

Vahlens Kurzlehrbücher

Michael Wehrheim
Matthias Gehrke
Anette Renz

Die Handels- und Steuerbilanz

Bilanzierung, Bewertung und
Gewinnermittlung

Vahlen

4. Auflage

Zum Inhalt:

Dieses Lehrbuch liefert Ihnen in komprimierter Form einen umfassenden Überblick über alle wichtigen handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfragen des Einzelabschlusses. Die vorliegende vierte Auflage dieses Lehrbuchs berücksichtigt unter anderem die zahlreichen Änderungen des Handelsrechts durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG).

Aus dem Inhalt

Teil A: Die Handelsbilanz

- Einführung in das Rechnungswesen
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
- Bilanzgliederung und Ansatz der Bilanzpositionen
- Bewertung der Bilanzpositionen
- Gewinn- und Verlustrechnung
- Anhang
- Lagebericht

Teil B: Die Steuerbilanz

- Einführung in die Steuerbilanz
- Gewinnbegriff und Gewinnermittlungsverfahren
- Ansatzvorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung
- Bewertungsvorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung
- Bilanzierung und Bewertung ausgewählter Aktiva und Passiva

Zu den Autoren:

StB Prof. Dr. Michael Wehrheim leitete den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Externes Rechnungswesen an der Justus-Liebig-Universität Gießen.

StB Prof. Dr. Matthias Gehrke ist Professor für Rechnungswesen und Steuerrecht an der Hochschule Aschaffenburg.

Prof. Dr. Anette Renz ist Dozentin an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg.

Die Handels- und Steuerbilanz

Bilanzierung, Bewertung und Gewinnermittlung

von

Prof. Dr. Michael Wehrheim †

und

StB Prof. Dr. Matthias Gehrke

und

Prof. Dr. Anette Renz

4., vollständig überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Vorwort zur vierten Auflage

Seit der Veröffentlichung der dritten Auflage vor über fünf Jahren haben sich umfangreiche Änderungen in Gesetzgebung und Rechtsprechung ergeben, deren Einarbeitung unser erklärtes Ziel der nunmehr vierten Auflage war. In handelsrechtlicher Hinsicht wurde insbesondere durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17.07.2015 eine Vielzahl von Regelungen des Handelsgesetzbuches überarbeitet und zum Teil beträchtlich in ihrer Aussagekraft modifiziert. Intention des Gesetzgebers war hierbei primär die Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013, mit der eine weitere Harmonisierung der Rechnungslegung innerhalb der Europäischen Union angestrebt wurde.

In steuerrechtlicher Hinsicht hat sich unter anderem – neben der laufenden Fortentwicklung der Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit – erst kürzlich eine für die Praxis wertvolle Klarstellung bezüglich des Umfangs der steuerrechtlich anzusetzenden Herstellungskosten ergeben: Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 werden anders lautende Verwaltungsanweisungen aufgehoben, und ein Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz wird erzielt.

Mit großer Bestürzung mussten wir indes von unserem geschätzten Doktorvater, Prof. Dr. Michael Wehrheim, Abschied nehmen. Sein viel zu früher Tod im Mai 2011 hinterließ eine große Lücke. Neben seiner stetigen Bereitschaft, uns als fachlicher Ansprechpartner zur Seite zu stehen, empfanden wir eine große persönliche Verbundenheit. Seine zwischenmenschliche Herzlichkeit und sein offenes Ohr für fachliche, aber auch persönliche Belange fehlen uns nachhaltig.

Ihm widmen wir daher die Neuauflage dieses Lehrbuchs.

Aschaffenburg/Villingen-Schwenningen

im August 2016

Matthias Gehrke

Anette Renz

Vorwort zur ersten Auflage

Die Vorschriften des Steuerrechts bezüglich der Bilanzierung und Bewertung von Wirtschaftsgütern und Schulden sind durch Gesetzesänderungen erheblich geändert worden. Insbesondere die zunehmenden vom Handelsrecht abweichenden Regelungen führen dazu, dass oftmals keine „Einheitsbilanz“ für beide Rechenwerke mehr erstellt werden kann, sondern eine eigenständige Bilanz nach steuerrechtlichen Vorschriften aufzustellen ist. Vor diesem Hintergrund ist das Ziel des vorliegenden Lehrbuchs „Die Steuerbilanz“ eine Vertiefung der Kenntnisse des Steuerbilanzrechtes sowie die Erarbeitung von Zielen und Instrumenten der Steuerbilanzpolitik. An die Diskussion über Zwecke und Aufgaben von Bilanzen schließt sich eine ausführliche Darstellung sowohl der klassischen als auch der „neueren“ Bilanztheorien an. Eine besondere Stellung nimmt im Anschluss die Problematik des „Maßgeblichkeitsgrundsatzes“ ein. Ferner werden im Zusammenhang mit den „Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“ allgemeine Bilanzansatz- und Bilanzbewertungsgrundsätze diskutiert. Unter Beachtung der aktuellen Rechtsprechung werden im Anschluss an die allgemeinen Ausführungen die Konkretisierungserfordernisse sowohl für positive als auch für negative Wirtschaftsgüter herausgearbeitet. Eng damit verbunden sind die Frage des „wirtschaftlichen Eigentums“ sowie die Zugehörigkeitsproblematik in der Steuerbilanz.

