

Einführung in die Veranstaltung „Jahresabschluss nach HGB“

Stefan Thiele | Jahresabschluss | SS 2010 | Einführung | Folie 1

Einführung – Gliederung

- 1 Einführung zur Vorlesung „Jahresabschluss nach HGB“ – Teil 1**
 - 11 Jahresabschlüsselemente der Buchführung
 111. Die Bilanz
 112. Die Gewinn- und Verlustrechnung
 - 12 Konten
 121. Das T-Konto
 122. Bestandskonten
 123. Erfolgskonten
 - 13 Buchungen
 131. Buchungstechnik
 132. Grundtypen der Buchungen
 133. Beispiele
- 2 Einführung zur Vorlesung „Jahresabschluss nach HGB“ – Teil 2
- 3 Hinweis zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)
- 4 Steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften

Stefan Thiele | Jahresabschluss | SS 2010 | Einführung | Folie 2

Bilanz der Salzgitter AG (I)

Aktiva in Mio. €	Anhang	31.12.2008	31.12.2007
Langfristige Vermögenswerte			
Immaterielle Vermögenswerte			
Firmenwert	15	20,6	15,4
Sonstige immaterielle Vermögenswerte	16	184,0	119,5
		204,6	134,9
Sachanlagen	17	2.199,4	1.797,8
Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	18	31,6	26,5
Finanzielle Vermögenswerte	19	122,1	108,8
Assoziierte Unternehmen	20	341,7	84,1
Latente Ertragsteueransprüche	21	15,7	13,0
Sonstige Forderungen und Vermögenswerte	22	3,1	2,9
		2.918,2	2.168,0
Kurzfristige Vermögenswerte			
Vorräte	23	2.551,2	2.084,4
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	24	1.652,2	1.521,0
Sonstige Forderungen und Vermögenswerte	25	881,9	359,4
Ertragsteuererstattungsansprüche	26	75,1	114,2
Wertpapiere	27	30,7	20,4
Finanzmittel	27	592,1	2.138,8
		5.783,2	6.238,2
		8.701,4	8.406,2

Bilanz der Salzgitter AG (II)

Passiva in Mio. €	Anhang	31.12.2008	31.12.2007
Eigenkapital			
Gezeichnetes Kapital	28	161,6	161,6
Kapitalrücklagen	29	184,2	295,3
Gewinnrücklagen	30	4.261,6	3.777,7
Bilanzgewinn	31	84,2	189,7
		4.691,6	4.424,3
Eigene Anteile	30	- 372,8	- 227,8
		4.318,8	4.196,5
Anteil fremder Gesellschafter am Eigenkapital	32	27,3	49,4
		4.346,1	4.245,9
Langfristige Schulden			
Rückstellungen für Pensionen u. ähnliche Verpflichtungen	33	1.787,0	1.791,8
Latente Steuerschulden	21	103,1	94,0
Ertragsteuerschulden	26	207,4	214,2
Sonstige Rückstellungen	34	214,4	192,6
Finanzschulden	35	68,0	87,4
		2.379,9	2.380,0
Kurzfristige Schulden			
Sonstige Rückstellungen	34	473,5	325,6
Finanzschulden	36	110,5	98,5
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	37	865,4	760,7
Ertragsteuerschulden	26	36,4	19,7
Sonstige Verbindlichkeiten	38	489,6	575,8
		1.975,4	1.780,3
		8.701,4	8.406,2

Bilanz als T-Konto

Aktiva		Bilanz		Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital			
Grundstücke	80.000	Stammkapital		25.000	
Maschinen	70.000	Rücklagen		30.000	
Umlaufvermögen		Jahresüberschuss		15.000	
Rohstoffe	40.000	Rückstellungen		30.000	
Bank	50.000	Verbindlichkeiten			
		langfr. Verb.		90.000	
		kurzfr. Verb.		50.000	
Summe	240.000	Summe		240.000	

