
- die Dokumentationsfunktion über die stattgehabten Vorgänge und Sachverhalte sowie die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu berichten,
- die Kompetenzabgrenzungsfunktion, durch welche festgelegt wird, welches Organ über welche im Jahresabschluss erfassten Beträge disponieren kann; so steht der Bestand an ausschüttungsoffenen Rücklagen sowie bis 50% des Jahresüberschusses (§58 Abs.2 AktG) in der Kompetenz von Vorstand und Aufsichtsrat, während die Hauptversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns zu entscheiden hat (§58 Abs.3 AktG), und schließlich
- die Funktion, die Grundlage für die Überleitung zur Steuerbilanz darzustellen. Nach §5 Abs.1 EStG ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt (Vorbehaltsmaßgeblichkeit).

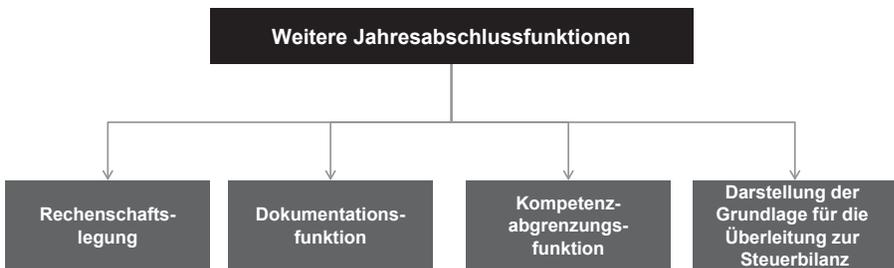


Abb. 6: Weitere Jahresabschlussfunktionen

Neben der Buchführungspflicht stellt der Jahresabschluss nach §242 ff. HGB die zentrale Norm der Rechnungslegung in der deutschen Bilanzierung dar. Der Jahresabschluss ist in Deutschland ein Multifunktionsinstrument mit mehreren Zielsetzungen gegenüber mehreren Zielgruppen.

2.2 Funktionen des Jahresabschlusses

Eine der zentralen Funktionen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses besteht in der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des bilanzierungspflichtigen Unternehmens unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Jahresabschlusserstellung (§264 Abs.2 Satz 1 HGB).

Dabei bilden Bilanz, GuV sowie Anhang die Einheit „Jahresabschluss“, der diese Aufgabe zu erfüllen hat (§§242 Abs.3, 264 Abs.1 Satz 1 HGB).

Die **Bilanz** repräsentiert eine stichtagsbezogene Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden des Kaufmanns.

Aktivisch werden in der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände, die im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des bilanzierenden Unternehmens stehen, monetär abgebildet (§246 Abs.1 HGB). Das Vermögen stellt die Mittelverwendung dar und ist gegliedert in Anlage- und Umlaufvermögen. Passivisch enthält die Bilanz alle sicheren (Verbindlichkeiten) und unsicheren Schulden (Rückstellungen), die das Vermögen des Kaufmanns belasten sowie das Eigenkapital, welches der vorrangigen Verlustdeckung dient. Eigenkapital und Schulden beschreiben die Mittelherkunft der im Unternehmen vorhandenen Ressourcen. Sie unterscheiden sich in vielerlei Hinsicht, wobei das Verhältnis von Eigen- und Fremdkapital für die Bonitätsbeurteilung (Rating) von besonderer Bedeutung ist. Während die Schulden durch rechtliche oder wirtschaftliche Ansprüche Dritter gekennzeichnet sind, stellt das Eigenkapital den Saldo von Vermögen abzüglich Schulden dar; man spricht vom Reinvermögen (Nettovermögen) des Unternehmens.



Abb. 7: Funktionen des Jahresabschlusses

Die **GuV** stellt zeitraumbezogen sämtliche Aufwendungen und Erträge einer Rechnungsperiode gegenüber und ermittelt so den Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag.