Der Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages vom 21.02.2003 hinsichtlich des Steuervergünstigungsabbaugesetzes wurde berücksichtigt.

Marburg

im Februar 2003

Michael Wehrheim

Anette Renz

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur vierten Auflage	V
Vorwort zur ersten Auflage.....	VII
Abbildungsverzeichnis.....	XV
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Teil A: Handelsbilanz	1
1. Einführung in das Rechnungswesen.....	3
1.1 Begriff und Informationsadressaten des Rechnungswesens	3
1.2 Funktionen des Rechnungswesens.....	3
1.3 Teilbereiche des Rechnungswesens.....	6
1.3.1 Externes Rechnungswesen	6
1.3.2 Internes Rechnungswesen	10
1.3.3 Statistik.....	12
1.3.4 Controlling/Planungsrechnung	12
2. Ziele des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	13
3. Rechnungslegungsvorschriften und Umfang der Rechnungslegung ...	17
4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	23
4.1 Begriffsklärung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	23
4.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung i.e.S.	26
4.3 Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.....	27
5. Bilanzgliederung und Inhalt der Bilanz (Bilanzansatznormen).....	29
5.1 Bilanzgliederung.....	29
5.2 Bilanzinhalt.....	32
5.2.1 Abstrakte vs. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit	32

5.2.2	Aktivierungsnormen	37
5.2.2.1	Anlagevermögen.....	37
5.2.2.1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	38
5.2.2.1.2	Sachanlagen	40
5.2.2.1.3	Finanzanlagen	42
5.2.2.2	Umlaufvermögen	44
5.2.2.2.1	Vorräte	45
5.2.2.2.2	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände ...	45
5.2.2.2.3	Wertpapiere.....	46
5.2.2.2.4	Flüssige Mittel	47
5.2.2.3	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	47
5.2.2.4	Aktive latente Steuern	49
5.2.2.5	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	53
5.2.2.6	Aktiver Sonderposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“	54
5.2.3	Passivierungsnormen	54
5.2.3.1	Eigenkapital	55
5.2.3.1.1	Gezeichnetes Kapital	57
5.2.3.1.2	Kapitalrücklage	59
5.2.3.1.3	Gewinnrücklagen	60
5.2.3.1.4	Gewinnvortrag/Verlustvortrag	62
5.2.3.1.5	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	62
5.2.3.1.6	Bilanzgewinn/Bilanzverlust	62
5.2.3.2	Rückstellungen	63
5.2.3.3	Verbindlichkeiten	66
5.2.3.4	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	68
5.2.3.5	Passive latente Steuern	69
5.2.3.6	Passiver Sonderposten „Eventualverbindlichkeiten“	69

6. Bilanzbewertungsnormen	71
6.1 Bewertungsprinzipien (Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung)	71
6.1.1 Grundsatz der Bilanzidentität	71
6.1.2 Grundsatz der Unternehmensfortführung	72
6.1.3 Grundsatz der Einzelbewertung	72
6.1.4 Stichtagsprinzip	74
6.1.5 Vorsichtsprinzip	74
6.1.5.1 Realisationsprinzip	74
6.1.5.2 Imparitätsprinzip	76
6.1.6 Wertaufhellungsprinzip	77
6.1.7 Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung	78
6.1.8 Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität (Stetigkeitsprinzip)	79
6.2 Bewertung der Aktivposten	79
6.2.1 Anschaffungskosten	79
6.2.2 Herstellungskosten	81
6.2.3 Planmäßige Abschreibungen	85
6.2.4 Außerplanmäßige Abschreibungen	91
6.2.5 Zuschreibungen	93
6.2.6 Bewertungsvereinfachungsverfahren	93
6.2.7 Zeitwert	97
6.3 Bewertung der Passivposten	98
6.3.1 Bewertung des Eigenkapitals	98
6.3.2 Bewertung von Rückstellungen	98
6.3.3 Bewertung von Verbindlichkeiten	99

