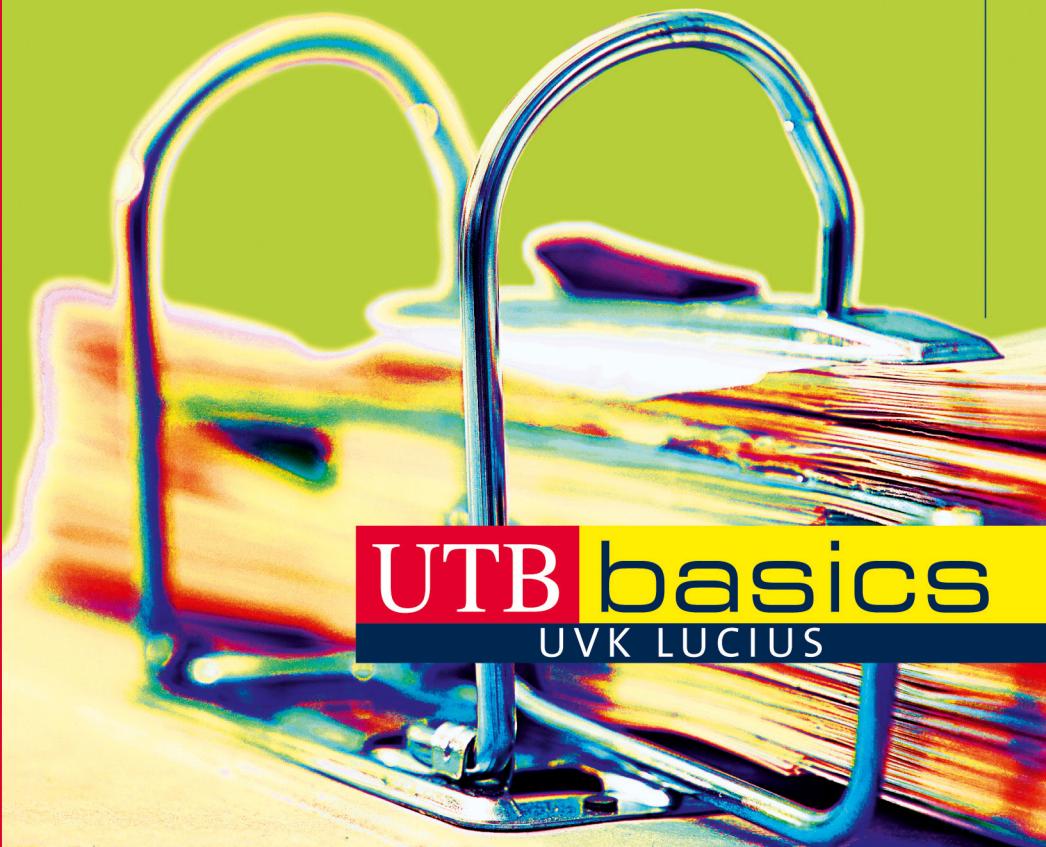


REINHARD HEYD

# Jahres- abschluss



**UTB basics**  
UVK LUCIUS



**Eine Arbeitsgemeinschaft der Verlage**

Böhlau Verlag · Wien · Köln · Weimar  
Verlag Barbara Budrich · Opladen · Toronto  
facultas.wuv · Wien  
Wilhelm Fink · Paderborn  
A. Francke Verlag · Tübingen  
Haupt Verlag · Bern  
Verlag Julius Klinkhardt · Bad Heilbrunn  
Mohr Siebeck · Tübingen  
Nomos Verlagsgesellschaft · Baden-Baden  
Ernst Reinhardt Verlag · München · Basel  
Ferdinand Schöningh · Paderborn  
Eugen Ulmer Verlag · Stuttgart  
UVK Verlagsgesellschaft · Konstanz, mit UVK / Lucius · München  
Vandenhoeck & Ruprecht · Göttingen · Bristol  
vdf Hochschulverlag AG an der ETH Zürich

REINHARD HEYD

# Jahres- abschluss

UTB basics

UVK Verlagsgesellschaft mbH · Konstanz  
mit UVK/Lucius · München

Online-Angebote oder elektronische Ausgaben sind erhältlich unter  
[www.utb-shop.de](http://www.utb-shop.de)

Umfangreicher Web-Service zu diesem Buch: [www.uvk-lucius.de/ja](http://www.uvk-lucius.de/ja)

Die Deutsche Bibliothek – CIP Einheitsaufnahme

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über [«http://dnb.ddb.de»](http://dnb.ddb.de) abrufbar.

© UVK Verlagsgesellschaft mbH, Konstanz und München 2014

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

Einbandgestaltung: Atelier Reichert, Stuttgart

Covermotiv: © by Thomas Meinert / pixelio.de

Druck und Bindung: fgb · freiburger graphische betriebe, Freiburg  
Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem alterungsbeständigem Papier.

UVK Verlagsgesellschaft mbH  
Schützenstr. 24 · 78462 Konstanz  
Tel. 07531-9053-21 · Fax 07531-9053-98

UTB-Band-Nr.: 3889  
ISBN 978-3-8252-3889-6

## Benutzungshinweise

Zu diesem Buch stellen Verlag und Autoren eine Webseite bereit, auf der für Studierende und Dozenten ein Glossar zur Verfügung steht: Diesen Web-Service finden Sie unter <http://www.uvk-lucius.de/ja>

Wichtige Begriffe sind zudem mit einem QR-Code am Seitenrand markiert. Sobald Sie diesen mit einem internetfähigen Smartphone scannen, wird der Begriff kurz und knapp erklärt. Die gängigen QR-Reader-Anwendungen speichern die aufgerufenen QR-Codes, so dass die Begriffe vor einer Prüfung wie ein digitales Lernkarten-Set verwendet werden können.



Wir hoffen, Ihnen das Lernen und die Vorbereitung auf eine anstehende Prüfung auf diese Weise erleichtert zu haben.