Gewinn- und Verlustrechnung der Salzgitter AG

I. Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung

in Mio. €	Anhang	GJ 2008	GJ 2007
Umsatzerlöse	1	12.499,2	10.192,3
Bestandsveränderungen/andere aktivierte Eigenleistungen	2	76,9	213,9
		12.576,1	10.406,2
Sonstige betriebliche Erträge	3	360,0	278,6
Materialaufwand	4	8.783,3	6.881,1
Personalaufwand	5	1.472,4	1.232,3
Abschreibungen auf immaterielle Vermögenswerte und Sachanlagen	6	278,5	225,1
Sonstige betriebliche Aufwendungen	7	1.385,4	1.039,9
Beteiligungsergebnis	8	14,2	2,1
Ergebnis aus assoziierten Unternehmen	9	8,0	9,5
Abschreibungen auf finanzielle Vermögenswerte	10	11,8	5,6
Finanzierungserträge	11	136,0	116,0
Finanzierungsaufwendungen	11	159,5	114,5
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		1.003,4	1.313,9
Steuern vom Einkommen und Ertrag	12	326,5	408,8
Konzernjahresüberschuss		676,9	905,1

GuV als T-Konto

Soll		GuV		Haben	
Materialaufwand	88.000	Umsatzerlöse	70.000		
Personalaufwand	25.000	Bestandsmehr.	50.500		
Abschreibungen	10.000	Zinserträge	4.000		
sonst. betr. Aufw.	16.000				
Zinsaufwand	10.500				
Jahresüberschuss	15.000				
Summe	74.500	Summe	0	74.500	

Das Konto

Ein Konto hat folgendes Aussehen, wobei die Summe der Soll-Seite immer der Summe der Haben-Seite entsprechen muss, da die Differenz aus beiden am Jahresende als **Saldo** auf der **betragsmäßig kleineren Seite** ergänzt wird:

Soll		Haben	
Summe		Summe	

Kontenarten

- **Bestandskonten**
Konten der einzelnen Bilanzpositionen

- **Erfolgskonten**
Konten der einzelnen GuV-Positionen

Bestandskonten und die Bilanz

Aktiva		Bilanz	Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital		
Grundstücke	80.000	Stammkapital	25.000	
Maschinen	70.000	Rücklagen	30.000	
Umlaufvermögen		Jahresüberschuss	15.000	
Rohstoffe	40.000	Rückstellungen	30.000	
Bank	50.000	Verbindlichkeiten		
		langfr. Verb.	90.000	
		kurzfr. Verb.	50.000	
Summe	240.000	Summe	240.000	

S	Grundstücke	H
+		-

S	Maschinen	H
+		-

S	Rohstoffe	H
+		-

S	Eigenkapital	H
-		+

S	Langfr. Verb.	H
-		+

S	Kurzfr. Verb.	H
-		+

Aktive und passive Bestandskonten (I)

- **Bestandskonten** enthalten alle Veränderungen der einzelnen Bilanzpositionen, wobei jede Position ihr eigenes Bestandskonto führt. Je nachdem auf welcher Seite der Bilanz (Aktiva oder Passiva) die Bilanzposition zu finden ist, handelt es sich beim zugehörigen Konto um
 - ein **aktives** Bestandskonto (Aktivkonto) oder
 - ein **passives** Bestandskonto (Passivkonto).
- Im Laufe des Geschäftsjahres werden alle Geschäftsvorfälle, die Bilanzpositionen betreffen, auf den Bestandskonten erfasst, und am Ende des Geschäftsjahres zur Erstellung der Bilanz abgeschlossen, das heißt, es wird der Kontensaldo gebildet.

