

Skript/Vorlesungsunterlagen:

**Rechnungslegung/
Bilanzierung/
Jahresabschluss**

Gliederung Literaturhinweise

1. Einführung in die Rechnungslegung / Bilanzierung

- a) Definition, Funktion und Einordnung
- b) Grundbegriffe des Rechnungswesens
- c) Organisation des Rechnungswesens

2. Grundlagen der Rechnungslegung / Bilanzierung

- a) Rechtsgrundlagen
- b) GoB, Fair Presentation und US-GAAP

3. Komponenten der Rechnungslegung

- a) Bilanz und -konzeptionen
- b) Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)
- c) Anhang
- d) Kapitalflussrechnung
- e) Eigenkapital-Spiegel
- f) Segmentbericht u.a.
- g) Lagebericht

4. Bilanzierung und Bewertung

- a) Grundprinzipien der Bewertung
- b) Bilanzierung des Anlagevermögens
- c) Bilanzierung des Umlaufvermögens
- d) Bilanzierung sonstiger Aktiva
- e) Eigenkapital sowie Sonderposten mit Rücklagenanteil
- f) Bilanzierung und Arten von Rückstellungen
- g) Bilanzierung der Verbindlichkeiten und passiver Rechnungsabgrenzungsposten

5. Gewinn- und Verlustrechnung und andere Berichtskomponenten

Gesetzestext:

obligatorisch → aktuelle Ausgabe des Handelsgesetzbuches (HGB)

z.B. Beck-Texte im Deutschen Taschenbuch Verlag (dtv)

empfohlen HGB-Ausgabe inklusive PublizitätsG, AktG und GmbHG.

Lehrbücher:

z.B.

Baus, J.: Bilanzpolitik – Internationale Standards-Analyse

Coenenberg, A.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse

Kremin-Buch, B.: Internationale Rechnungslegung

Zeitschriften:

z.B.

Bilanzbuchhalter und Controller (BC)

Steuern und Bilanzen (StuB)

Eine mögliche **Definition** für Rechnungslegung

Merke: Wer Rechnung legt (bilanziert), der legt über eine erbrachte Leistung **Rechenschaft** ab. Damit ermöglicht er zugleich die Kontrolle dieser Leistungen durch Dritte (Baus, Bilanzpolitik).

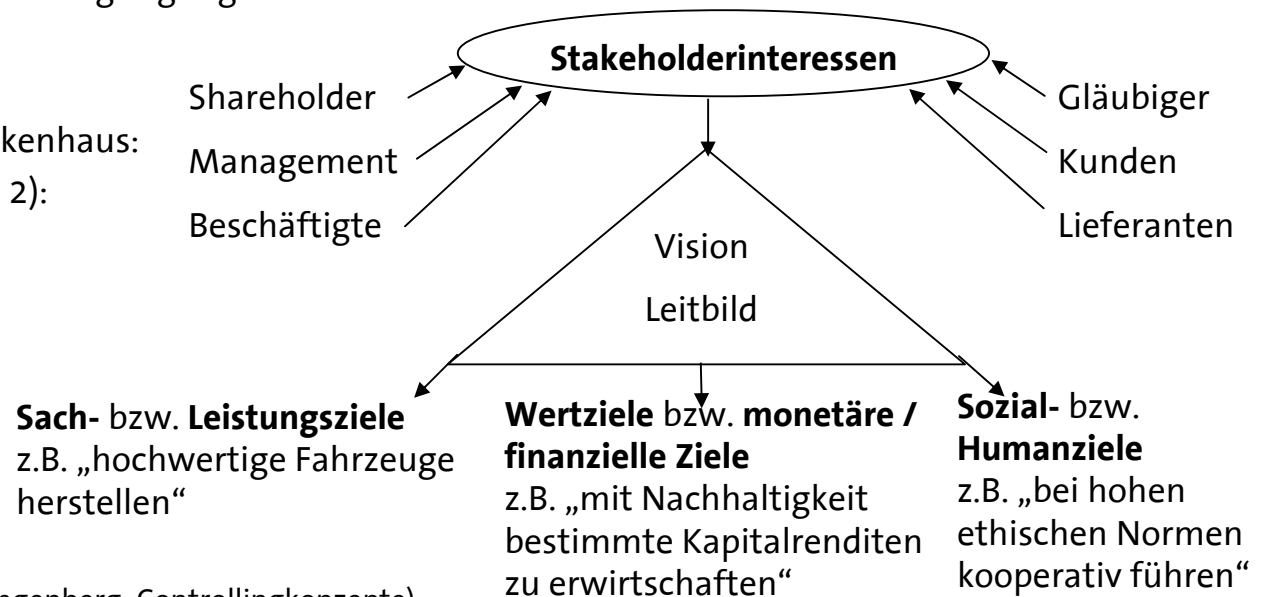
Universalgültigkeit durch Lenin zugeschriebenes Maxim:

„Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser“

aber: Ansprüche an die Rechnungslegung eines Unternehmens sind unterschiedlich !

z.B. je nach „Stakeholder“

- 1) staatl. Krankenhaus:
- 2) privatwirtschaftl. Krankenhaus:
- 3) Lieferanten von 1) und 2):



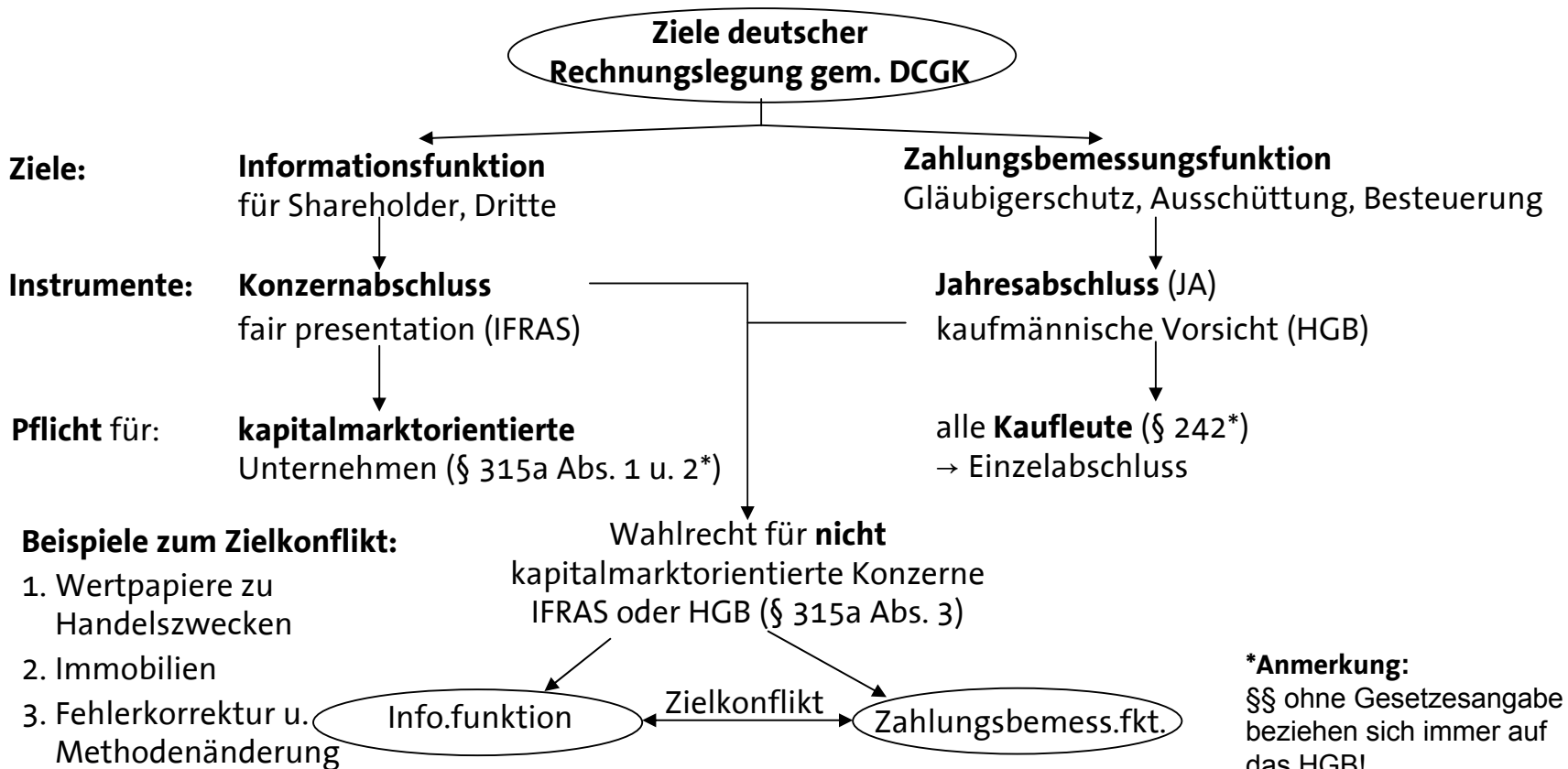
(Abb. angelehnt an Hahn / Hungenberg: Controllingkonzepte)