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Grundlagen der Bilanzierung .....</b>	13
1.1	Der handelsrechtliche Jahresabschluss als Bestandteil des betrieblichen Rechnungswesens .....	13
1.2	Bilanzierungspflicht und Aufstellung des Jahresabschlusses .....	18
1.3	Aufgaben der Bilanzierung .....	24
1.3.1	Generelle Funktionen des Jahresabschlusses .....	24
1.3.1.1	Informationsfunktion gegenüber Außenstehenden .....	24
1.3.1.2	Zahlungsbemessungsfunktion .....	25
1.3.1.3	Kompetenzabgrenzungsfunktion .....	26
1.3.1.4	Sonderproblem: Grundlage der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (Maßgeblichkeit) .....	26
1.3.1.4.1	Bilanzansatz .....	26
1.3.1.4.2	Bewertung .....	27
1.3.2	Spezielle Funktionen des Jahresabschlusses .....	28
1.4	Theoretische Grundlagen für den Jahresabschluss .....	29
1.4.1	Statische Bilanztheorie – Vermögensdarstellung .....	29
1.4.2	Dynamische Bilanztheorie – Erfolgsdarstellung .....	30
1.5	Rechtsgrundlagen der Bilanzierung .....	32
1.5.1	HGB und rechtsformspezifische Gesetze .....	32
1.5.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung .....	34
<b>2</b>	<b>Der handelsrechtliche Jahresabschluss .....</b>	37
2.1	Bilanzierung dem Grunde nach (Ansatzvorschriften) ....	38
2.1.1	Ansatzfähige Bilanzinhalte .....	38
2.1.1.1	Bilanzierungsfähigkeit .....	38
2.1.1.2	Merkmale des Vermögensgegenstandsbegriffs .....	38
2.1.1.3	Merkmale des Schuldenbegriffs .....	39
2.1.1.4	Merkmale des Begriffs „positives Wirtschaftsgut“ (Steuerbilanz) .....	39
2.1.1.5	Sonderposten im handelsrechtlichen Jahresabschluss ....	40

2.1.1.5.1	Derativer Firmenwert .....	40
2.1.1.5.2	Rechnungsabgrenzungsposten .....	41
2.1.1.5.3	Eigenkapital .....	43
2.1.1.5.4	Aktive latente Steuern .....	44
2.1.1.5.5	Passive latente Steuern .....	45
2.1.1.5.6	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung .....	45
2.1.1.5.7	Sonderthema: steuerfreie Rücklagen in der Steuerbilanz .....	45
2.1.2	Bilanzierungspflicht .....	47
2.1.2.1	Rechtliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit .....	47
2.1.2.1.1	Wirtschaftliches Eigentum als bilanzielles Zurechnungskriterium .....	47
2.1.2.1.2	Leasingbilanzierung als Financial Leasing .....	48
2.1.2.2	Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen ....	51
2.1.3	Bilanzierungsverbote .....	52
2.1.4	Bilanzierungswahlrechte .....	52
2.1.5	Verrechnungsverbot .....	53
2.2	Bilanzierung der Höhe nach (Bewertungsvorschriften) ...	53
2.2.1	Allgemeine Bewertungsgrundsätze .....	53
2.2.1.1	Bilanzidentität .....	53
2.2.1.2	Grundsatz der Unternehmensfortführung .....	54
2.2.1.3	Bewertung zum Abschlussstichtag und Einzelbewertung .....	54
2.2.1.4	Grundsatz der Vorsicht .....	56
2.2.1.5	Grundsatz der Periodenabgrenzung .....	60
2.2.1.6	Methodenstetigkeit .....	61
2.2.2	Bewertungsmaßstäbe und ihre Anwendung .....	63
2.2.2.1	Anschaffungskosten .....	63
2.2.2.2	Herstellungskosten .....	65
2.2.2.3	Teilwert .....	72
2.2.2.4	Börsen- und Marktpreis .....	73
2.2.2.5	Niedrigerer beizulegender Wert .....	74
2.2.2.6	Beizulegender Zeitwert .....	74
2.2.2.7	Schrittfolge bei der Bewertung .....	74
2.2.2.8	Das Niederstwertprinzip .....	75
2.2.3	Bewertungsvereinfachungsverfahren .....	77
2.2.3.1	Durchschnittsmethode .....	78
2.2.3.2	Festwertbildung .....	79
2.2.3.3	Verbrauchsfolgeverfahren .....	79
2.2.3.3.1	Fifo-Verfahren .....	79

2.2.3.3.2	Lifo-Verfahren .....	80
2.2.3.3.3	Sonderprobleme .....	81
2.2.3.3.4	Fallbeispiele Lifo mit Layer über einen Zeitraum von 4 Jahren .....	82
2.2.3.3.5	Permanentes Lifo und Perioden-Lifo im Vergleich .....	83
2.2.3.3.6	Niederstwerttest bei Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren .....	86
2.2.4	Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens .....	87
2.2.5	Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens .....	88
2.2.6	Zur Vornahme von Abschreibungen .....	90
2.2.6.1	Arten von Abschreibungen .....	90
2.2.6.2	Methoden planmäßiger Abschreibung .....	91
2.2.6.2.1	Lineare Abschreibung .....	91
2.2.6.2.2	Geometrisch-degressive Abschreibung .....	92
2.2.6.2.3	Arithmetisch-degressive Abschreibung .....	93
2.2.6.2.4	Leistungsabschreibung .....	94
2.2.6.2.5	Kombinationsform: Geometrisch-degressive Abschreibung mit Übergang zur linearen Abschreibung, wenn die lineare Vergleichssabschreibung erstmalig zu höheren Abschreibungsbeträgen führt .....	94
2.2.6.3	Außerplanmäßige Abschreibungen beim abnutzbaren Anlagevermögen .....	95
2.2.6.4	Anschaffung oder Herstellung während eines Jahres .....	95
2.2.6.5	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten .....	95
2.2.6.6	Wechsel der Abschreibungsmethode .....	97
2.2.6.7	Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter .....	97
2.2.6.8	Planmäßige Abschreibung nach vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung und Wertaufholung .....	98
2.2.6.9	Bewertung des derivativen Firmenwertes .....	100
2.2.6.10	Bewertung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände .....	101
2.2.7	Hedge Accounting .....	105
2.2.7.1	Vorbemerkungen .....	105
2.2.7.2	Bilanzierungsregeln .....	106
2.2.7.3	Beispiel für einen Fair Value Hedge .....	108
2.2.7.4	Beispiel für einen Cashflow Hedge .....	109
2.2.7.5	Zusammenfassung .....	110
2.2.8	Bewertung des Umlaufvermögens .....	111
2.2.8.1	Allgemeines .....	111
2.2.8.2	Sonderthemen der Bewertung einzelner Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens .....	112
2.2.8.2.1	Vorräte .....	112