Aktive und passive Bestandskonten (II)

- **Aktivkonten**
 - Sie existieren für alle Positionen der Aktiv-Seite einer Bilanz.
 - Der Anfangsbestand (AB) der Position steht auf der Soll-Seite (linke Seite) des Kontos.
 - Mehrungen des Bestands werden auf der Soll-Seite erfasst, während alle Minderungen auf der Haben-Seite (rechte Seite) stehen.
- **Passivkonten**
 - Sie existieren für alle Positionen der Passiv-Seite einer Bilanz.
 - Der Anfangsbestand (AB) der Position steht auf der Haben-Seite (rechte Seite) des Kontos.
 - Mehrungen des Bestands werden auf der Haben-Seite erfasst, während alle Minderungen auf der Soll-Seite (linken Seite) stehen.

Beispiel für ein Aktivkonto: Rohstoffe

S		Rohstoffe		H	
AB	30.000	1. Abgang	5.000		
1. Zugang	10.000	2. Abgang	17.000		
2. Zugang	15.000	3. Abgang	14.000		
3. Zugang	20.000	EB (Saldo)	39.000		
Summe	75.000	Summe	75.000		

- Die Zugänge auf der Soll-Seite des Kontos stellen Einkäufe von Rohstoffen dar, während es sich bei den Abgängen auf der Haben-Seite um die für die Produktion dem Lager entnommenen Rohstoffe handelt.
- Der Endbestand (EB) ergibt sich aus der Differenz zwischen dem AB zuzüglich sämtlichen Zugängen an Rohstoffen während des Geschäftsjahres abzüglich aller Rohstoffabgänge. Der als EB ermittelte Wert wird am Ende des Geschäftsjahres auf der Aktiv-Seite der Bilanz ausgewiesen.

Beispiel für ein Passivkonto: kurzfristige Verbindlichkeiten

S		kurzfr. Verb.		H	
1. Abgang	20.000	AB	50.000		
2. Abgang	10.000	1. Zugang	20.000		
3. Abgang	25.000	2. Zugang	25.000		
EB (Saldo)	75.000	3. Zugang	35.000		
Summe	130.000	Summe	130.000		

- Die Zugänge auf der Haben-Seite des Kontos stellen zusätzliche kurzfr. Verb. für das Unternehmen dar, die z.B. durch den Rohstoffeinkauf auf Ziel entstanden sein können. Bei den Abgängen auf der Soll-Seite handelt es sich um durch die Begleichung von offenen Rechnungen seitens des Unternehmens erlöschenden Verbindlichkeiten.
- Der Endbestand (EB) ergibt sich aus der Differenz zwischen dem AB zuzüglich sämtlichen Zugängen an kurzfr. Verb. während des Geschäftsjahres abzüglich aller kurzfr. Verbindlichkeitsabgänge. Der als EB ermittelte Wert wird am Ende des Geschäftsjahres auf der Passiv-Seite der Bilanz ausgewiesen.

Führung von Bestandskonten

Soll	Aktivkonto	Haben	Soll	Passivkonto	Haben
Anfangsbestand (AB)	- Abgänge	Endbestand (EB)/ Saldo	- Abgänge	+ Zugänge	Anfangsbestand (AB)
+ Zugänge			Endbestand (EB)/ Saldo		

Kontengleichung:

$$\text{Anfangsbestand} + \text{Zugänge} = \text{Abgänge} + \text{Endbestand}$$

$$\text{Endbestand} = \text{Anfangsbestand} + \text{Zugänge} - \text{Abgänge}$$

Erfolgskonten und GuV

Soll		GuV		Haben	
Materialaufwand	88.000	Umsatzerlöse	70.000		
Personalaufwand	25.000	Bestandsmehr.	55.500		
Abschreibungen	35.000	Zinserträge	64.000		
sonst. betr. Aufw.	16.000				
Zinsaufwand	10.500				
Jahresüberschuss	15.000				
Summe	189.500	Summe	189.500		

S	Materialaufw.	H
+		-

S	Umsatzerlöse	H
-		+

S	Personalaufw.	H
+		-

S	Zinserträge	H
-		+

S	Abschreibungen	H
+		-

S	...	H
-		+

S	...	H
+		-

Aufwands- und Ertragskonten (I)