Definition, Funktion, Einordnung

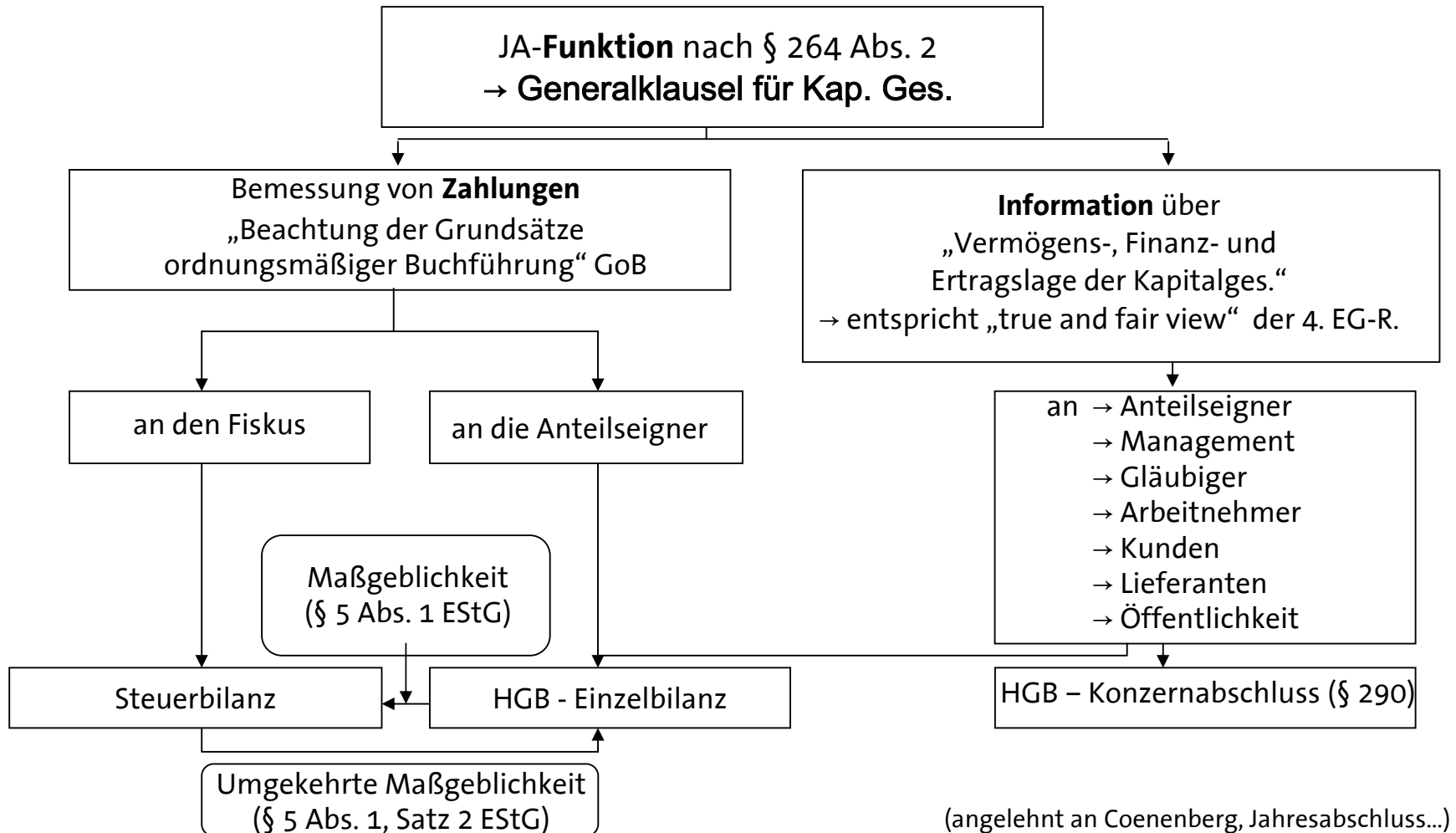
→ **Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK)**, hier Nr. 1 u. 7.1.)

(Erklärung von börsennotierter AG nach § 161 AktG)

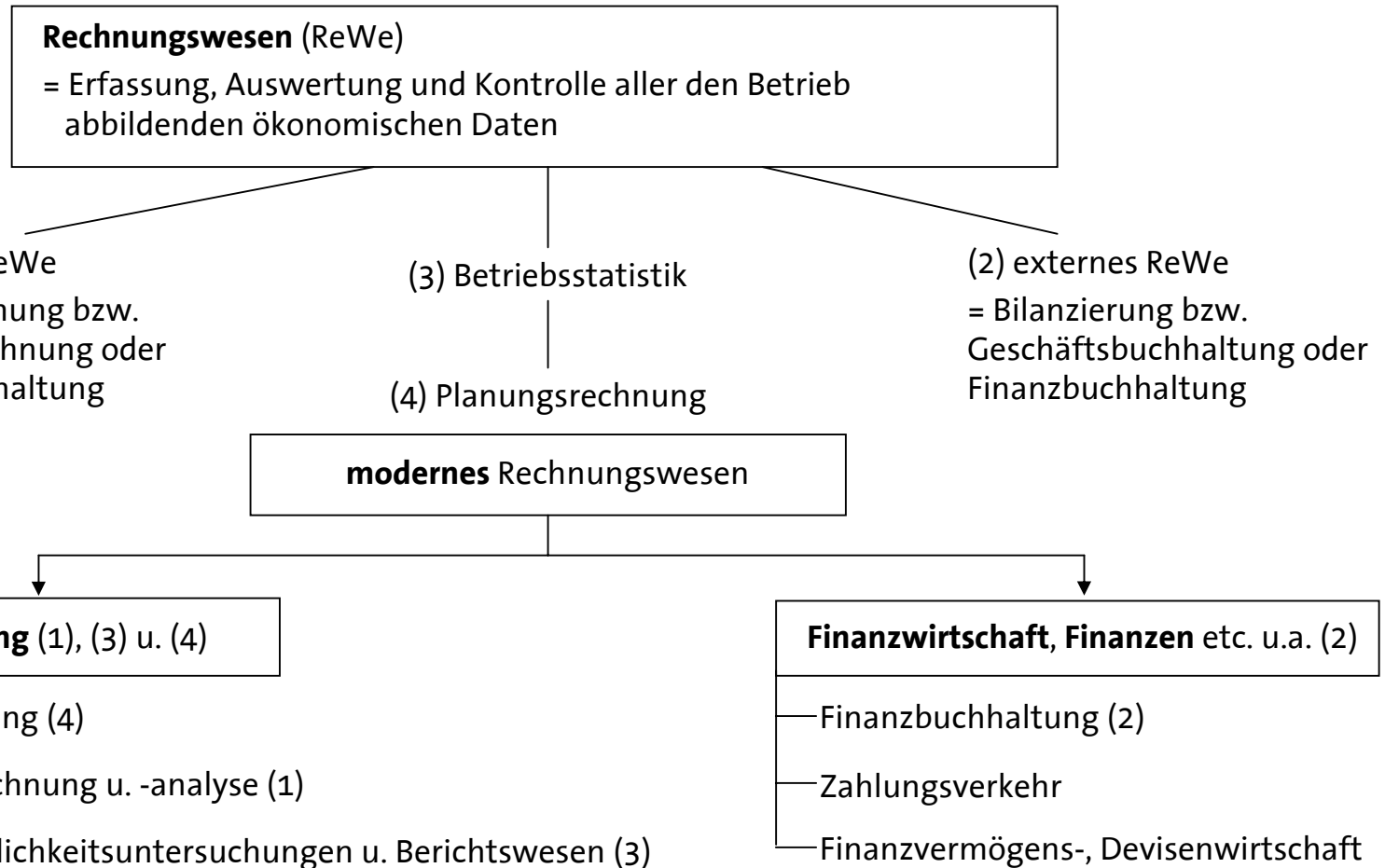
Anwendung gilt allgemein als **Good Reporting Practice (GRP)**