2.2.8.2.2	Gliederung der Forderungen nach Bonitätskategorien ...	112
2.2.8.2.2.1	Uneinbringliche Forderungen .....	113
2.2.8.2.2.2	Zweifelhafte Forderungen .....	114
2.2.8.2.2.3	Gute Forderungen .....	115
2.2.9	Bewertung der Rückstellungen .....	116
2.2.9.1	Allgemeines .....	116
2.2.9.2	Ziele der Rückstellungsbildung .....	117
2.2.9.3	Kategorien von Rückstellungen .....	118
2.2.9.4	Bewertungsthemen bei ausgewählten Rückstellungsarten .....	119
2.2.9.4.1	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....	119
2.2.9.4.2	Pensionsrückstellungen .....	119
2.2.9.4.3	Drohverlustrückstellungen .....	122
2.2.10	Bewertung von Verbindlichkeiten .....	123
2.2.10.1	Definition .....	123
2.2.10.2	Höchstwertprinzip .....	124
2.2.10.3	Sonderfragen .....	124
2.2.11	Sonderthema: Wertaufholung .....	126
2.2.12	Sonderthema: Latente Steuern .....	128
2.2.12.1	Allgemeines .....	128
2.2.12.2	Beispiel zur Verdeutlichung der Wirkungsweise aktiver latenter Steuern .....	130
2.2.12.3	Beispiel zur Verdeutlichung der Wirkungsweise passiver latenter Steuern .....	132
2.2.12.4	Weitere Beispiele für latente Steuern im Überblick .....	135
2.2.12.4.1	Beispiel für eine passive latente Steuerabgrenzung .....	136
2.2.12.5	Beispiel für eine aktive latente Steuerabgrenzung .....	138
2.2.12.6	Vorgehensweise bei Bilanzierung und Bewertung latenter Steuerabgrenzungen .....	149
2.2.12.7	Sonderthema: Aktive Steuerlatenzen auf Verlustvorträge .....	140
2.2.12.8	Darstellungsvorschriften für latente Steuern .....	141
2.2.12.9	Anhangangaben .....	143
2.2.12.10	Kleine Kapitalgesellschaften .....	143
2.2.12.11	Beispiele für temporäre Ergebnisdifferenzen, die zu einer aktiven latenten Steuerabgrenzung führen .....	144
2.2.12.12	Beispiele für temporäre Ergebnisdifferenzen, die zu einer passiven latenten Steuerabgrenzung führen .....	144
2.3	Gliederungsvorschriften für den HGB-Abschluss .....	145
2.3.1	Gliederung in Abhängigkeit von Unternehmensgröße, Rechtsform und Branche .....	145

2.3.2	Bilanzgliederung .....	147
2.3.2.1	Bilanzgliederungsschemata .....	147
2.3.2.2	Sonderthema: Eigenkapitaldarstellung .....	150
2.3.2.2.1	Rechtsformbezogenheit der Eigenkapitaldarstellung .....	150
2.3.2.2.2	Die Eigenkapitalposten im Einzelnen .....	151
2.3.2.2.3	Unterschiede Rücklagen – Rückstellungen .....	158
2.3.2.2.4	Jahresüberschuss – Bilanzgewinn – Ausschüttung .....	159
2.3.2.2.5	Eigenkapitalspiegel .....	160
2.3.2.2.6	Ausschüttungsoffenes und ausschüttungsgesperrtes Eigenkapital .....	161
2.3.2.3	Anlagenspiegel .....	162
2.3.2.4	Sonderthema: Posten unter der Bilanz .....	162
2.3.3	Gliederung der GuV-Rechnung .....	164
2.3.4	Kapitalflussrechnung .....	168
2.3.4.1	Grundaufbau einer Kapitalflussrechnung .....	168
2.3.4.2	Indirekte Ermittlung des operativen Cashflows .....	168
2.4	Anhang .....	170
2.4.1	Aufbau und Ausgestaltung des Anhangs .....	170
2.4.2	Methodenerläuterungen .....	172
2.4.3	Einzelangaben im Anhang .....	175
2.5	Lagebericht .....	191
2.5.1	Basisaussagen des Lageberichts .....	191
2.5.2	Weitere Lageberichtsinhalte .....	194
2.5.3	Sondervorschriften zum Lagebericht kapitalmarktorientierter Gesellschaften .....	196
2.5.4	Prüfung des Lageberichts .....	198
2.5.5	Offenlegung/Publizität des Lageberichts .....	199
2.6	Prüfung der Rechnungslegung .....	199
2.6.1	Prüfungspflicht .....	199
2.6.2	Prüfungsgegenstand .....	200
2.6.3	Abschlussprüfer .....	201
2.6.4	Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung .....	201
2.6.5	Ergebnis der Prüfung .....	205
2.6.5.1	Arbeitspapiere des Abschlussprüfers .....	205
2.6.5.2	Prüfungsbericht .....	206
2.6.5.3	Bestätigungsvermerk .....	207
2.6.5.4	Redepflichten des Abschlussprüfers im Rahmen der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses .....	208

2.7	Offenlegung .....	209
2.7.1	Verpflichtung zur Offenlegung .....	209
2.7.2	Offenlegungsfristen .....	210
2.7.3	Erleichterungsvorschriften .....	211
2.7.4	Prüfungs- und Unterrichtungspflicht .....	211
2.7.5	Zusammenfassung .....	211
2.7.6	Erleichterungen durch das MicroBilG .....	212
2.8	Rechtsformspezifische Besonderheiten des Rechnungswesens .....	213
2.8.1	Vorbemerkungen .....	213
2.8.2	Einzelunternehmen .....	214
2.8.3	Stille Gesellschaft .....	214
2.8.4	OHG .....	216
2.8.5	KG .....	217
2.8.6	GmbH .....	218
2.8.7	AG .....	219
<b>3</b>	<b>Bilanzmanagement: Bilanzpolitik und Bilanzanalyse .....</b>	<b>222</b>
3.1	Ziele der Bilanzpolitik .....	222
3.2	Gestaltungsparameter der Bilanzpolitik .....	223
3.3	Relevante Schlüsselkennzahlen .....	224
3.4	Weitere entscheidungsrelevante Kennzahlen für die Kapitalgeber .....	225
3.5	Gestaltungsparameter zur Verbesserung der Eigenkapitalsituation .....	226
3.6	Instrumente der Bilanzpolitik im Einzelnen .....	227
3.6.1	Ausgewählte Instrumente der Bilanzpolitik beim Bilanzansatz .....	227
3.6.1.1	Aktivseite .....	227
3.6.1.2	Passivseite .....	227
3.6.1.3	Sonderfragen .....	227
3.6.2	Ausgewählte Instrumente der Bilanzpolitik bei der Bewertung .....	228
3.6.2.1	Aktivseite .....	228