7. Gewinn- und Verlustrechnung.....	101
7.1 Das Gesamtkostenverfahren	102
7.2 Das Umsatzkostenverfahren	109
8. Anhang	113
9. Lagebericht	115
Teil B: Steuerbilanz.....	117
1. Einführung in die Steuerbilanz	119
2. Gewinnbegriff und Gewinnermittlungsverfahren	121
2.1 Gewinnbegriff des Einkommensteuerrechts	121
2.2 Verfahren der Gewinnermittlung.....	121
2.2.1 Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG	122
2.2.2 Gewinnermittlung durch „unvollständigen“ Vermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG	126
2.2.3 Gewinnermittlung durch „vollständigen“ Vermögensvergleich gemäß § 5 EStG.....	128
2.2.3.1 Das Verhältnis der Handels- zur Steuerbilanz	129
2.2.3.2 Maßgeblichkeitsprinzip	131
2.2.3.2.1 Materielle Maßgeblichkeit	132
2.2.3.2.2 Formelle Maßgeblichkeit.....	133
2.2.3.2.3 Umgekehrte Maßgeblichkeit.....	135
2.2.4 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG.....	136
2.2.5 Gewinnermittlung mittels Tonnagebesteuerung gemäß § 5a EStG.....	137
2.2.6 Gewinnermittlung durch Richtsatzschätzung gemäß § 162 AO	137
2.3 Gewinnermittlungszeitraum.....	138
2.4 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode	139

2.5	Exkurs: Die E-Bilanz	139
3.	Ansatzvorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung	141
3.1	Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand	141
3.2	Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes.....	142
3.3	Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen.....	143
4.	Bewertungsvorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung	151
4.1	Realisationszeitpunkt	151
4.2	Bewertungsmaßstäbe	153
4.2.1	Anschaffungskosten	154
4.2.2	Herstellungskosten	157
4.2.3	Teilwert	160
5.	Bilanzierung und Bewertung ausgewählter Aktiva	165
5.1	Aktiva als vermögenswerte Vorteile.....	165
5.2	Objektivierungskriterien	166
5.2.1	Einmalige Ausgabe.....	166
5.2.2	Entgeltlicher Erwerb.....	167
5.2.3	Greifbarkeit	169
5.2.4	Selbständige Bewertbarkeit	171
5.3	Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	172
5.3.1	Herstellungs-/Erhaltungsaufwand	172
5.3.2	Bilanzierung von Leasingobjekten	175
5.3.3	Bewertung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.....	186
5.3.3.1	Bestimmungsgründe und Problematik der Abschreibung	189
5.3.3.2	Verfahren planmäßiger Abschreibungen	192

5.3.3.3	Außerplanmäßige Abschreibungen	195
5.3.3.3.1	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	195
5.3.3.3.2	Teilwertabschreibung.....	201
5.3.3.4	Zuschreibungen	203
5.3.3.5	Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen	205
5.3.3.6	Exkurs: Geschäfts-/Firmenwert	208
5.3.4	Bewertung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	210
5.4	Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens	213
5.4.1	Bewertung von Vorräten	215
5.4.2	Bewertung von Wertpapieren	217
5.4.3	Bewertung von Forderungen	218
5.5	Rechnungsabgrenzungsposten	220
6.	Bilanzierung und Bewertung ausgewählter Passiva	225
6.1	Passiva als wirtschaftliche Lasten.....	225
6.2	Objektivierungskriterien	225
6.2.1	Außenverpflichtung.....	225
6.2.2	Rechtliche Vollentstehung bzw. wirtschaftliche Verursachung.....	227
6.2.3	Hinreichende Konkretisierung.....	229
6.2.4	Unkompensierte Last	230
6.3	Bewertung von Verbindlichkeiten	236
6.4	Bewertung von Rückstellungen	237
6.5	Rechnungsabgrenzungsposten	240
	Literaturverzeichnis.....	243
	Sachverzeichnis.....	249

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB)	104
Abbildung 2: Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB)	110
Abbildung 3: Unterschiedliche Zwecksetzung von Handels- und Steuerbilanz	130
Abbildung 4: Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen	145
Abbildung 5: Vollamortisationsverträge	180
Abbildung 6: Teilamortisationsverträge	182
Abbildung 7: Körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	187
Abbildung 8: Steuerrechtliche Berücksichtigung von GWGs	191
Abbildung 9: Gewinngrafik eines Aufzugsbetreibers	232

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz (Absätze)
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche tech- nische oder wirtschaftliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
bgN	betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DFB	Deutscher Fußball-Bund
d.h.	das heißt
Diff.	Differenz
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungs- verordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EuroEG	Gesetz zur Einführung des Euro
f.	folgende (Seite)
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FM	Finanzministerium
FN	Fachnachrichten
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GE	Geldeinheiten
geg.	gegenüber
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GMZ	Grundmietzeit
H	Hinweis(e)
HB	Handelsbilanz
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
i.d.R.	in der Regel

IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
i.e.S.	im engeren Sinne
i.H.v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
InsO	Insolvenzordnung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i.S.d.	im Sinne der (des, dieser)
i.S.e.	im Sinne eines (einer)
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
J.	Jahre
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KWG	Kreditwesengesetz
LG	Leasinggeber
Lifo	Last-in-first-out
lit.	litera
LN	Leasingnehmer
max.	maximal
Mio.	Million(en)
ND	Nutzungsdauer
Nr.	Nummer(n)
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannte
PatG	Patentgesetz
PublG	Publizitätsgesetz
R	Richtlinie(n)
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RBW	Restbuchwert
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite(n)/Satz (Sätze)
sog.	sogenannte(r/n/s)
StB	Steuerbilanz
StGB	Strafgesetzbuch
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

u.a.	unter anderem/und andere
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
v.	von/vom
vs.	versus
VZ	Veranlagungszeitraum
WJ	Wirtschaftsjahr
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

Teil A: Handelsbilanz

1. Einführung in das Rechnungswesen

1.1 Begriff und Informationsadressaten des Rechnungswesens

Das betriebliche Rechnungswesen ist ein Verfahren/System, dessen Aufgabe es ist, alle zwischen dem Betrieb und seinen Märkten auftretenden Geld- und Güter-/Dienstleistungsströme und alle im Betrieb auftretenden Kosten- und Leistungsströme, die durch den Prozess der Leistungserstellung und Leistungsverwertung verursacht werden bzw. die mit dem Prozess der Unternehmenstätigkeit verbunden sind, zu erfassen, auszuwerten und weiterzuleiten. Es stellt die zahlenmäßige Erfassung des gesamten inner- und zwischenbetrieblichen Betriebsgeschehens für die Informationsadressaten dar. Diese Informationsempfänger werden in externe und interne unterschieden.

Für externe Informationsadressaten (Aktionäre, Gläubiger, Fiskus, interessierte Öffentlichkeit usw.) stellt das externe Rechnungswesen einerseits Informationen zur Verfügung; andererseits sind die Daten des externen Rechnungswesens Ausschüttungs- bzw. Steuerbemessungsgrundlage. Das externe Rechnungswesen umfasst die Finanzbuchhaltung, den daraus abgeleiteten Jahresabschluss, einen evtl. zu erstellenden Lagebericht sowie das Inventar.

Den internen Informationsadressaten (Unternehmer, Geschäftsleitung) werden neben den gesetzlich vorgeschriebenen Daten aus dem externen Rechnungswesen detaillierte Informationen des internen Rechnungswesens zur Verfügung gestellt (Leistungs- und Kostenrechnung).

1.2 Funktionen des Rechnungswesens

Durch die verschiedenen Informationsadressaten muss das Rechnungswesen zielgerichtet, d.h. mit Funktionen ausgestattet sein. Zu den Funktionen des Rechnungswesens gehören mithin folgende Aufgaben:

Dokumentationsaufgabe:

Gemäß § 238 Abs. 2 HGB sind die Geschäftsvorfälle des Unternehmens vollständig aufzuzeichnen, wobei die Dokumentation so zu erfolgen hat, dass sich diese in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehen lassen (§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB). Damit wird nicht nur Kontrollzwecken Rechnung getragen, vielmehr soll damit z.B. im Insolvenzfall der Nachweis geführt werden können, dass keine strafbaren Handlungen i.S.d. §§ 283-283d StGB (Bankrott, Verletzung der Buchführungspflicht, Gläubigerbegünstigung, Schuldnerbegünstigung) begangen wurden bzw. die Beweisführung bei Rechtsstreitigkeiten sichergestellt wird. Dies gilt in ähnlicher Form auch z.B. für Vermögensauseinandersetzungen zwischen Gesellschaftern eines Unternehmens: auch hier ist i.d.R. eine vollständige Dokumentation der Geschäftsvorfälle unerlässlich.

Informationsaufgabe:

Die Aufgabe, mittels des Jahresabschlusses den vorgenannten Adressatengruppen Informationen zur Verfügung zu stellen, ist, abhängig von der Rechtsform des Unternehmens, unterschiedlich extensiv geregelt. Allgemein lässt sich die Informationsaufgabe aus § 238 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 HGB ableiten; danach sind Unternehmen verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen die Lage des Vermögens ersichtlich zu machen, wobei die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit einen Überblick über die Lage des Unternehmens verschafft. Nach Leffson ist diese allgemeine Verpflichtung so zu interpretieren, dass "das Bild der Lage des Unternehmens gemäß § 238 HGB eine Vorstellung von Vermögen, Schulden und vom geschäftlichen Erfolg" vermittelt.