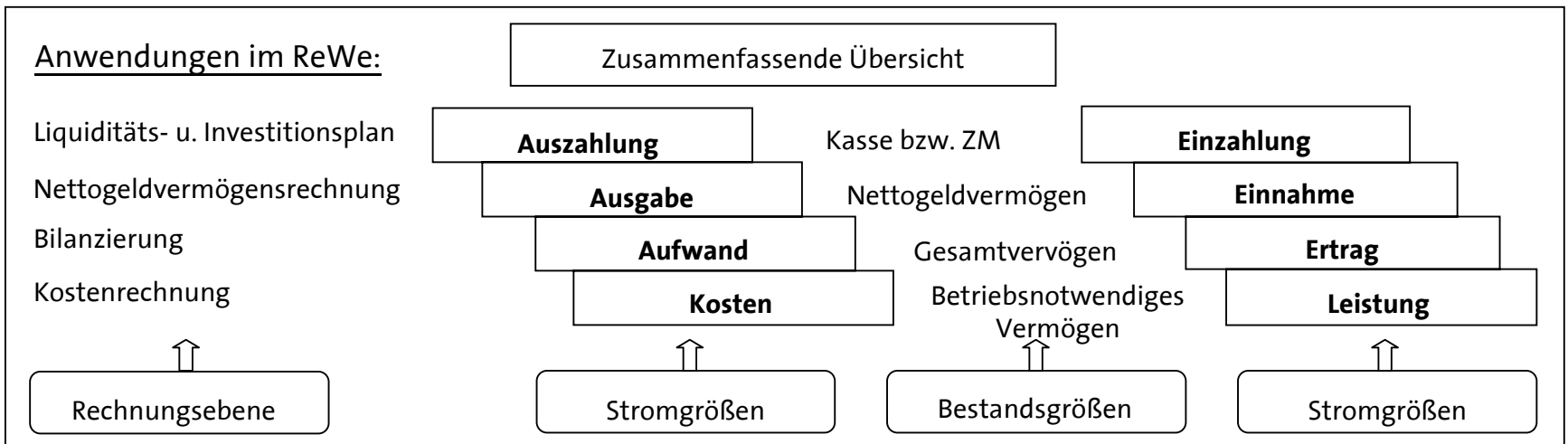
Definition, Funktion, Einordnung



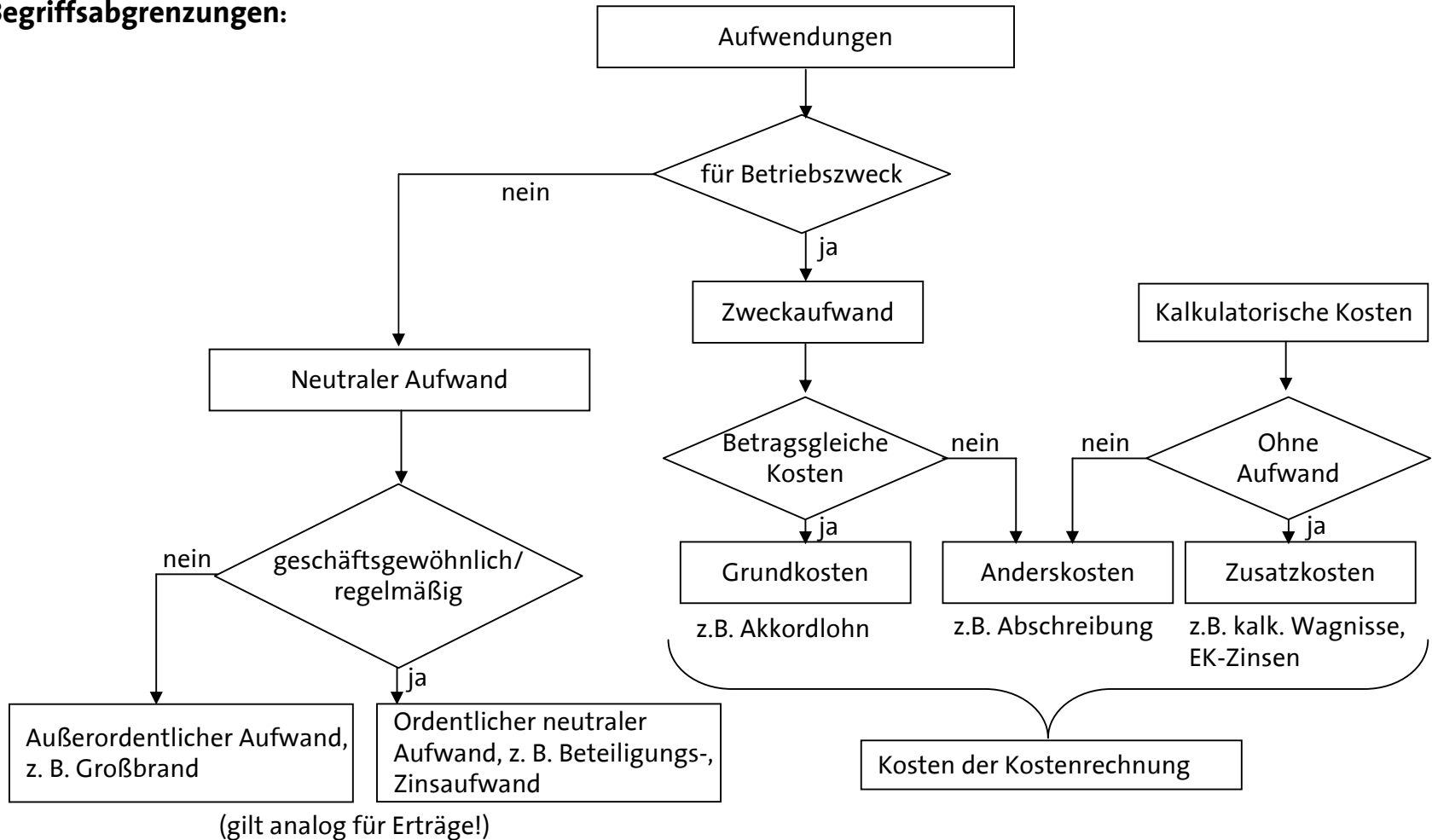
→ Das Rechnungswesen als Basis der Rechnungslegung



- 1a) **Einzahlungen:** Zugang liquider Mittel (Kasse, Bankkonto, Scheck)
 b) **Auszahlungen:** Abgang liquider Mittel (Kasse, Bankkonto, Scheck)
- 2a) **Einnahmen:** Geldwert der Verkäufe (Güter, Dienstleistungen)
 b) **Ausgaben:** Geldwert der Einkäufe (Güter, Dienstleistungen)
- 3a) **Erträge:** sämtliche Wertzuwächse, bzw. jede Eigenkapitalerhöhung, die keine Kapitaleinzahlung darstellt
 b) **Aufwendungen:** sämtliche Wertabnahmen durch Verbrauch, Abflüsse oder Minderungen, bzw. jede Eigenkapitalminderung, die keine Kapitalauszahlung darstellt
- 4a) **Leistung:** bewerteter Erfolg des betrieblichen Wertschaffungsprozesses
 b) **Kosten:** bewerteter Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen zum Zwecke der Leistungserstellung und deren Absatz und der Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft



Begriffsabgrenzungen:



Einkreissystem (für Unternehmen mit einer oder mehreren Betriebsstätten)

= FiBu und Kost werden innerhalb eines geschlossenen Kontensystems als **ungeteilte Gesamtbuchhaltung** geführt

Geschlossenes Kontensystem

Gesamtkostenverfahren (GKV)
(auch **ohne Kost** möglich!)

Gesamtbuchhaltung mit statistischer
Kostenrechnung
(UKV mit Betriebsabrechnungsbogen
(BAB))

Umsatzkostenverfahren (UKV)
(erfordert Kostenstellenrechnung!)

Zweikreissystem (Alternative für Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten)

= beide Bereiche in getrennten, jeweils in sich abgeschlossenen Kontensystemen.

→ Verbindung durch Spiegel- oder Übergangskonten

Abstimmung mit Spiegelkonten
→ eher für Einzelbetriebe

Abstimmung mit Übergangskonten
→ insbesondere bei mehreren
Betriebsstätten

Organisation des Rechnungswesens durch Kontenrahmen:

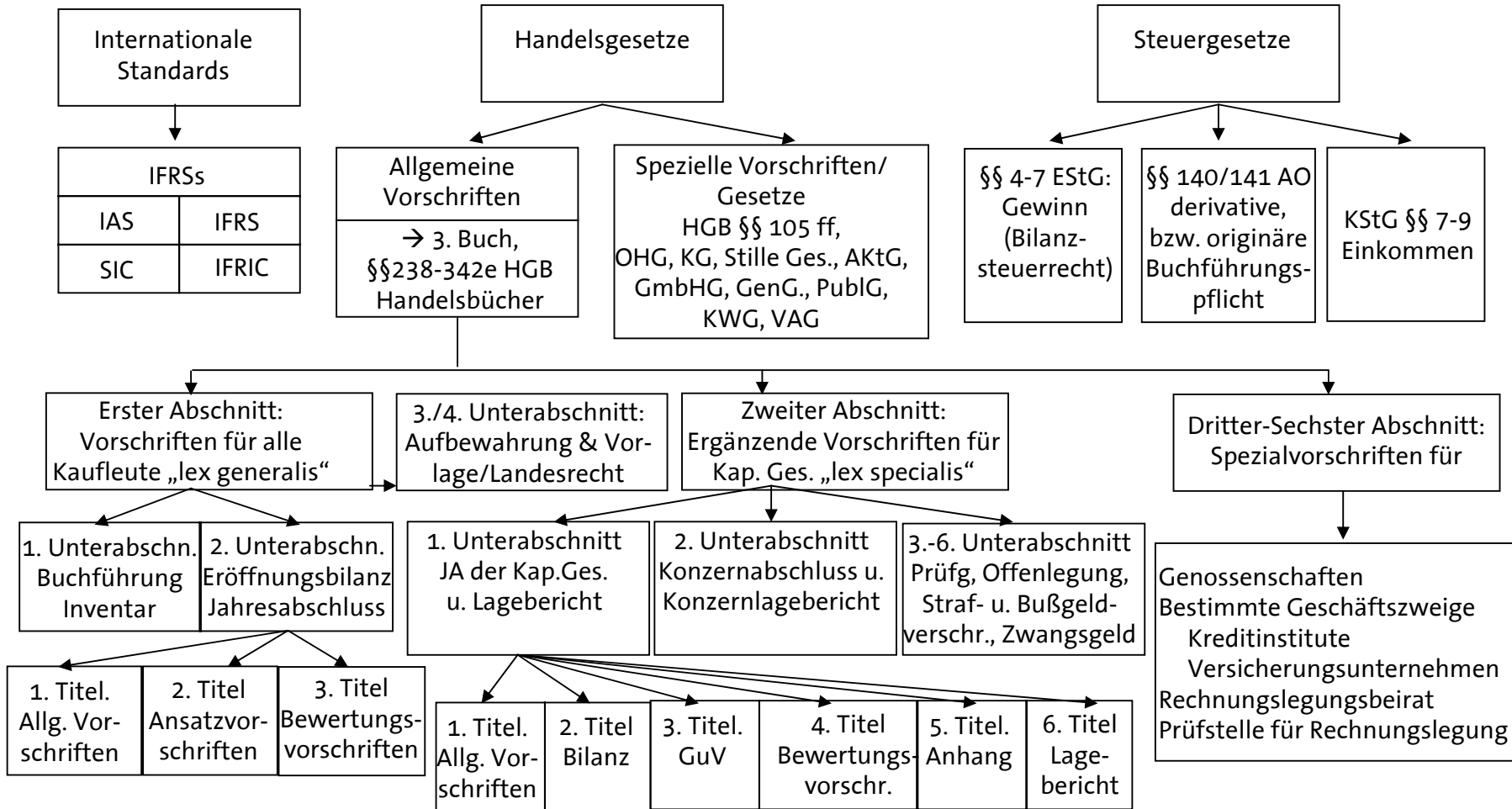
1) Abschlussgliederungsprinzip im Industriekontenrahmen (IKR), BDI 1971

Klasse	Kontenbezeichnungen	Kontenart
0	Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte	Bilanzkonten
1	Finanzanlagen	
2	Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)	
3	Eigenkapital, Sonderposten, Rückstellungen	
4	Verbindlichkeiten und passive RAP	
5	Erträge	Ergebniskonten
6	Betriebliche Aufwendungen	
7	Zinsen, Steuern und sonstige Aufwendungen	
8	Eröffnungs- und Abschlusskonten	
9	Betriebsabrechnung (BA)	BA-Konten

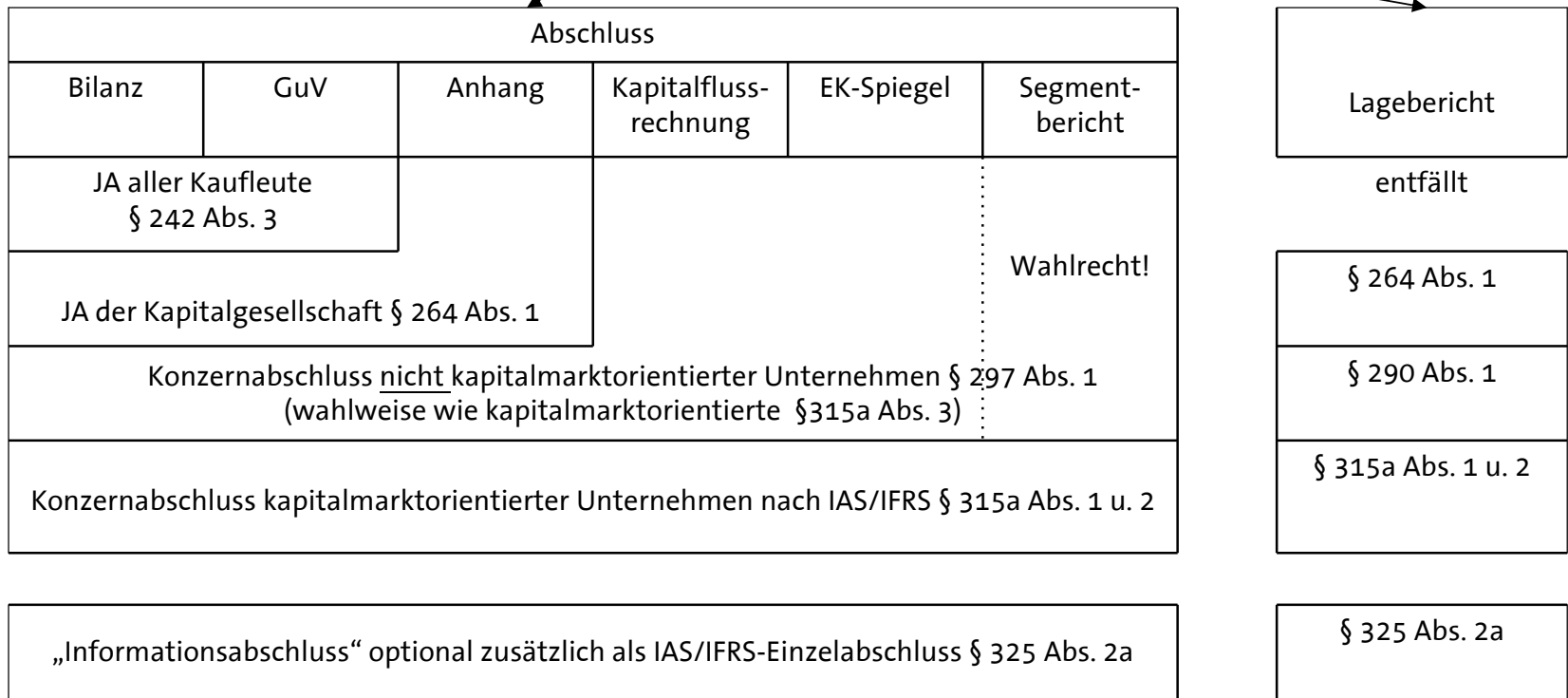
Organisation des Rechnungswesens durch Kontenrahmen:

2) Prozessgliederungsprinzip im Gemeinschaftskontenrahmen (GKR),
Reichswirtschaftsminister-Erlass 1937, Grundgedanken Schmalenbach 1927

Klasse	Kontenbezeichnungen		
0	Ruhende Konten (Anlage- und Kapitalkonten)	FIBU	
1	Finanzkonten		
2	Abgrenzungskonten (neutrale Aufwendungen/Erträge)		
3	Bestände – Stoffe (RHB)		
4	Betriebliche Aufwendungen (Kostenarten)		KOST
5	Kostenstellen		
6	Herstellkosten (Kostenträger)		
7	Bestände (unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse, Waren)	FIBU	
8	Verkaufs- und Erlöskonten	FIBU	
9	Abschlusskonten		



Bestandteile der Rechnungslegung



Umfang der Rechnungslegung nach Größenklassen für Kap. Ges. (§ 267 Abs. 1-5)

Kap. Ges.	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Beschäftigtenzahl
Kleine	≤ 4,015 Mio. €	≤ 8,030 Mio. €	≤ Ø 50
Mittlere	> bis ≤	> bis ≤	> bis ≤
Große	> 16,060 Mio €	> 32,120 Mio €	> Ø 250
Großunternehmen PubG § 1 Abs. 1	> 65 Mio €	> 130 Mio €	> Ø 5.000
Kapitalmarktorientierte gelten stets als große (§ 267 Abs. 3)			

--> Rechtsfolge tritt ein, wenn zwei Merkmale in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zutreffen (§ 267 Abs. 4)

Insbes. relevant für:

- 1) Tiefe der Gliederung in Bilanz und GuV
- 2) Angabe- und Erläuterungspflichten im Anhang
- 3) Prüfungspflichten
- 4) Offenlegungspflichten

→ Erleichterungen für

	Kapitalgesellschaften	
Gegenstand	Kleine	Mittelgroße
Bilanz	Zusammenfassung von Positionen (§ 266 Abs. 1 S. 3)	Keine Erleichterungen
GuV	Zusammenfassung von Positionen zu „Rohergebnis“ (§ 276)	
Anhang	Verringerte Anhangangaben (§ 274 a sowie § 288)	
Lagebericht	Nicht erforderlich (§ 264 Abs. 1 S. 3)	Analyse mittels nichtfinanzieller Leistungsindikatoren nicht erforderlich (§ 289 Abs. 3)
Prüfung	Keine erforderlich (§ 316 Abs. 1)	Auch vereidigte Buchprüfer (WP) zulässig (§ 319 Abs. 1 S. 2)
Offenlegung	Registerpublizität (§ 325 Abs. 1) Einreichung zum HR (§ 326) 1) Bilanz, 2) Anhang, 3) Ergebnisverwendung	Registerpublizität (nicht Bundesanzeiger) wie große Kap.Ges. Einreichung zum HR (§ 325 Abs. 1) 1) Bilanz, 2) GuV, 3) Anhang, 4) Lagebericht, 5) AR-Bericht, 6) Ergebnisverwendung
Frist für Aufstellung	Innerhalb sechs Monate (§ 264 Abs. 1 S. 3)	Innerhalb drei Monate (wie große Kap.Ges. § 264 Abs. 1 S. 2)
Frist für Offenlegung	Nach Vorlage an die Gesellschafter, spätestens vor Ablauf des zwölften Monats (§ 325 Abs. 1 S. 1), d.h. wie große Kap.Ges.	

→ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung/Bilanzierung (GoB)

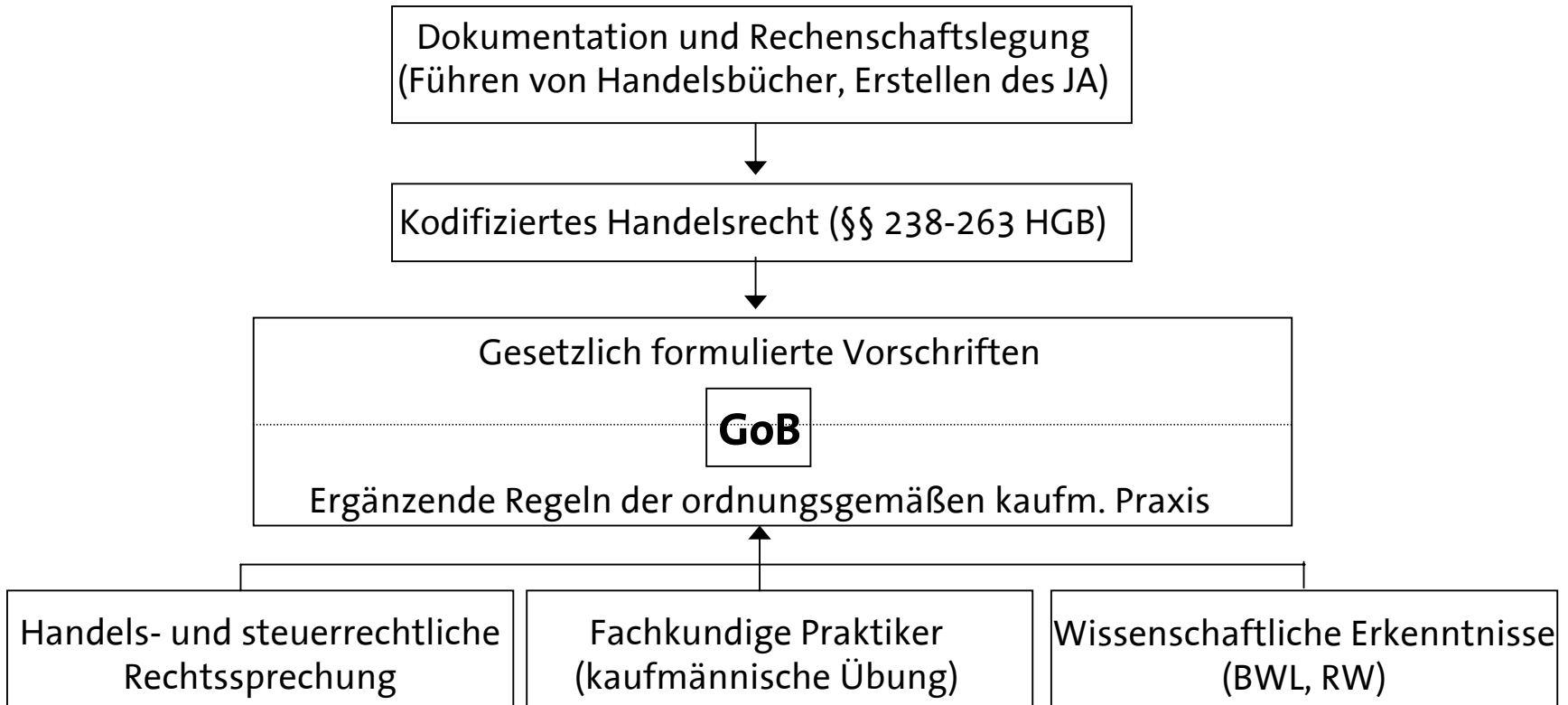
Definition: Allgemein gültige Regeln, wie Buchhaltung, Inventar und Jahresabschluss zweckmäßigerweise gestaltet sein sollen

Umfang: für alle Kaufleute gleichermaßen gültig (d.h. keine rechtsformspezifischen GoBs)

aber: Die GoBs sind nicht alle im HGB kodifiziert oder gar vollständig definiert, es wird aber an verschiedenen Stellen darauf verwiesen (z.B. § 38 altes HGB, §§ 238 Abs. 1, 239 Abs. 4, 241 Abs. 1, 2 u. 3, 243 Abs. 1, 256, 257 Abs. 3, 264 Abs. 2, 197 Abs. 2, 321 Abs. 2 und § 322 Abs. 3 HGB, § 5 Abs. 1 EStG)

Exkurs: Dagegen versteht man unter den US-GAAP sämtliche, umfassende und sehr detaillierte Regelungen zur „fair presentation“ in den USA

Einordnung der GoB:



→ nicht (im Handelsgesetz) kodifizierte GoB

Aufgabe: sollen als allgemein gültige Grundsätze

- 1) das Gesetz ergänzen
(Lücken auf Grund neuer Entwicklungen schließen)
z.B. Bilanzierung von Web-Site oder Emmissionsrechte
- 2) das Gesetz im Auslegungszweifel interpretieren
z.B. betriebliche Sonderfälle in der Landwirtschaft

Ermittlungsmethoden:

- 1) Induktion:
→ Buchführungs- und Bilanzierungspraxis des ordentlichen und ehrenwerten Kaufmanns
- 2) Deduktion:
→ Herleitung der GoB aus den Zwecken des JA
 - a) betriebswirtschaftlich deduktive Methode
→ richtiges GoB-System i.S. des JA-Zweckes
 - b) handelsrechtlich deduktive Methode
→ Herleitung aus dem vermutlichen Willen des Gesetzgebers (hat sich als herrschende Meinung durchgesetzt)

Das System der handelsrechtlichen GoB (Baetge, Bilanzen)

Hauptzwecke von Buchführung und Jahresabschluss

Dokumentation Relativierter Adressatenschutz durch Interessenausgleich (= Interessenregelung):
Rechenschaft Kapitalerhaltung

Dokumentationsgrundsätze

Systematischer Aufbau der Buchführung
Sicherung d. Vollständigkeit d. Konten
Vollständige u. verständliche Aufzeichnung
Beleggrundsatz/Einzelerfassung
Einhaltung d. Aufbewahrungs- und Ausstellungsfristen
Sicherung d. Zuverlässigkeit u. Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein der Art u. Größe des U angemessenes Internes Überwachungssystem (IÜS)
Dokumentation u. Sicherung des IÜS

Rahmengrundsätze

Richtigkeit		Vergleichbarkeit		Klarheit und Übersichtlichkeit	Vollständigkeit (best. Risiken, Wertauffhellung, Sald. verbot)	Wirtschaftlichkeit → Relevanz (= materiality)
Objektivität	Willkürfreiheit	Stetigkeit	Erläuterung von Unstetigkeiten			

Systemgrundsätze (= Konzeptionsgrs.)

Fortführung der Unternehmens-tätigkeit (= going concern)	Pagatorik	Einzelbewertung
--	-----------	-----------------

Definitionsgrundsätze f. den Jahreserfolg

Realisationsprinzip (Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip)	Abgrenzung der Sache und der Zeit nach
--	--

Ansatzgrundsätze für die Bilanz

Aktivierungsgrundsatz: Prinzip d. selbständigen Verwertbarkeit und der Greifbarkeit	Passivierungsgrundsatz: Prinzip d. Verpflichtung, d. Greifbarkeit, d. wirtschaftl. Belastung u. d. Quantifizierbarkeit
---	--

Kapitalerhaltungsgrundsätze

Imparitätsprinzip	Vorsichtsprinzip
-------------------	------------------

- **Dokumentationsgrundsätze**
 - § 238 I: Buchführungspflicht
 - § 239: Führung der Handelsbücher
- (1) Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung
 - Kontenrahmen, Kontenplan
- (2) Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten
 - Veränderungen, Verlust
- (3) Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnungen
 - chronologische Buchung, lebende Sprache (JA in deutsch), Euro (§ 244), Berichtigungen müssen nachvollziehbar sein, Verständlichkeit für sachverständigen Dritten (§ 238 I S. 2), JA-Unterzeichnung (§ 245)
- (4) Beleggrundsatz und Grundsatz der Einzelerfassung
 - Buchungsbeleg, Einzelbewertung (§ 252 I Nr. 3), Rekonstruierbarkeit (§ 238 I S.3), Inventar (§ 240 I u. II)
- (5) Grundsatz der Aufbewahrungs- und Aufstellungsfristen
 - Aufbewahrung (§ 238 II u. § 257), zeitnahe Buchung (§ 239 II), Aufstellungsfrist (§ 243 III, für Kapitalgesellschaften § 264 I)
- (6) Grundsatz der Sicherung des Rechnungswesens
 - Methoden und Verfahren zur internen Überwachung der Richtigkeit und Zuverlässigkeit des Rechnungswesens (IÜS)
- (7) Grundsatz der Dokumentation des internen Überwachungssystems (IÜS)
 - Organigramme, Ablaufpläne, DV-Dokumentation