3.6.2.1.1	Beurteilungsspielräume und Wahlrechte bei Wertbegriffen .....	228
3.6.2.1.2	Bewertungsvereinfachungsverfahren .....	228
3.6.2.1.3	Planmäßige Abschreibungen .....	228
3.6.2.1.4	Außerplanmäßige Abschreibungen .....	229
3.6.2.2	Passivseite .....	229
3.6.3	Ausgewählte Instrumente der Bilanzpolitik bei der Gliederung .....	230
3.6.3.1	Bilanzgliederung .....	230
3.6.3.2	Gliederung der GuV-Rechnung .....	231
3.7	Bilanzanalyse .....	231
3.7.1	Grundlagen der Bilanzanalyse .....	231
3.7.2	Kennzahlenanalysen .....	231
3.7.3	Ausgewählte Kennzahlen zur Abschlussanalyse .....	233
3.7.3.1	Kennzahlen zur Ertragskraft und zum Wachstum .....	233
3.7.3.2	Kennzahlen zur Finanzstruktur .....	236
3.7.3.3	Kennzahlen zur Kapitalstruktur .....	238
3.7.3.4	Kennzahlen zur Vermögensstruktur .....	241
	Literatur .....	243
	Register .....	244

# Grundlagen der Bilanzierung

| 1

## Inhalt

- 
- 1.1 Der handelsrechtliche Jahresabschluss als Bestandteil des betrieblichen Rechnungswesens
  - 1.2 Bilanzierungspflicht und Aufstellung des Jahresabschlusses
  - 1.3 Aufgaben der Bilanzierung
  - 1.4 Theoretische Grundlagen für den Jahresabschluss
  - 1.5 Rechtsgrundlagen der Bilanzierung
- 

## Der handelsrechtliche Jahresabschluss als Bestandteil des betrieblichen Rechnungswesens

| 1.1

Die betriebliche Leistungserstellung erfolgt arbeitsteilig. Daher kennt man Funktionsbereiche, die sachlich abgegrenzte Arbeitsgebiete darstellen. Klassische Funktionsbereiche sind Beschaffung, Produktion, Lagerung und Absatz. Übergreifende Funktionsbereiche sind Finanzwirtschaft, Personalwirtschaft und Informationswirtschaft.

## Definition

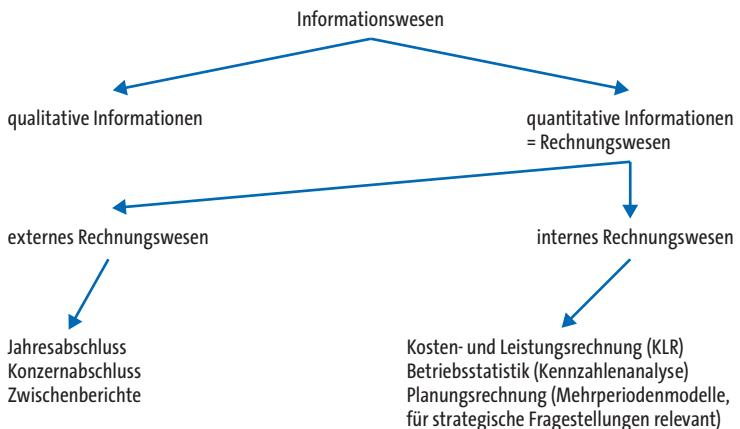
Unter **Informationswirtschaft** versteht man alle Institutionen und Funktionen, die sich befassen mit

Rechnungswesen als Teil des Informationswesens

- der Erfassung von Informationen,
- der Aufbereitung von Informationen,
- der Kanalisation und
- der Archivierung von Informationen.

Es werden interne und externe, quantitative und qualitative Informationen verarbeitet. Den Teil des Informationswesens, der sich mit quantitativen Größen befasst, heißt Rechnungswesen.

Abb 1.1 |



## Merksatz

Internes  
Rechnungswesen

**Das interne Rechnungswesen ist an betriebliche Entscheidungsträger gerichtet, es soll zur Optimierung betrieblicher Entscheidungssachverhalte, z. B. über den Bau eines Zweigwerks in Thailand oder Deutschland, über die Aufnahme von Produkt A oder B ins Sortiment etc., beitragen und es ist gesetzlich nicht normiert, da Manager aufgrund ihrer organisatorischen Stellung die Existenz und die Ausgestaltung des internen Rechnungswesens anweisen können. Zum internen Rechnungswesen gehören**

- ▶ **die Kosten- und Leistungsrechnung,**
- ▶ **die Betriebsstatistik und**
- ▶ **die Planungsrechnung.**

Externes  
Rechnungswesen

**Das externe Rechnungswesen ist an Außenstehende gerichtet, die aufgrund ihrer Beziehung zum Unternehmen ein Interesse an Informationen haben. Dies sind insbesondere die Kapitalgeber. Die Tatsache, dass bei Handelsgesellschaften regelmäßig die Kapitalaufbringung und die Geschäftsleitung bei unterschiedlichen Personen angesiedelt ist, führt neben zahlreichen Prinzipal-Agenten-Themen auch zu Informationsbedürfnissen und Rechenschaftspflichten. Dies umso mehr, wenn die Kapitalgeber keine rechtlich abgesicherte Möglichkeit haben, sich selbst über die Belange der Gesellschaft zu informieren.**

## Beispiel

Beispiel: der Gesellschafter einer OHG ist aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung zur Geschäftsführung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet. Er kann sich also selbst über die Belange der Gesellschaft informieren. Seine Informationsbedürfnisse sind insofern nicht schutzwürdig, dass der Gesetzgeber für ihn ein Recht auf eine Mindestinformation bereitstellen muss. Anders bei der AG. Ein Aktionär hat nur zwei rechtlich abgesicherte Möglichkeiten, sich über die Belange der AG zu informieren. Er kann auf der Hauptversammlung den Vorstand und den Aufsichtsrat zu den Tagesordnungspunkten der Hauptversammlung befragen und er kann die Aushändigung eines Jahresabschlusses verlangen. Seine Informationsbedürfnisse sind somit schutzwürdig und bei der Formulierung der Jahresabschlussnormen zu berücksichtigen.