- Erfolgskonten enthalten alle Erfassungen der einzelnen GuV-Positionen, wobei jede Position ihr eigenes Konto hat. Auf Erfolgskonten werden keine Anfangsbestände geführt oder Endbestände ermittelt. Vielmehr enthalten sie Sachverhalte, die zu einer Veränderung des Reinvermögens führen. Auch hier werden zwei Arten von Erfolgskonten unterschieden:
 - **Aufwandskonten** und
 - **Ertragskonten.**
- Im Laufe des Jahres werden alle Geschäftsvorfälle, die GuV-Positionen betreffen, auf den Erfolgskonten erfasst, und am Ende des Geschäftsjahres zur Erstellung der GuV durch die Bildung des Kontensaldos abgeschlossen.

Aufwands- und Ertragskonten (II)

- **Aufwandskonten**
 - Sie enthalten alle Aufwendungen einer Periode.
 - **Mehrungen** stehen hier auf der **Soll-Seite** (linken Seite) des Kontos und **Erstattungen** und Stornierungen sind auf der **Haben-Seite** (rechten Seite) zu erfassen.
 - z. B. Materialaufwand, Löhne und Gehälter, Abschreibungen
- **Ertragskonten**
 - Sie enthalten alle Erträge einer Periode.
 - **Mehrungen** stehen hier auf der **Haben-Seite** (rechten Seite) des Kontos während **Erstattungen** und Stornierungen auf der **Soll-Seite** (linken Seite) erfasst werden.
 - z. B. Umsatzerlöse, Mieterträge, Zinserträge

Führung von Erfolgskonten

Soll	Aufwandskonto	Haben
Aufwendungen	Erstattungen und Stornierungen	
	Saldo = Summe der effektiven Aufwendungen	

Soll	Ertragskonto	Haben
Erstattungen und Stornierungen		Erträge
Saldo = Summe der effektiven Erträge		

Kontengleichungen:

Aufwendungen – Erstattungen und Stornierungen = Summe der effektiven Aufw.

Erträge – Erstattungen und Stornierungen = Summe der effektiven Erträge

Buchführung

Die doppelte kaufmännische Buchführung ist

- ein **geschlossenes Kontensystem** bei dem
- **jeder Geschäftsvorfall zweimal** erfasst wird, einmal im Soll und einmal im Haben.
- Der **Periodenerfolg** lässt sich auf zweifache Weise ermitteln
 - in der **Bilanz** als **Saldo der Bestandskonten**,
 - in der **GuV** als **Differenz von Aufwendungen und Erträgen**.

„Doppelte“ Buchführung

Die doppelte Buchführung ist doppelt, weil

- bei jedem Buchungsvorfall (mindestens) **zwei Konten** betroffen sind:
 - **Konto** und
 - **Gegenkonto**; und
- **zwei Bücher** geführt werden:
 - **Grundbuch** und
 - **Hauptbuch**.

Der Buchungssatz

Jede Buchung wird durch einen **Buchungssatz** ausgedrückt, anhand dessen auf den entsprechenden Konten gebucht wird:

Konto an Gegenkonto

Das **Konto** wird folglich auf der **Soll-Seite** angesprochen, das **Gegenkonto** auf der **Haben-Seite**:

Soll an Haben

Beispiel 1

Ein Unternehmen kauft ein Kraftfahrzeug für 80.000 EUR. Die Rechnung wird sofort durch Banküberweisung (ohne Berücksichtigung der Vorsteuer) beglichen.

Der Buchungssatz lautet:

Fuhrpark	80.000 EUR	an	Bank	80.000 EUR
----------	------------	----	------	------------

Beispiel 2

Ein Unternehmen kauft ein Kraftfahrzeug für 80.000 EUR. Der Rechnungsbetrag wird nur zur Hälfte sofort durch Banküberweisung (ohne Berücksichtigung der Vorsteuer) beglichen. Für die restlichen 40.000 EUR besteht ein Zahlungsziel von sechs Monaten.