→ **Rahmengrundsätze**

- (1) Grundsatz der Wahrheit und Richtigkeit (§ 239 II)
 - (a) Grundsatz der Objektivität
 - (b) Grundsatz der Willkürfreiheit
d.h. soweit Schätzungen notwendig, müssen diese subjektiv richtig sein!
- (2) Grundsatz der Vergleichbarkeit
 - (a) Formelle Bilanzkontinuität (§ 265 I Nr. 1), Darstellungsstetigkeit
 - (b) Grundsatz der Bewertungsstetigkeit = Materielle Bilanzkontinuität (§ 252 I Nr. 6)
 - (c) Erläuterungsgrundsatz von Unstetigkeiten (Begründg. § 252 II u. § 265 I S. 2)
- (3) Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit
→ klar und übersichtlich (§ 243 II)
betr. insb. Bezeichnung und geordneter Aufbau/Gliederung, Darstellung darf nicht irreführend sein
daraus abgeleitet: Prinzip der Einzelbewertung (§ 252 I Nr. 3)
aber: eine zu detaillierte (vollständige) Aufgliederung – statt einer sinnvollen Zusammenfassung – kann auch dem Grundsatz der Klarheit widersprechen!
- (4) Grundsatz der Vollständigkeit
 - (a) Vollständigkeit der Erfassung (§ 246 I), auch noch nicht buchhalterische Vorgänge
 - (b) Bilanzidentität (§ 252 I Nr. 1)
 - (c) Stichtagsprinzip § 252 I Nr. 4, 2. u. 3. Halbsatz
→ wertaufhellende Informationen
 - (d) Saldierungsverbot (§ 246 II)
→ Verrechnungsverbot Aktiva/Passiva und Aufwendungen/Erträge
- (5) Grundsatz der Wirtschaftlichkeit
→ „materiality“ der Informationen
z.B. Festwert (§ 240 III), Durchschnittswert (§ 240 IV), Inventurvereinfachungsverfahren (§ 241), Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256)

Systemgrundsätze (= Konzeptionsgrundsätze)

- (1) Grundsatz der Unternehmensfortführung
→ Going Concern-Prinzip (§ 252 I Nr. 2), keine Liquidationsbilanz
- (2) Grundsatz der Pagatorik
→ zahlungsbetragsorientierte Rechnung (§ 252 I Nr. 5), z.B. nur aufwandsgleiche, keine kalk. Kosten
- (3) Grundsatz der Einzelbewertung
→ Inventar (§ 240 I), JA-Positionen (§ 252 I Nr. 3)
Fiktion: Nur was einzelbewertungsfähig ist, ist auch einzelveräußerungsfähig
 - (a) Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 255)
 - (b) Wertkorrekturen (§ 253 II – V u. § 254)
 - (c) Objektivierung durch Einzelnachweispflicht (§ 240 I u. § 241 I) (Menge, Preis, Wert)

Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg (Periodisierung)

- (1) Realisationsprinzip
→ Gewinnrealisierung (§ 252 I Nr. 4) bei Auslieferung bzw. Gefahrenübergang
→ Problem: langfristige Fertigung
AK-/HK-Höchstwertprinzip,
- (2) Abgrenzungsgrundsätze
→ Zeitgerechte Zuordnung von Geschäftsvorgängen (Periodisierung)
 - (a) Grundsatz der sachlichen Abgrenzung
→ Aufwandszuordnung zu den Erträgen (matching principle)
insb. Herstellungskosten
 - (b) Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung
→ pro rata temporis – Zuordnung
z.B. Mieten, Zinsen, insb. Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

Merke: Periodisierung wird durch Imparitätsprinzip durchbrochen

- **Ansatzgrundsätze für die Bilanz (Bilanzierung dem Grunde nach)**
- (1) Aktivierungsgrundsatz
→ Definition für Vermögensgegenstände
- (a) Wirtschaftlicher Wert → zukünftiger Nutzen
 - (b) Einzelverkehrsfähig → Schuldendeckungspotenzial → wirtschaftliche Verfügungsmacht (d.h. juristisches Eigentum irrelevant, § 246 I S. 2)
 - (c) Selbständig bewertbar → Vorliegen von Aufwendungen
- (2) Passivierungsgrundsatz
→ Definition von Schulden
- (a) Wirtschaftliche Belastung (künftige Bruttovermögensverminderung)
 - (b) Rechtliche oder wirtschaftliche Verpflichtung
 - (c) Quantifizierbarkeit
→ auch voraussichtliche Belastungen (Rückstellungen)
- (3) Bilanzierungsverbote
- (a) Gründungsaufwendungen (§ 248 I)
 - (b) Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung (§ 248 I)
 - (c) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Anlagevermögenswerte (§ 248 II)
 - (d) Aufwendungen für Versicherungsvertrags-Abschlüsse (§ 248 III)
 - (e) Rückstellung für nicht in § 249 I u. II bezeichnete Zwecke (§ 249 III)
 - (f) Unter-der-Bilanz-Ausweis (§ 251)
→ Haftungsverhältnisse/Eventualverbindlichkeiten
- (4) Bilanzierungshilfen
- (a) Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269)
 - (b) Aktive latente Steuerabgrenzung (§ 274 II)

→ Kapitalerhaltungsgrundsätze

(1) Vorsichtsprinzip (§ 252 I Nr. 4)

→ i.e.S. Bewertungsvorsicht

z.B. Nutzungsdauer, mehrdeutige Erwartungen bei zukünftigen Belastungen

→ i.w.S. auch Realisations- und Imparitätsprinzip

(2) Imparitätsprinzip

→ Periodisierung (bzw. Realisationsprinzip) wird durch Verlustantizipation (Vorwegnahme drohender Verluste) durchbrochen

(a) Niederstwertprinzip

d.h. beizulegender Wert ist niedriger als Buchwert

(b) Verluste aus schwebenden Geschäften

z.B. Verlust bei Einkaufs- oder Verkaufsverträgen

Exkurs: bedeutende Bilanztheorien/Kapitalerhaltungskonzepte

→ Statische Bilanzauffassung (ROHG/H.V. Simon)

→ das Vermögen richtig ermitteln, zu Verkehrswerten

→ Dynamische Bilanzauffassung (Schmalenbach)

→ den aussagefähigen Gewinn ermitteln, mit Anschaffungswerten

→ Organische Bilanz (F. Schmidt)

→ den echten Vermögensgewinn ermitteln, mit Wiederbeschaffungskosten

Grundstruktur einer Bilanz § 246, 247 HGB

Aktivseite (Aktiva)

Passivseite (Passiva)

Vermögen	Anlagevermögen	Eigenkapital	EK
	Umlaufvermögen	Rückstellungen	Schulden
	Rechnungsabgrenzungsposten	Verbindlichkeiten	
		Rechnungsabgrenzungsposten	

Verkürztes Bilanzgliederungsschema für kleine Kapitalgesellschaften nach dem HGB (§ 266 Abs. 1 S.3)

AKTIVA

- (z) *Ausstehende Einlagen auf das Gezeichnete Kapital*
- (d) *davon eingefordert:*
- (z) *Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs*
- A. Anlagevermögen**
 - I. Immaterielle Vermögensgegenstände
 - II. Sachanlagen
 - III. Finanzanlagen
- B. Umlaufvermögen**
 - I. Vorräte
 - II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
(d) *davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr*
 - III. Wertpapiere
 - IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten
- C. Rechnungsabgrenzungsposten**
 - (a) *davon Disagio*
 - (z) *Abgrenzungsposten für aktive latente Steuern*
 - (z) *Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag*

PASSIVA

- A. Eigenkapital**
 - I. Gezeichnetes Kapital
 - II. Kapitalrücklage
 - III. Gewinnrücklagen
 - IV. Gewinnvortrag / Verlustvortrag
 - V. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag
- (z) *Sonderposten mit Rücklageanteil*
- B. Rückstellungen**
 - (a) *davon Rückstellungen für passive latente Steuern*
- C. Verbindlichkeiten**
 - (d) *davon fällig vor Ablauf eines Jahres*
- D. Rechnungsabgrenzungsposten**

Kursive Ergänzungen zur Gliederung gemäß § 266 HGB betreffen:

- (a) Alternativausweis im Anhang
- (d) Davon-Ausweis auf Grund gesonderter Angabepflicht
- (z) Zusatzposten auf Grund einzelner Vorschriften

Ausführliche, für große Kapitalgesellschaften vorgeschriebene Bilanzgliederung

Bilanz ist in Kontoform aufzustellen (§ 266 Abs. 1 S.1)