Über diese allgemeine Informationspflicht hinaus wird die Informationsfunktion des Jahresabschlusses für Kapitalgesellschaften durch § 264 Abs. 2 HGB konkretisiert: Der Jahresabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Was zu den Kapitalgesellschaften zu rechnen ist, ergibt sich zunächst aus der Überschrift des zweiten Abschnittes des dritten Buches des HGB; danach werden die AG, die KGaA und die GmbH ausdrücklich aufgeführt. § 264 Abs. 2 HGB ist darüber hinaus durch entsprechende Verweisung aber auch auf eingetragene Genossenschaften und auch auf Versicherungsunternehmen anzuwenden. Schließlich stellt

§ 264a HGB klar, dass handelsrechtlich auch auf offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, bei denen keine natürliche Person als Vollhafter fungiert (z.B. bei GmbH & Co. KGs), die Vorschriften für Kapitalgesellschaften Anwendung finden. Nicht anzuwenden ist die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB nach h.M. auf Unternehmen, die unter das PubLG fallen, sowie Kreditinstitute. Es verbleibt insoweit bei den Aufstellungsgrundsätzen für alle Kaufleute gemäß § 243 Abs. 1 und Abs. 2 HGB.

Die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, entspricht dem angelsächsischen Konzept des "true and fair view", das als „overriding principle“ immer dann ein Abweichen von gesetzlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften vorsieht, wenn diese nicht in der Lage sind, die mit einem „true and fair view“ verbundenen Informationsverpflichtungen sicherzustellen. Die Vermittlung eines den realen Gegebenheiten entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist dabei durch den Jahresabschluss in seiner Gesamtheit sicherzustellen, also durch das Zusammenwirken von Bilanz, GuV und Anhang.

Rechenschaftslegungsaufgabe:

Mit Hilfe des Rechnungswesens soll der Nachweis geführt werden, dass das Unternehmen nach den gesetzlichen und gesetzlich nicht kodifizierten Vorschriften und sonstigen Vorgaben als Ganzes und in seinen Teilbereichen gewirtschaftet hat (z.B. Einhaltung der Vorschriften des HGB, der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie interner Leitlinien).

Kontrollaufgabe:

Die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens insgesamt und einzelner Unternehmensteile kann z.B. durch Kostenvergleichsrechnungen in Gestalt von betrieblichen, zeitlichen oder Soll-Ist-Vergleichen mit anschließenden Abweichungsanalysen oder durch Analysen von Unternehmens- und Betriebserfolgen kontrolliert werden.

Dispositionsaufgabe:

Das Rechnungswesen liefert für betriebliche Dispositionen (z.B. Fertigungsverfahrenauswahl, Preisfestsetzung, Sortimentsgestaltung,

Gewinnverwendung) entscheidende Informationen. Die Unternehmensleitung bedient sich dabei Vergangenheits-, Gegenwarts- und Zukunftsdaten (Prognosen).

1.3 Teilbereiche des Rechnungswesens

1.3.1 Externes Rechnungswesen

Wie der Name bereits andeutet, richtet sich dieses Teilgebiet des Rechnungswesens primär an Außenstehende (z.B. Gläubiger, Anteilseigner). Es dient diesen Zielträgern letztlich zur Dokumentation, zur Kontrolle und zum Schutz.

Primäres Ziel des Externen Rechnungswesens ist die Ermittlung der „richtigen“ Ausschüttungsbemessungsgrundlage. Der im Jahresabschluss ausgewiesene Gewinn ist Grundlage der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung; diesbezüglich können stark divergierende Interessen zwischen Unternehmensleitung, Anteilseignern und Gläubigern gegeben sein: Während Gläubiger an einer Stärkung der Haftungsbasis interessiert sind, richtet sich das Interesse der Kleinaktionäre großer Publikumskapitalgesellschaften auf die Realisierung einer adäquaten Mindest-Kapitalverzinsung qua Gewinnausschüttung.