Das externe Rechnungswesen hat nicht das Ziel, Entscheidungen über betriebliche Sachverhalte zu unterstützen, vielmehr besteht seine Aufgabe darin, Kapitalgeber in ihrer Entscheidung zu unterstützen, ob sie ihr finanzielles Engagement am Unternehmen weiterführen wollen oder nicht.

Fortsetzung oder Beendigung des finanziellen Engagements am Unternehmen bedeutet für den Eigenkapitalgeber (z.B. Aktionär) ([→ QR-Glossar](#)) zu entscheiden, ob er seine Aktien, die er besitzt, behalten will oder weitere Aktien hinzuerwerben will oder ob er seinen Aktienbestand verkaufen will. Für den Fremdkapitalgeber (Gläubiger) ([→ QR-Glossar](#)) bedeutet es zu entscheiden, ob er seinen Kredit fällig stellen oder verlängern (prolongieren) will.

Das externe Rechnungswesen ist im Gegensatz zum internen Rechnungswesen gesetzlich normiert. Dies geht einerseits auf den Interessenschutz der außenstehenden Kapitalgeber zurück. Hier vermutet der Gesetzgeber nicht einen Interessengegensatz, dass Insider (z.B. die Unternehmensleitung) möglichst wenig Informationen nach außen geben wollen und die Outsider (z.B. die Eigen- und Fremdkapitalgeber) möglichst viele Informationen bekommen möchten. Er vermutet auch eine Machtasymmetrie zwischen einer mit viel Macht ausgestatteten Unternehmensleitung, die im Besitz aller Informationen ist, diese aber nicht nach außen geben möchte, und einer Vielzahl mit wenig Macht ausgestatteten (Eigen- und Fremd-)Kapitalgebern, die über Verhandlungen, d.h. über eine privatrechtliche Vereinbarung, nicht an die gewünschten Informationen kommen können. Daher ist das Recht der Rechnungslegung immer Schutzrecht im Interesse der Außenstehenden. Allerdings ist dies immer als ein Kompromiss zu sehen zwischen schutzwürdigen Informationsinteressen der Außenstehenden und ebenso schutzwürdigen

Externe Adressaten



Gesetzliche Normierung

Interessen der Unternehmensleitung, schon allein aus Konkurrenzschutzgründen nicht beliebig viele Informationen nach außen kommunizieren zu müssen. Daraus folgt, dass der gesetzlich vorgeschriebene

Informationen  
des externen  
Rechnungswesens



Informationsumfang und -inhalt des Jahresabschlusses rechtsform-, größen- und branchenabhängig ist.

- ▶ Die Rechtsformabhängigkeit resultiert aus der Frage, ob Selbst- oder Fremdorganschaft zulässig sind. Selbstorganschaft heißt, dass nur Gesellschafter Geschäftsführer sein dürfen. Dies ist vornehmlich bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (→ [QR-Glossar](#)) vorzufinden. In diesem Fall können sich die Gesellschafter selbst über die Belange der Gesellschaft informieren, ihre Informationsbedürfnisse brauchen nicht durch den Gesetzgeber geschützt zu werden. Fremdorganschaft bedeutet, dass auch andere Personen als Gesellschafter Geschäftsführer sein können. Dies ist vornehmlich bei Kapitalgesellschaften (→ [QR-Glossar](#)) anzutreffen. In diesem Fall besteht zumindest die Möglichkeit, dass Gesellschafter keinen Zugang zum internen Rechnungswesen haben, ihre Informationsbedürfnisse sind somit vom Gesetzgeber als schutzwürdig angesehen.
- ▶ Die Abhängigkeit von Informationsinhalt und -umfang von der Unternehmensgröße lässt sich begründen aus dem größeren allgemeinen Interesse, das ein großes Unternehmen gegenüber einem kleinen Unternehmen hervorruft, andererseits auch aus der mit steigender Unternehmensgröße wachsenden Machtasymmetrie zwischen insidern und outsidern und dem daraus folgenden gesteigerten Schutzbedürfnis kleiner Kapitalgeber gegenüber der Unternehmensleitung des „Groß“Unternehmens.
- ▶ Die Branchenabhängigkeit lässt sich begründen aus den aus dem Geschäftsmodell resultierenden Chancen und Risiken und den daraufhin gerichteten spezifischen Informationsbedürfnisse der Kapitalgeber. So bilden bei Kreditinstituten die Finanzanlagen die wesentliche Grundlage der betrieblichen Leistungserstellung und sind deshalb detaillierter gegliedert darzustellen als bei Industrie- oder Handelsunternehmen. Analoges gilt für Versicherungsunternehmen, deren Geschäftsmodell darin besteht, Risiken für andere zu übernehmen; daher sind bei ihnen Rückstellungen differenzierter gegliedert darzustellen.

Vergleichbarkeit

Die gesetzliche Normierung der externen Rechnungslegung lässt sich allerdings über den Interessenschutz hinaus auch noch begründen durch das Ziel der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse. Dies hat einerseits eine handelsrechtliche Dimension, dass Abschlüsse verschiedener Unternehmen und damit die aus ihnen abgeleiteten Kennzahlen für Entscheidungen über das finanzielle Engagement vergleichbar sein sollen.

So können Finanzkennzahlen unterschiedlicher Unternehmen nur dann entscheidungsnützlich sein, wenn sie vergleichbar ermittelt werden und damit auch die relative Vorteilhaftigkeit eines finanziellen Engagements gegenüber dem an anderen Unternehmen darstellen.