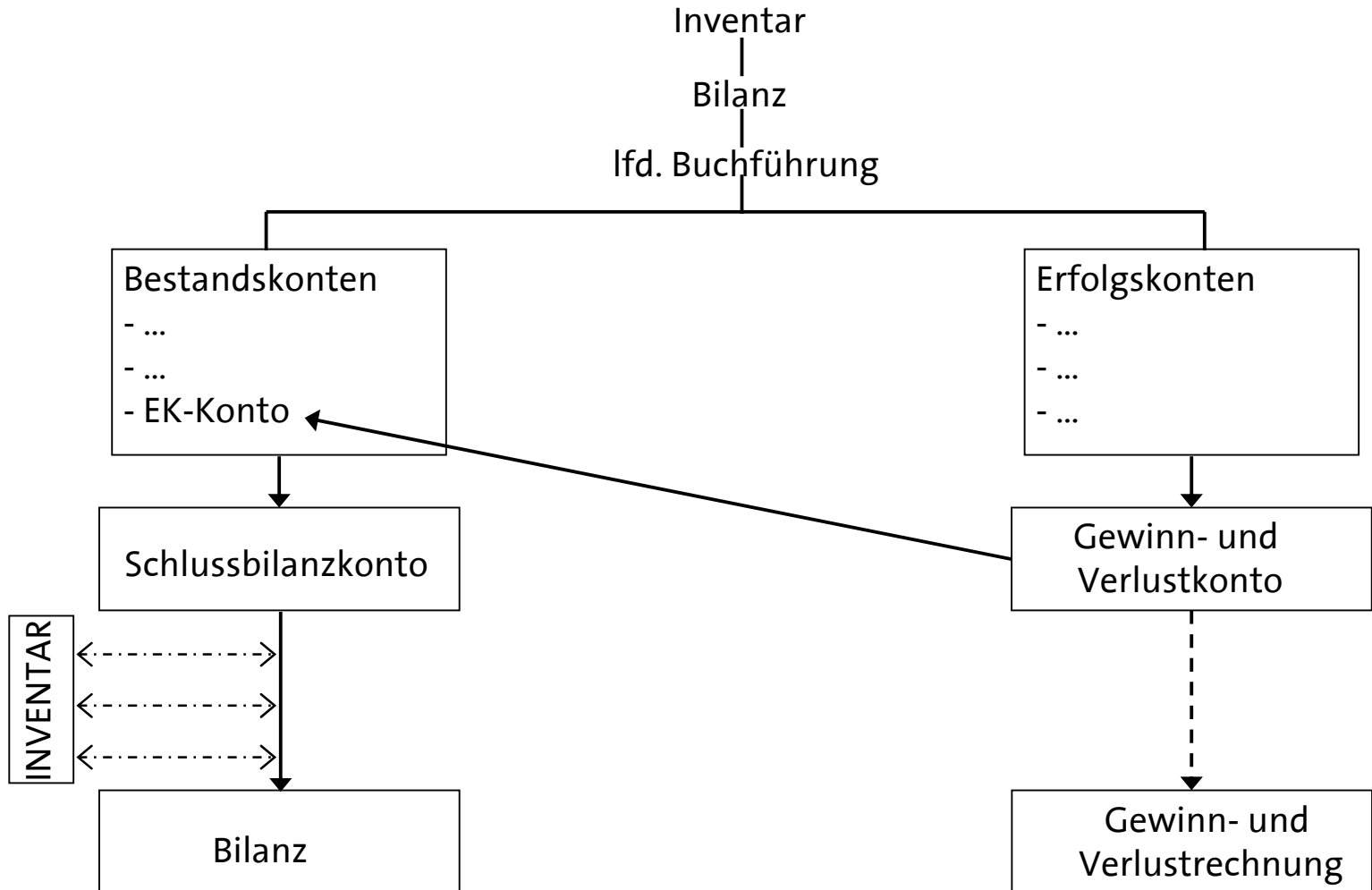
Aktivseite	Passivseite
<p>(z) Ausstehende Einlagen auf das Gezeichnete Kapital – davon eingefordert</p> <p>(z) Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs</p> <p>A. Anlagevermögen</p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten 2. Geschäfts- oder Firmenwert 3. geleistete Anzahlungen <p>II. Sachanlagen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken 2. technische Anlagen und Maschinen 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau <p>III. Finanzanlagen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anteile an verbundenen Unternehmen 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen 3. Beteiligungen 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 5. Wertpapiere des Anlagevermögens 6. sonstige Ausleihungen <p>B. Umlaufvermögen</p> <p>I. Vorräte</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen 3. fertige Erzeugnisse und Waren 4. geleistete Anzahlungen <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (d) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen (d) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (d) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (z) eingeforderte Einlagen auf das Gezeichnete Kapital 4. sonstige Vermögensgegenstände (d) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr <p>III. Wertpapiere</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anteile an verbundenen Unternehmen 2. eigene Anteile 3. sonstige Wertpapiere <p>IV. Schecks, Kassenbestand, Bundes- und Postbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten</p> <p>C. Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>(a) davon Disagio</p> <p>(z) aktiver Steuerabgrenzungsposten</p> <p>(z) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</p>	<p>A. Eigenkapital</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen <ol style="list-style-type: none"> 1. gesetzliche Rücklage 2. Rücklage für eigene Anteile 3. satzungsmäßige Rücklagen 4. andere Gewinnrücklagen IV. Gewinnvortrag / Verlustvortrag V. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag <p>(z) Sonderposten mit Rücklageanteil</p> <p>B. Rückstellungen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 2. Steuerrückstellungen <p>(a) passiver Steuerabgrenzungsposten</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. sonstige Rückstellungen <p>C. Verbindlichkeiten</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anleihen, davon konvertibel (d) davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (a) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (d) davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (a) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen (d) davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (a) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (d) davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (a) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel (d) davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (a) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen (d) davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (a) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (d) davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (a) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren 8. sonstige Verbindlichkeiten (d) davon aus Steuern (d) davon im Rahmen der sozialen Sicherheit (d) davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (a) davon mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren <p>D. Rechnungsabgrenzungsposten</p>

Kursive Ergänzungen zur Gliederung gemäß § 266 HGB betreffen:
 (a) Alternativausweis im Anhang (d) Davon-Ausweis auf Grund gesonderter Angabepflicht
 (z) Zusatzposten auf Grund einzelner Vorschriften

→ **Bilanzarten**

Unterscheidungs- kriterien	Bilanzarten												
Hauptsächliches Informationsziel	Erfolgsbilanz			Vermögensbilanz				Liquidationsbilanz			(Finanzmittel-) Bewegungsbilanz → Kapitalflussrechnung		
Zugrunde liegende Rechtsnormen	national									international			
	Bilanz nach Handelsrecht			Bilanz nach Steuerrecht						Bilanzen nach IAS/IFRS (IFRAS)			
	(Ertrags-)Steuerbilanz				Vermögensaufstellung								
Stellung des Bilanzempfängers zum Unternehmen	Interne Bilanzen						Externe Bilanzen						
Zahl d. einbezogenen rechtlich selbständigen Us.	Einzelbilanz						Konzernbilanz						
Häufigkeit der Bilanzerstellung	Laufende Bilanzen					Sonderbilanzen							
	Wochenbilanz	Monatsbilanz	Jahresbilanz	Mehrjahresbilanz	Gründungsbilanz	Umwandlungsbilanz	Auseinanderstellungsbilanz	Fusionsbilanz	Sanierungsbilanz	Vergleichsbilanz	Konkursbilanz		

GuV als Unterkonto (im EK) der Bilanz



GuV ist in Staffelform aufzustellen (§ 275 Abs. 1 S.1) Hinweis: Große Kap.Ges. können das Rohergebnis wie auch das Betriebsergebnis, Finanzergebnis und das Beteiligungsergebnis freiwillig zusätzlich ausweisen. Kleine u. mittelgroße Kap.Ges dürfen bestimmte Posten abweichend vom Bruttoprinzip unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammenfassen (§ 276 S.1). Umsatzerlöse +/- Bestandsveränderungen + andere aktivierte Eigenleistungen + sonstige betriebliche Erträge - Materialaufwand