Dies trifft in ähnlicher Form für Personengesellschaften zu: Aus der Sicht der Gläubiger sind die Entnahmemöglichkeiten zu beschränken, aus der Sicht der Gesellschafter nicht. Der gegebene Interessenkonflikt wurde durch den Gesetzgeber, z.T. rechtsformneutral, z.T. rechtsformspezifisch, dadurch geregelt, dass Vorschriften sowohl zur Erfolgsermittlung wie auch zur Erfolgsverwendung vorgegeben wurden, die einerseits z.B. bei Kapitalgesellschaften eine Mindest-Dividendenausschüttung sicherstellen sollen, andererseits eine angemessene Verstärkung der Eigenkapitalbasis zulassen bzw. erzwingen. Die Ausschüttungsbemessungsaufgabe beinhaltet damit die Komponenten „Ausschüttungssperre“ und „Mindestausschüttung“, wobei die Ausschüttungssperrfunktion des Jahresabschlusses, wenn auch in unterschiedlicher Form, für Personen- und Kapitalgesellschaften greift, während die Mindestausschüttungskonzeption auf divergierende Interessenlagen bei Kapitalgesellschaften abstellt.

Zu beachten ist allerdings, dass durch das BilMoG die Informationsfunktion des Jahresabschlusses gestärkt wurde.

Sowohl die laufende Finanzbuchhaltung als auch die zeitpunktbezogene Erstellung eines Inventars bzw. eines Jahresabschlusses unterliegen vergleichsweise strengen gesetzlichen Regelungen, damit die Außenstehenden die für sie notwendigen Informationen einheitlich aufbereitet erhalten.

Die im Rahmen der Finanzbuchhaltung sowie des hieraus abzuleitenden Jahresabschlusses zu beachtenden Rechtsvorschriften hat der Gesetzgeber vorrangig rechtsformabhängig gestaltet. Vereinfacht lässt sich dies in schematischer Form wie folgt darstellen:

- Rechtsformneutrale (handelsrechtliche) Rechnungslegungsvorschriften:
 - §§ 238-263 HGB
- Rechtsformspezifische (handelsrechtliche) Rechnungslegungsvorschriften:
 - §§ 264-335b HGB für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften (z.B. GmbH & Co. KGs ohne natürliche Person als Vollhafter)
 - §§ 336-339 HGB für Genossenschaften
 - AktG für AG und KGaA
 - GmbHG für GmbH

Rechtsformspezifische Vorschriften knüpfen unmittelbar an die Unternehmensform an und sind ergänzend zu den rechtsformneutralen Vorschriften zwingend zu beachten. Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften sind somit nicht nur an die rechtsformneutralen Bestimmungen der §§ 238-263 HGB, sondern auch an die rechtsformspezifischen Vorschriften der §§ 264-335b HGB gebunden.

Zum externen Rechnungswesen gehören die Finanzbuchhaltung, der Jahresabschluss, der Lagebericht und die Inventur/das Inventar.

Finanzbuchhaltung bedeutet, dass alle Geschäftsvorfälle, die eine Änderung der Höhe und/oder Zusammensetzung des Vermögens und/oder

Kapitals bedingen, in Zahlenwerten in chronologischer Reihenfolge (Grundbuch) bzw. auf Konten (Haupt-/Nebenbücher) festgehalten werden.

Die Finanzbuchhaltung mit laufender Dokumentation aller Geschäftsvorfälle einer Rechnungsperiode mündet in den **Jahresabschluss**. Man kann deshalb auch formulieren, dass die Zeitraumrechnung Finanzbuchhaltung in die Zeitpunktrechnung Jahresabschluss übergeht.

Der Jahresabschluss einer nicht kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft besteht aus Bilanz, GuV (= Gewinn- und Verlustrechnung) und Anhang.

Die **Bilanz** (lat. Waage) ist eine letztlich ausgeglichene Gegenüberstellung von Vermögen (Aktiva) auf der einen und Kapital (Passiva) auf der anderen Seite. Man kann auch sagen: In einer Bilanz stehen sich Mittelverwendung (Ausweis der Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz) und Mittelherkunft (Ausweis der Kapitalquellen auf der Passivseite der Bilanz) gegenüber.

Die Bilanz zeigt den Gewinn oder Verlust einer Rechnungsperiode als Änderung der Höhe des Eigenkapitals an. Das Unternehmen benötigt jedoch auch Angaben darüber, auf welche Weise der Gewinn bzw. Verlust zustande gekommen ist. Deshalb werden in der **GuV** die Geschäftsvorfälle, die die Höhe des Eigenkapitals im Laufe eines Geschäftsjahres verändert haben, zum Abschluss des Rechnungsjahres (am Bilanzstichtag) explizit erfasst. Mit anderen Worten: Während die Bilanz eine Gegenüberstellung von Vermögen und Kapital ist, werden in der GuV Erträge und Aufwendungen ausgewiesen.

Zum Jahresabschluss von nicht kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften gehört darüber hinaus gemäß § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB die Erstellung eines **Anhanges**. Dieser enthält auf der einen Seite Erläuterungen zu einzelnen Bilanz- und GuV-Posten, auf der anderen Seite bestimmte – über den Inhalt der beiden anderen Bestandteile des Jahresabschlusses hinausgehende – Informationen für Außenstehende.