Der Buchungssatz lautet:

Fuhrpark	80.000 EUR	an	Bank	40.000 EUR
			Verbindlichkeit	40.000 EUR

Weitere Beispiele

- Bareinzahlung des Kassenbestands auf das Bankkonto
 - Verringerung des Kassenbestandes, Erhöhung des Bankguthabens
 - Buchungssatz:

Bank	an	Kasse
------	----	-------

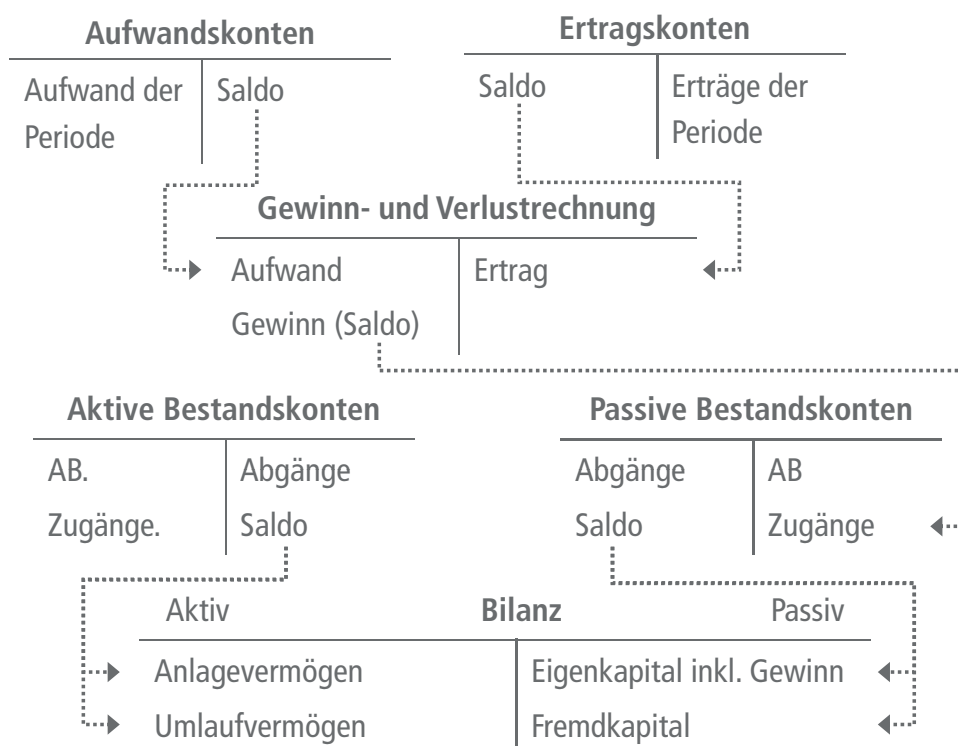
- Warenlieferung an einen Kunden gegen Barzahlung
 - Verringerung des Warenbestandes, Erhöhung des Bargeldbestandes
 - Buchungssatz:

Kasse	an	Fertige Erzeugnisse
-------	----	---------------------

- Begleichung einer Rechnung durch Banküberweisung
 - Verringerung der Verbindlichkeiten sowie des Bankguthabens
 - Buchungssatz:

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

Abschluss der Konten:



Grundbuch (Journal)

- Jeder Geschäftsvorfall wird in chronologischer Reihenfolge erfasst.
- Sämtliche Eintragungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB).
- Datum, Beleg, Betrag und Buchungssatz sind anzugeben.
- Alle Grundbucheintragungen sind ins Hauptbuch zu übertragen, weshalb das Grundbuch auch die Grundlage der gesamten Buchführung darstellt und häufig als Journal oder Memorial bezeichnet wird.
- Die Zahl der Grundbücher eines Unternehmens ist von organisatorischen und technischen Gegebenheiten abhängig.
- Grundbücher sind z. B. Kassenbücher, Wareneingangs- und -ausgangsbücher.