Das Ziel der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit hat aber auch eine steuerliche Dimension, die man als Gleichmäßigkeit der Besteuerung kennt. Sie besagt, dass gleiche Sachverhalte gleich im Rechnungswesen abzubilden sind, somit die steuerlichen Bemessungsgrundlagen vergleichbar sind und daher die Unternehmen einer gleichmäßigen Besteuerung unterworfen werden.

## Merkzettel

### Zum externen Rechnungswesen gehören

- ▶ **der Jahresabschluss, den jede rechtliche Einheit zum Ende eines Geschäftsjahres aufzustellen hat (§ 242 HGB),**
- ▶ **der Konzernabschluss (→ QR-Glossar), den das Mutterunternehmen eines Konzerns zum Ende des Konzerngeschäftsjahres aufzustellen hat und in den das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen einzubeziehen sind (§ 290 HGB) sowie**
- ▶ **bei kapitalmarktorientierten Unternehmen die Zwischenberichterstattung, d. h. der Halbjahresfinanzbericht (→ QR-Glossar) und die Quartalangaben nach §§ 37v bis 37z WpHG.**

Bestandteile des externen Rechnungswesens



Die Buchführung selbst nimmt eine „Zwitterstellung“ zwischen internem und externem Rechnungswesen ein. Sie wird nicht publiziert und gehört zu den „Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen“, über die Mitarbeiter Dritten gegenüber Stillschweigen zu halten haben. Sie bildet andererseits die informatorische Basis für den Jahresabschluss, der die Buchführungsdaten in komprimierter und spezifisch aufbereiteter Form den Außenstehenden zur Verfügung stellt.

Buchführung

## Fragen

- 1 Was unterscheidet internes und externes Rechnungswesen?
- 2 Welche Bestandteile des Rechnungswesens gehören zum internen bzw. externen Rechnungswesen?
- 3 Aus welchen Teilen besteht der handelsrechtliche Jahresabschluss bei Personen- und Kapitalgesellschaften?
- 4 Weshalb erscheint die Existenz gesetzliche Regelungen zur Jahresabschlussgestaltung sinnvoll?
- 5 Warum sind bestimmte Rechnungslegungsvorschriften rechtsformabhängig?

## 1.2 | Bilanzierungspflicht und Aufstellung des Jahresabschlusses

Gesetzliche  
Buchführungspflicht



Eröffnungsbilanz

Gemäß § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann ([→ QR-Glossar](#)) verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Er hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss aufzustellen (§ 242 Abs. 1 HGB).

Die Eröffnungsbilanz ist also die Basis des kaufmännischen Rechnungswesens. Sie kann im Falle einer Bargründung wie folgt aussehen:

Aktiva	Passiva	
Kasse	500.000	Eigenkapital

Im Falle einer Sachgründung kann die Eröffnungsbilanz wie folgt aussehen:

Aktiva	Passiva	
Vermögensgegenstände	800.000	Eigenkapital

Aufgaben der  
Buchführung

Handelsgeschäfte

Lage des Vermögens

Die Buchführungspflicht resultiert einerseits aus einer Dokumentations- und Kontrollpflicht, Beweissicherung und Rechenschaftslegung, andererseits stellt sie die informationelle Basis für den Jahresabschluss dar.

Dabei stellen die Handelsgeschäfte die Transaktionen mit Dritten, also die Geschäftsvorfälle dar, die nach den formellen und materiellen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Rahmen der Doppik nach zeitlichen und sachlichen Gliederungskriterien abzubilden sind (Grund- und Hauptbuchfunktion).

Die Darstellung der Lage des Kaufmannsvermögens zielt auf die Bilanz als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden ab, durch welche den Kapitalgebern die Information vermittelt wird, ob das Vermögen ausreicht um die Schulden abzudecken (Überschuldungskontrolle) und ob das Eigenkapital als Saldo aus Vermögen und Schulden im Lauf des Geschäftsjahrs zu- oder abgenommen hat, mithin einerseits die Eigenkapitalgeber (Gesellschafter) am Ende des Geschäftsjahrs „reicher“ oder „ärmer“ sind als sie am Anfang waren, andererseits ob die Wahrscheinlichkeit einer Überschuldung größer oder kleiner geworden ist.

Da Eigenkapital vorrangig haftet, bedeutet eine Erhöhung des Eigenkapitals, dass die Wahrscheinlichkeit einer Überschuldung geringer geworden ist und umgekehrt.

Eigenkapital

## Merksatz

**Die Verpflichtung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bezieht sich nicht nur auf die Buchführung, sondern auch auf den Jahresabschluss. Hier kommen vornehmlich materielle GoB in Betracht, z. B. der Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), der Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB), das Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB) und der Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB).**

Grundsätze  
ordnungsmäßiger  
Buchführung

Die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht knüpft an die Kaufmannseigenschaft des HGB an. Davon gibt es nur eine Ausnahme. So sind einzelkaufmännische Kleinstunternehmen (§ 241a HGB), d.h. Unternehmen in der Rechtsform eines Einzelkaufmanns ([→ QR-Glossar](#)), die in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren Umsätze von nicht mehr als 500.000 EUR und Jahresüberschüsse von nicht mehr als 50.000 EUR erzielt haben, von der kaufmännischen Buchführungs-, Inventarisierungs- und Bilanzierungspflicht befreit. Dies gilt auch für Start-up-Unternehmen, die noch keine Historie von zwei Jahren aufweisen können. Sie erfüllen ihre steuerlichen Dokumentationspflichten mittels einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

Einzelkaufmännische  
Einzelunternehmen



Der Begriff Jahresabschluss ist nicht universell definiert. Vielmehr hängen seine Bestandteile ab von bestimmten Parametern, wie Rechtsform, Unternehmensgröße und Inanspruchnahme des Kapitalmarktes.

Bestandteile des  
Jahresabschlusses

So besteht der Jahresabschluss

- ▶ bei Nichtkapitalgesellschaften aus Bilanz und GuV-Rechnung (§ 242 Abs. 3 HGB),
- ▶ bei Kapitalgesellschaften und eingetragenen Genossenschaften ([→ QR-Glossar](#)) aus Bilanz, GuV-Rechnung und Anhang (§§ 264 Abs. 1 Satz 1, 336 Abs. 1 HGB),
- ▶ bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften zusätzlich noch aus einem Eigenkapitalspiegel ([→ QR-Glossar](#)) und einer Kapitalflussrechnung ([→ QR-Glossar](#)), wahlweise zusätzlich noch aus einer Segmentberichterstattung (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB),
- ▶ große und mittelgroße Kapitalgesellschaften sowie Genossenschaften haben zusätzlich einen Lagebericht aufzustellen (§§ 264 Abs. 1 Satz 1 und 4, 336 Abs. 1 HGB).