GuV als Gesamtkostenverfahren

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
 - (a) Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil
5. Materialaufwand:
 - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
 - a) Löhne und Gehälter
 - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
 - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes
 - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
 - (a) außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
 - (a) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
 - (a) Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil
9. Erträge aus Beteiligungen
 - (d) davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
 - (d) davon aus verbundenen Unternehmen
 - (z) Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen
 - (z) Erträge aus Verlustübernahme
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
 - (d) davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
 - (a) Abschreibungen auf Finanzanlagen
 - (a) Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen
 - (z) auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne
 - (z) Aufwendungen aus Verlustübernahme
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
 - (d) davon an verbundene Unternehmen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. außerordentliches Ergebnis
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
 - (a) latente Steueraufwendungen
 - (a) latente Steuererträge
19. sonstige Steuern
20. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag
 - (a) Gewinnvortrag / Verlustvortrag aus dem Vorjahr
 - (a) Entnahmen aus der Kapitalrücklage
 - (a) Einstellung in die Kapitalrücklage nach den Vorschriften über die vereinfachte Kapitalherabsetzung
 - (a) Entnahmen aus Gewinnrücklagen
 - aus der Gesetzlichen Rücklage
 - aus der Rücklage für eigene Aktien
 - aus satzungsmäßigen Rücklagen
 - aus anderen Rücklagen
 - Ertrag aus der Kapitalherabsetzung
 - (a) Einstellungen in Gewinnrücklagen
 - in die Gesetzliche Rücklage
 - in die Rücklage für eigene Aktien
 - in satzungsmäßige Rücklagen
 - in andere Gewinnrücklagen
 - (a) Bilanzgewinn / Bilanzverlust
 - (a) Ertrag auf Grund höherer Bewertung gemäß Sonderprüfung oder gerichtlicher Entscheidung

Kursive Ergänzungen zur Gliederung gemäß § 275 HGB betreffen:

(a) Alternativausweis im Anhang

(d) Davon-Ausweis auf Grund gesonderter Angabepflicht

(z) Zusatzposten auf Grund einzelner Vorschriften

Hinweis: Große Kap.Ges. können das Rohergebnis wie auch das Betriebsergebnis, Finanzergebnis und das Beteiligungsergebnis freiwillig zusätzlich ausweisen. Kleine u. mittelgroße Kap.Ges dürfen bestimmte Posten abweichend vom Bruttoprinzip unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammenfassen (§ 276 HGB). Umsatzerlöse - Herstellungskosten des Umsatzes + sonstige betriebliche Erträge

GuV als Umsatzkostenverfahren

- | | |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Umsatzerlöse 2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen 3. Bruttoergebnis vom Umsatz 4. Vertriebskosten 5. allgemeine Verwaltungskosten 6. sonstige betriebliche Erträge <ul style="list-style-type: none"> (a) Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil 7. sonstige betriebliche Aufwendungen <ul style="list-style-type: none"> (a) außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen (§ 277 Abs. 3 S. 1 HGB) (a) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen (§ 277 Abs. 3 S. 1 HGB) (a) Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 281 Abs. 2 S. 2 HGB) 8. Erträge aus Beteiligungen <ul style="list-style-type: none"> (d) davon aus verbundenen Unternehmen 9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens <ul style="list-style-type: none"> (d) davon aus verbundenen Unternehmen (z) Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen (§ 277 Abs. 3 S. 2 HGB) (z) Erträge aus Verlustübernahme (§ 277 Abs. 3 S. 2 HGB) 10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge <ul style="list-style-type: none"> (d) davon aus verbundenen Unternehmen 11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens <ul style="list-style-type: none"> (a) Abschreibungen auf Finanzanlagen (a) Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen | <ul style="list-style-type: none"> (z) auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne (§ 277 Abs. 3 S. 2 HGB) (z) Aufwendungen aus Verlustübernahme <ol style="list-style-type: none"> 12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen <ul style="list-style-type: none"> (d) davon an verbundene Unternehmen 13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 14. außerordentliche Erträge 15. außerordentliche Aufwendungen 16. außerordentliches Ergebnis 17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag <ul style="list-style-type: none"> (a) latente Steueraufwendungen (a) latente Steuererträge 18. sonstige Steuern 19. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag <ul style="list-style-type: none"> (a) Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr (a) Entnahmen aus der Kapitalrücklage (a) Einstellung in die Kapitalrücklage nach den Vorschriften über die vereinfachte Kapitalherabsetzung <ul style="list-style-type: none"> (a) Entnahmen aus Gewinnrücklagen <ul style="list-style-type: none"> – aus der Gesetzlichen Rücklage – aus der Rücklage für eigene Aktien – aus satzungsmäßigen Rücklagen – aus anderen Rücklagen – Ertrag aus der Kapitalherabsetzung (a) Einstellungen in Gewinnrücklagen <ul style="list-style-type: none"> – in die Gesetzliche Rücklage – in die Rücklage für eigene Aktien – in satzungsmäßige Rücklagen – in andere Gewinnrücklagen (a) Bilanzgewinn / Bilanzverlust <ul style="list-style-type: none"> (a) Ertrag auf Grund höherer Bewertung gemäß Sonderprüfung oder gerichtlicher Entscheidung |
|--|--|

Kursive Ergänzungen zur Gliederung gemäß § 275 HGB betreffen:

(a) Alternativausweis im Anhang

(d) Davon-Ausweis auf Grund gesonderter Angabepflicht

(z) Zusatzposten auf Grund einzelner Vorschriften

Aufgaben des Anhangs in Bezug auf Bilanz und GuV

- **Informationsfunktion zum besseren Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (gemäß § 264 II)**
[§§ 284 bis 288 Anhangsvorschriften, sowie Angaben auf Grund spez. §§]
- (1) Interpretationsfunktion
z.B. Angabe von Bilanzierungs- u. Bewertungsverfahren, möglicher Abweichungen und deren Begründung
 - (2) Entlastungsfunktion
Konzentration wesentlicher Angaben in Bilanz und GuV erfordert entlastend vorgeschriebene Informationen im Anhang
 - (3) Korrekturfunktion
Soweit GoB in Bilanz und GuV „fair view“ einschränken, muss der Anhang korrigierend ein zutreffendes Bild vermitteln
 - (4) Ergänzungsfunktion
Zusatzangaben außerhalb der Bilanzierung, z.B. Sitz der Kap.Ges., Arbeitnehmeranzahl, Namen und Beruf der Organisationsmitglieder, Erklärung zum Corporate Governance Kodex (nach § 161 AktG) u.a.

Kapitalflussrechnung (Cashflow-Statement)

→ Grundstruktur der Kapitalflussrechnung (Cashflow-Statement, IAS 7 bzw. DRS 2)

Direkte Methode	Indirekte Methode
Kundeneinzahlungen - Auszahlungen an Kunden, Lieferanten, Beschäftigte, Fiskus	Jahresüberschuss + Zahlungsunwirksame Aufwendungen (z.B. Abschreibungen) + Nichtbetriebliche Aufwendungen (z.B. Finanzvermögensverluste) - Zahlungsunwirksame Erträge (z.B. Zuschreibungen) - Nichtbetriebliche Erträge (z.B. Beteiligungserträge) -/+ Working Capital-Veränderung
Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit (operativer CF)	
- Investitionsausgaben + Desinvestitionen	
Cashflow aus Investitionstätigkeit	
+ Darlehensaufnahmen - Darlehenstilgung + Kapitalerhöhung - Dividenden*	
Cashflow aus Finanzierungstätigkeit	
Zahlungsmittel 1.1. Zahlungsmittel 31.12.	
Zahlungsmittelveränderung (= Saldo der drei Cashflows)	

* Dividenden- und Zinszahlungen können alternativ im operativen oder CF aus Finanzierungs- bzw. Investitionstätigkeit gezeigt werden (IAS 7.31)

→ Eigenkapitalveränderungsrechnung (EK-Spiegel, IAS1, DRS7)

Veränderung des Eigenkapitals

Comprehensive - Income		Transaktionen mit Anteilseignern
Periodengewinn GuV		Other – Comprehensive Income
Operatives Ergebnis	Neutrales Ergebnis	
EBITDA	Abschreibung	

→ Segmentberichterstattung (IAS14, DRS3)

Segmentierte nach Geschäftsbereiche und geografisch unterschiedene primäre und sekundäre Berichtsformate (Umsätze, Ergebnisse, Vermögen, Verbindlichkeiten, Investitionen, Abschreibungen u.a.).

Was Primär- bzw. Sekundärsegment mit geringerem Offenlegungsumfang ist, richtet sich danach, wie das interne Controlling-Berichtswesen primär ausgerichtet ist.

Inhalt des Lageberichts

§ 289 HGB

Muss-Vorschrift

(§ 289 I)

Darstellung

- Geschäftsverlauf
- Lage der Kapitalgesellschaft
„true and fair view“
- Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage
- Erläuterung der bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren* unter Bezugnahme auf JA-Angaben
→ **Wirtschaftsbericht**
- voraussichtliche Entwicklung mit zu Grunde liegenden Annahmen, wesentlichen Chancen und Risiken
→ **Prognosebericht**

Soll-Vorschrift

§ 289 II

Eingehen auf

- Vorgänge von bes. Bedeutung nach Bilanzstichtag
→ **Nachtragsbericht**
- Risikomanagementziele und -methoden, Risiken der Gesellschaft sowie Transaktionen bzgl. Sicherungsgeschäften
→ **Risikomanagementbericht**
- Bereich Forschung und Entwicklung
→ **Forschungsbericht**
- bestehende Zweigniederlassungen
→ **Niederlassungsbericht**

* Große Kap-Ges. müssen zusätzlich **nicht** finanzielle Leistungsindikatoren einbeziehen, wie bedeutende Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange (§ 289 III) → Umwelt-, Sozialbericht