Die gesetzlichen Vertreter einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, müssen gemäß § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB den Jahresabschluss (Bilanz, GuV und Anhang) um einen Eigenkapitalspiegel und eine Kapitalflussrechnung erweitern.

Neben dem Jahresabschluss müssen alle Kapitalgesellschaften (soweit sie nicht „klein“ i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB sind) ebenfalls gemäß § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB einen **Lagebericht** erstellen. Dabei handelt es sich primär um eine prospektive Betrachtung, d.h. der Lagebericht soll gemäß § 289 HGB auf die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft eingehen. Seit dem Inkrafttreten des sog. KonTraG ist darüber hinaus im Lagebericht auch auf zukünftige Risiken und Chancen einzugehen.

Schließlich muss jeder Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und am Ende eines jeden Geschäftsjahres ein **Inventar** erstellen (§ 240 HGB). Als Inventar ist dabei das Bestandsverzeichnis zu verstehen, in welches die **Inventur** i.S.e. körperlichen Bestandsaufnahme des Vermögens und der Schulden mündet. Während in der Bilanz die Vermögens- und Schuldbestände lediglich rein wertmäßig erfasst werden, erfolgt im Inventar eine mengen- und wertmäßige Erfassung. Ziel der Inventur ist letztlich die Kontrolle der unterjährigen buchhalterischen Erfassung von Vermögen und Schulden.

Der Kaufmann kann grundsätzlich wählen zwischen Stichtagsinventur, zeitnaher Inventur, zeitlich verlegter Inventur und permanenter Inventur, §§ 240, 241 HGB. Die beiden letztgenannten Verfahren dürfen jedoch nur bei nicht besonders wertvollen Vermögensgegenständen angewendet werden, sofern deren Abgang kontrollierbar ist.

Die Stichtagsinventur ist zum Bilanzstichtag, d.h. zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres durchzuführen. Die Dauer eines Geschäftsjahres darf dabei zwölf Monate nicht überschreiten, wobei ein kürzerer Zeitraum, ein sog. Rumpfwirtschaftsjahr bei z.B. Gründung oder Liquidation, gegeben sein kann.

Da dieser Tag i.d.R. zur Aufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden nicht ausreichend ist, wird mit der zeitnahen Inventur ein größerer Zeitraum gewährt, der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht. Ein Zeitraum von zehn Tagen vor bis zehn Tagen nach dem Bilanzstichtag wird in der Praxis allgemein anerkannt. Die ermittelten Bestände müssen nach Art, Menge und Wert auf den Inventur- und Bilanzstichtag vor- oder zurückgerechnet werden.

Die zeitlich verlegte Inventur hat einen Durchführungszeitraum von drei Monaten vor bis zwei Monate nach dem Bilanzstichtag, § 241 Abs. 3

Nr. 1 HGB. Die ermittelten Bestände müssen wertmäßig auf den Inventur- und Bilanzstichtag vor- oder zurückgerechnet werden.

Bei der permanenten Inventur wird zu einem beliebigen Zeitpunkt im Geschäftsjahr der Bestand, der während des Geschäftsjahres permanent – z.B. per Scanner – aufgenommen wurde, durch körperliche Bestandsaufnahme überprüft.

1.3.2 Internes Rechnungswesen

Über die Dokumentations-, Schutz- und Kontrollfunktion für Außenstehende hinaus kommt dem Rechnungswesen auch eine betriebswirtschaftliche Bedeutung für Interne, d.h. i.d.R. die Unternehmensleitung, zu. Aus Vergangenen soll dabei etwas für das zukünftige betriebliche Geschehen abgeleitet werden (Dispositionsaufgabe). Der Jahresabschluss ist dazu nicht geeignet, da

- a) dort nicht alle Informationen preisgegeben werden (z.B. mit Hinblick auf die Konkurrenz oder die Finanzbehörden) und
- b) die Bewertung sich dort aus Gläubigerschutzgesichtspunkten heraus am Vorsichtsprinzip orientiert.

Deshalb ist ein eigenständiger Teilbereich des Rechnungswesens insbesondere für die Unternehmensleitung notwendig, welcher detaillierte, mit anderen Werten ausgestattete Zahlen enthält. Dieser Teilbereich wird als Internes Rechnungswesen/Leistungs- und Kostenrechnung, oftmals aber auch als Betriebsbuchhaltung bezeichnet.