## Definition

**Die Bilanz ist eine stichtagsbezogene Gegenüberstellung von Mittelverwendung (Vermögen) und Mittelherkunft (Eigen- und Fremdkapital).**

Das Vermögen lässt sich in Anlage- und Umlaufvermögen gliedern. Neben der Zweckbestimmung (Gebrauch für die betriebliche Leistungserstellung = Anlagevermögen, Verbrauch für die betriebliche Leistungserstellung = Umlaufvermögen) ist die in Aussicht genommene, beabsichtigte Verweildauer für die Zuordnung maßgebend.

## Definition

**Anlagevermögen ist dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB).**

## Info

Die Passivseite beschreibt die Mittelherkunft nach der Rechtsstellung der Kapitalgeber.

Unterscheidung	Eigenkapitalgeber	Fremdkapitalgeber
Eigenkapital – Fremdkapital	vorrangige Haftung substanzialer Anspruch Residualanspruch unbefristet Mitarbeit / Mitwirkung Anteil am Liquidationserlös	nachrangige Haftung nomineller Anspruch vereinbarte Vergütung befristet keine Mitarbeit / Mitwirkung nomineller Rückzahlungsanspruch

Aus der unterschiedlichen Rechtsstellung und der damit zusammen hängenden unterschiedlichen Interessenlage dienen folgende Größen als entscheidungsrelevante Kennzahlen:

Eigenkapitalrentabilität

Eigenkapitalquote

## Info

Eigenkapitalrentabilität

Eigenkapitalquote

Die Eigenkapitalrentabilität beschreibt wie viel Gewinn aus 100 EUR Eigenkapital entsteht. Dies ist ein Vorteilsmaß der Gesellschafter für ihr Eigenkapitalengagement am Unternehmen.

Die Eigenkapitalquote beschreibt den Quotient Eigenkapital zu Gesamtkapital und gibt an, wie viel Prozent des Vermögens durch Verluste „abschmelzen“ kann, bevor die Gläubiger ihre Ansprüche nicht mehr vollumfänglich befriedigen können. Sie ist als rating-relevante Kennzahl bekannt und beschreibt die Sicherheit von Fremdkapitalengagements in Bezug auf das vorrangig haftende Eigenkapital.

Die Pflicht zur Angabe von Vorjahresbeträgen zu jedem Bilanzposten (§265 Abs. 2 Satz 1 HGB) lässt die Nettoveränderungen erkennen. Bei drei Sachverhalten verlangt der Gesetzgeber allerdings unter bestimmten Voraussetzungen, die Bruttoentwicklung unsaldiert darzustellen:

Angabe von  
Vorjahreszahlen

- ▶ die Entwicklung des Eigenkapitals als Prediktor für den Insolvenzatbestand der Überschuldung (→ QR-Glossar) (§19 InsO) wird – sofern es sich um die erfolgswirksamen Eigenkapitalveränderungen handelt, durch die die Gesellschafter „reicher oder ärmer“ geworden sind – in der GuV-Rechnung detailliert abgebildet durch Gegenüberstellung der Vorgänge, durch die die Eigenkapitalgeber „reicher“ geworden sind, also der Erträge, und der Vorgänge, durch die die Eigenkapitalgeber „ärmer“ geworden sind, also der Aufwendungen. Der Eigenkapitalspiegel stellt die einzelnen Eigenkapitalposten mit ihren jeweiligen Beträgen zu Beginn und zum Ende des Geschäftsjahrs sowie des Vorjahrs dar und beschreibt die Veränderungen während des Geschäftsjahrs (DRS 7).
- ▶ Die Entwicklung des Zahlungsmittelbestandes als Prediktor für die Insolvenzatbestände der drohenden sowie der eingetretenen Zahlungsunfähigkeit (→ QR-Glossar) (§§17, 18 InsO) wird mittels einer Kapitalflussrechnung in strukturierter Weise in den drei Zahlungsbereichen aus operativer, investiver und (Außen-)Finanzierungstätigkeit beschrieben.
- ▶ Die Entwicklung des Anlagevermögens wird durch den Anlagespiegel (§268 Abs. 2 HGB) als Bruttoentwicklungsrechnung für jeden einzelnen Anlagevermögensposten abgebildet.



## Info

Die GuV-Rechnung stellt die Aufwendungen und Erträge einer Periode einander gegenüber (§ 242 Abs. 2 HGB).

GuV-Rechnung

Als Grobstruktur gilt für beide nach § 275 HGB zur Verfügung stehende Gliederungsalternativen der GuV-Rechnung folgendes Grundschema:

	Ergebnis der operativen Geschäftstätigkeit
+	Ergebnis der finanzwirtschaftlichen Tätigkeit
=	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
+/-	Außerordentliches Ergebnis Steuern
=	Jahresüberschuss / -fehlbetrag als Ergebnis nach Steuern.

Die Kapitalflussrechnung als Bruttoentwicklungsrechnung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes hat folgendes grundsätzliche Aussehen:

Cashflows aus operativer Tätigkeit
Cashflows aus Investitionstätigkeit
Cashflows aus Finanzierungstätigkeit
Gesamt Cashflows
Bewertungs- und konsolidierungsbedingte Änderungen an liquiden Mitteln
Veränderungen an liquiden Mitteln
Anfangsbestand 1.1.xx
Endbestand 31.12.xx

Aufstellungs- und Feststellungfristen<sup>1</sup> Wenn der Jahresabschluss Entscheidungen der Kapitalgeber unterstützen soll, so muss dieser zeitnah vermittelt werden. Insofern bestehen Fristen für die Aufstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses.