Die GuV ermittelt die Nettovermögensmehrung bzw. -minderung eines Jahres, die nicht durch Einlagen oder Entnahmen (Kapitalerhöhungen bzw. Kapitalherabsetzungen) ausgelöst wird. Der Aufbau der GuV lässt die nach Chancen-Risiko-Profilen gegliederten Erfolgsquellen erkennen, so z.B. das operative Ergebnis und das Finanzergebnis. Die Staffelform der GuV lässt Zwischensummen zu,

welche bilanzanalytische Schlussfolgerungen ermöglichen, z.B. Bruttoergebnis vom Umsatz etc. § 275 HGB sieht zwei Gliederungsalternativen für die GuV-Darstellung vor, das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren, welche alternativ genutzt werden können.

Der **Anhang** ist ein weiterer Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 1 HGB) und gibt verbale Erläuterungen und Ergänzungen zu den beiden anderen monetär geprägten Jahresabschlusselementen (Bilanz und GuV).

Indem bspw. Ansatz- und Bewertungsmethoden oder Wahlrechtsausübungen beschrieben und erläutert werden, soll ein besseres Verständnis des Jahresabschlusses gewährleistet und dem Interessenschutz, z.B. der Gläubiger, Rechnung getragen werden. Zur besseren Nachvollziehbarkeit können Zahlen der Bilanz oder GuV durch Referenzen mit dem Anhang verknüpft werden. Im Anhang können Informationen vermittelt werden, ohne dass sie Auswirkungen auf Kennzahlen entfalten, z.B. die unsaldierten Beträge von Pensionsvermögen und Pensionsrückstellungen (§ 285 Nr. 25 HGB), die Ausschüttungssperren (§ 285 Nr. 28 i.V.m. § 268 Abs. 8 HGB), das Hedge Accounting (§ 285 Nr. 23 HGB).

2.3 Bestandteile des Jahresabschlusses

Bedingt durch die charakteristischen Merkmale Unternehmensgröße, Rechtsform und damit Unterscheidung in unbegrenzte Haftung bzw. Haftungsbeschränkung sowie einer möglichen Kapitalmarktorientierung, beinhaltet der handelsrechtliche Jahresabschluss unterschiedliche Rechnungslegungsinstrumente. Die Anforderungen der Rechnungslegung sind hierbei hierarchisch gegliedert. Der Detaillierungsgrad in Form der zu erstellenden Jahresabschlussbestandteile steigt, je größer (vgl. hierzu § 267 HGB) das Unternehmen und

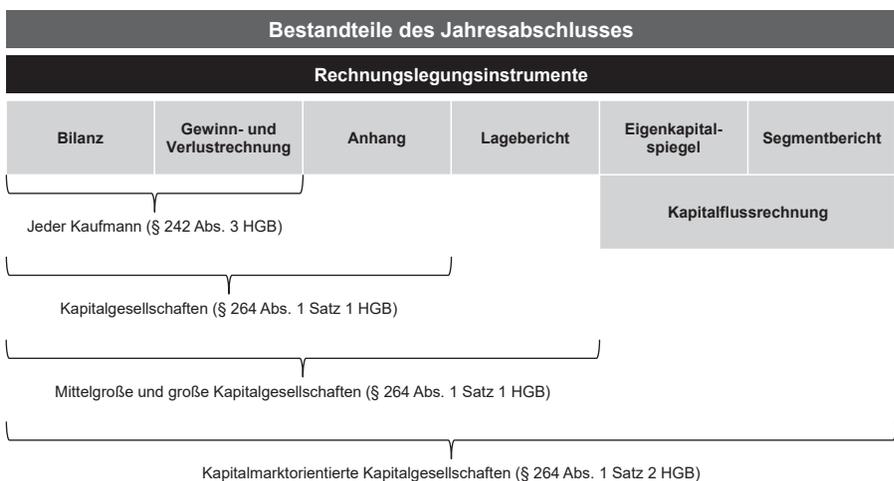


Abb. 8: Bestandteile des Jahresabschlusses