Von wenigen Ausnahmen abgesehen, hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, die Einrichtung eines Kostenrechnungssystems bzw. dessen spezifische Systemausgestaltung verbindlich vorzuschreiben. Den Unternehmen bleibt es weithin selbst überlassen, in welcher Systemkonfiguration die Informationen aufbereitet, verdichtet und umgesetzt werden. Insoweit stellt die Implementierung eines aussagefähigen Kostenrechnungssystems keine gesetzliche Verpflichtung, jedoch sehr wohl eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit dar.

Während das Externe Rechnungswesen mit seinem Hauptbestandteil Jahresabschluss gemäß § 264 Abs. 2 HGB „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ...

vermitteln" soll (= Dokumentation und Information durch Rechnungslegung), will das Interne Rechnungswesen die Kosten der Güter, die bei der betrieblichen Leistungserstellung und -verwendung anfallen, erfassen und nach bestimmten Kriterien verteilen. Letztlich sollen also Informationen zur Wahrnehmung primär folgender Aufgaben zur Verfügung gestellt werden:

- Ermittlung des Betriebserfolges eines Zeitabschnittes (zurückliegende Rechnungsperiode bzw. als „kurzfristige Erfolgsrechnung" für Quartal, Halbjahr, Monat u.s.w.),
- Ermittlung der Stückkosten,
- Festlegung von Verrechnungspreisen für innerbetrieblich erbrachte Leistungen,
- Make or Buy-Entscheidungen (Eigenfertigung oder Fremdbezug) sowie
- Ermittlung von Herstell(ungs)kosten für die Bewertung selbsterstellter Güter.

Bestandteile des Internen Rechnungswesens sind die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.

Mit der **Kostenartenrechnung** soll primär eine vollständige Erfassung und systematische Gliederung der Kosten einer Abrechnungsperiode sichergestellt werden (z.B. Personalkosten, Materialkosten, Zinsen).

Die **Kostenstellenrechnung** stellt ablauftechnisch die zweite Stufe der Kostenrechnung dar. Mit Hilfe der Kostenstellenrechnung soll die Frage beantwortet werden, wo im Unternehmen Kosten angefallen sind. Dazu ist eine organisatorische Aufteilung des Gesamtunternehmens in Kostenstellen (Orte, Verantwortungsbereiche der Kostenentstehung) erforderlich. Damit soll die Wirtschaftlichkeit einzelner betrieblicher Bereiche (z.B. Abteilungen) überprüft werden und so genannte Gemeinkosten, die nicht direkt einem Endprodukt zugeordnet werden können, aufgeschlüsselt werden.

Die **Kostenträgerrechnung** stellt die abschließende dritte Stufe der Kostenrechnung dar und ist als Kostenträgerzeitrechnung bzw. Kostenträgerstückrechnung ausgeprägt. Mit der **Kostenträgerzeitrechnung** wird das Betriebsergebnis einer Periode ermittelt. Dabei stellt die

Kostenträgerzeitrechnung i.d.R. auf kürzere Perioden als das Externe Rechnungswesen ab (z.B. Monat, Quartal), da Informationen hinsichtlich vorgenannter Aufgaben kurzfristiger benötigt werden. Die Kostenträgerzeitrechnung wird deshalb auch oft als „kurzfristige Erfolgsrechnung“ bezeichnet.

Da das primäre Ziel der Kostenrechnung in einer korrekten, verursachungsgerechten Ermittlung der Stückkosten liegt, wird im Rahmen der **Kostenträgerstückrechnung** versucht, die Stückkosten der Kostenträger (Produkte) auf der Basis geeigneter Kalkulationsverfahren zu ermitteln.

1.3.3 Statistik

Als dritter Bestandteil des Rechnungswesens gilt die Statistik. Dabei werden betriebliche Kennzahlen gewonnen und ausgewertet, um die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens zu dokumentieren bzw. zu überwachen. Gleichzeitig dienen die statistisch aufbereiteten Zahlen auch oftmals als Grundlage für zukünftige Planungen.

Die Statistik bedient sich bei ihrer – oftmals auch optischen – Aufbereitung der Zahlen des Externen und Internen Rechnungswesens. Mit deren Hilfe werden Soll-Ist-Vergleiche, Betriebsvergleiche und Zeitvergleiche durchgeführt.

1.3.4 Controlling/Planungsrechnung

Es kann an dieser Stelle offen bleiben, ob das Controlling ein separater Teilbereich des Rechnungswesens ist oder nicht. Als Grundfunktion des Controllings werden im Allgemeinen die Planung, Steuerung, Information und Kontrolle verstanden. Insbesondere mit dem Datenmaterial der „klassischen“ Bereiche des Rechnungswesens werden Schwachstellenanalysen aufgestellt und Zielpläne formuliert (z.B. hinsichtlich zukünftiger Investitionsvorhaben).