**Tab. 1.1 | Aufstellungs- und Feststellungfristen des Jahres- / Konzernabschlusses**

	Art der Unternehmen	Frist
<b>I. Aufstellungfristen</b> Sie sind von Rechtsform, Betriebsgröße und Wirtschaftszweig abhängig	Einzelkaufmann	innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB); gemäß BFH BStBl 1984 II S. 227 nicht länger als 1 Jahr
	Große und mittlere Kapitalgesellschaft	3 Monate (§ 264 Abs.1 HGB)
	Kleine Kapitalgesellschaft	6 Monate (§ 264 Abs.1 HGB)
	Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften	5 Monate (§ 336 Abs.1 HGB)
	Publizitätspflichtige Unternehmen	3 Monate (§ 5 Abs. 1 und 2 PublG)
	Kreditinstitute	3 Monate (§ 340a Abs.1 HGB)
	Versicherungsunternehmen	4 Monate (§ 341a Abs.1 HGB)
	Rückversicherungsunternehmen	10 Monate (§ 341a Abs.5 HGB)
	Konzerne	5 Monate (§ 290 HGB, § 13 PublG)
<b>II. Feststellungfristen</b> Die Genehmigung des aufgestellten Jahresabschlusses durch das dafür gesetzlich oder gesellschaftsvertraglich vorgesehene Organ kann von ▶ Prüfung, ▶ Offenlegung und ▶ Einberufung dieses Organs abhängen. Feststellungfristen sind daher oft nicht eindeutig fixiert.	Einzelkaufmann	Wie Aufstellungfrist
	GmbH	8 Monate, kleine GmbH 11 Monate (§ 42a Abs. GmbHG)
	AG	Ca. 7-8 Monate (§ 175 Abs.1 i. V. m. § 123 Abs.1 AktG)

<sup>1</sup> Vgl. Kresse / Leuz: Rechnungswesen 12. Auflage Stuttgart 2010 Seite 530.

**Info**

Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen, Fremdwährungsposten sind umzurechnen (§ 244 HGB). Dies gilt auch im Steuerrecht.

Steuerliche Buchführungspflichten bestehen nach §§140, 141 AO. Nach §140 AO sind Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen als den Steuergesetzen auch für die Besteuerung zu erfüllen, wenn diese für die Besteuerung von Bedeutung sind. §141 AO legt spezifische steuerliche Bilanzierungspflichten bestimmter Steuerpflichtiger fest, wobei eine sinngemäße Bezugnahme auf die handelsrechtlichen Buchführungs- und Abschlussvorschriften erfolgt.

Die inhaltliche Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften in Abhängigkeit von den Anwendungsvoraussetzungen finden sich in §§5, 4 Abs.1 und 4 Abs.3 EStG. Für Kaufleute ist grundsätzlich auch steuerlich ein Betriebsvermögensvergleich vorgeschrieben, entweder in Anlehnung an die handelsrechtliche Rechnungslegung (§5 EStG) oder als eigenständige steuerliche Abschlusspflicht für Personen, die nach Handelsrecht nicht zur Buchführung verpflichtet sind. Für sie genügt nach §141 Abs. 1 Satz 2 AO die Aufstellung einer Bilanz ohne die Aufstellung einer GuV-Rechnung, somit eine einfache Buchführung. Kleine Unternehmen, Land- und Forstwirte sowie Angehörige der Freien Berufe ([→ QR-Glossar](#)), die nicht nach handelsrechtlichen Normen zur doppelten Buchführung verpflichtet sind, können ihren Gewinn durch eine Einnahme-Überschuss-Rechnung nach §4 Abs. 3 EStG als Differenz der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln. Die Gewinnermittlung nach §4 Abs. 3 EStG ist auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck (Anlage EÜR) der Einkommensteuererklärung ([→ QR-Glossar](#)) beizufügen.

Der handelsrechtliche Jahresabschluss ist zu unterzeichnen. Hierzu sind in Abhängigkeit von der Rechtsform verpflichtet:

- Bei Einzelunternehmen → der Einzelunternehmer
- Bei Personengesellschaften → alle persönlich haftenden Gesellschafter
- Bei Kapitalgesellschaften → alle Mitglieder des Vorstandes bzw. der Geschäftsführung.

Prokuristen und andere Bevollmächtigte sind zur Unterzeichnung des Jahresabschlusses nicht berechtigt.

Steuerliche  
Buchführungspflichten

Steuerliche  
Gewinn-  
ermittlungsvorschriften



## Fragen

- 1 Was versteht man unter Buchführungspflicht und welche Kaufleute sind davon ausgenommen?
- 2 Was sind Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung? Nennen Sie Beispiele!
- 3 Aus welchen Bestandteilen besteht der handelsrechtliche Jahresabschluss?
- 4 Erläutern Sie die Funktion der einzelnen Jahresabschlussbestandteile.
- 5 Warum ist die Entwicklung von Eigenkapital und Zahlungsmittelbestand für die Insolvenzprognose von besonderer Bedeutung?
- 6 Welche steuerlichen Buchführungspflichten kennen Sie?

## 1.3 | Aufgaben der Bilanzierung

### 1.3.1 | Generelle Funktionen des Jahresabschlusses

Dem Jahresabschluss werden folgende generelle Funktionen zugeschrieben, wobei ihre Bedeutung und Ausprägung im Einzelnen von der Rechtsform des betreffenden Unternehmens abhängt.

#### 1.3.1.1 | Informationsfunktion gegenüber Außenstehenden

## Info

Informationsfunktion  
Entscheidungs-  
nützlichkeit

Ziel ist es, die Entscheidungen außenstehender Kapitalgeber über die Fortsetzung bzw. Beendigung ihres (finanziellen) Engagements am Unternehmen zu fundieren.

Dabei wird ein Spannungsfeld zwischen positiven und negativen Informationsinteressen sowie eine Machtasymmetrie zwischen Insidern und Outsidern unterstellt, für welches das Recht der Rechnungslegung als Schutzrecht im Interesse der Außenstehenden einen Kompromiss im Sinne einer Mindestinformation bereithält. Daraus folgt, dass der Jahresabschluss nicht ausgerichtet ist auf die Interessen der Insider, da diese sich selbst über die Belange der Gesellschaft informieren können, und dass der Jahresabschluss auch nicht ausgerichtet ist auf die Fundierung betrieblicher Entscheidungen, denn dafür besteht die Möglichkeit ein internes Rechnungswesen zu etablieren.