Hauptbuch

- Alle Hauptbucheintragungen werden auf der Grundlage des Grundbuchs vorgenommen.
- Alle Geschäftsvorfälle werden **sachlich gegliedert** auf Konten erfasst.
- Die Übertragung der Grundbucheintragungen erfolgt meist **gruppenweise** nach gleichartigen Buchungen zusammengefasst in gewissen Zeitabständen (längstens ein Monat).
- Aus dem Hauptbuch kann dann jederzeit ein Abschluss (z. B. der Jahresabschluss) erstellt werden.

Systematisierung anhand der Erfolgswirkung

Buchungen lassen sich nach der Wirkung auf den Gewinn oder Verlust unterscheiden:

- Wenn bei Buchungen nur Bestandskonten berührt werden, haben diese Buchungen keinen Einfluss auf den Gewinn oder Verlust des Unternehmens. Die GuV-Positionen bleiben unverändert. Man spricht hier von **erfolgsneutralen Buchungen** (nur Bestandskonten = erfolgsneutrale Buchungen).
- Bei Geschäftsvorfällen aufgrund derer auch Positionen der GuV angesprochen werden, hingegen wird auch der Gewinn oder Verlust des Unternehmens beeinflusst. Man spricht von **erfolgswirksamen Buchungen** (Bestands- und Erfolgskonten = erfolgswirksame Buchungen).

Systematisierung anhand der Bilanzveränderung

Neben der Unterscheidung erfolgswirksamen und erfolgsneutralen Buchungssätzen lassen sich Buchungen auch vier Grundtypen anhand ihrer **Wirkung auf das Bild der Bilanz** systematisieren:

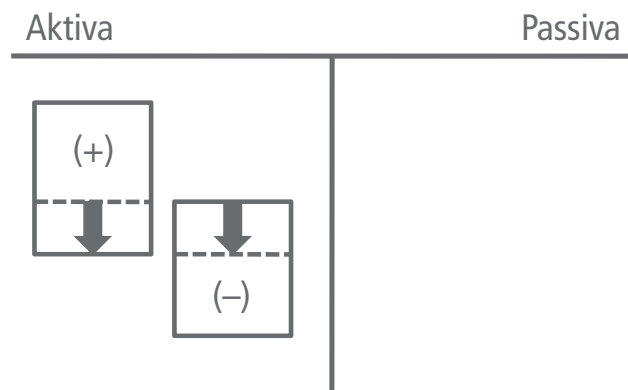
- Aktivtausch,
- Passivtausch,
- Bilanzverlängerung (Aktiv-Passiv-Mehrung) und
- Bilanzverkürzung (Aktiv-Passiv-Minderung).

Aktivtausch

- Es werden nur Positionen der Aktivseite der Bilanz berührt.
- Die Bilanzsumme bleibt unverändert.
- Beispiel: Bareinzahlung des Kassenbestands auf das Bankkonto

Buchungssatz:

Bank	an	Kasse
------	----	-------

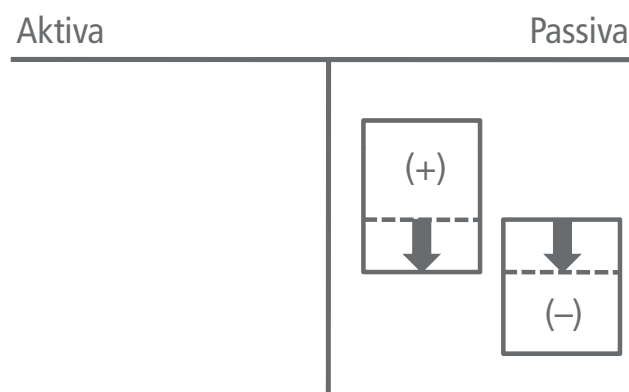


Passivtausch

- Es werden nur Positionen der Passivseite der Bilanz berührt.
- Die Bilanzsumme bleibt unverändert.
- Beispiel: Umwandlung einer kurzfr. in eine langfr. Verbindlichkeit

Buchungssatz:

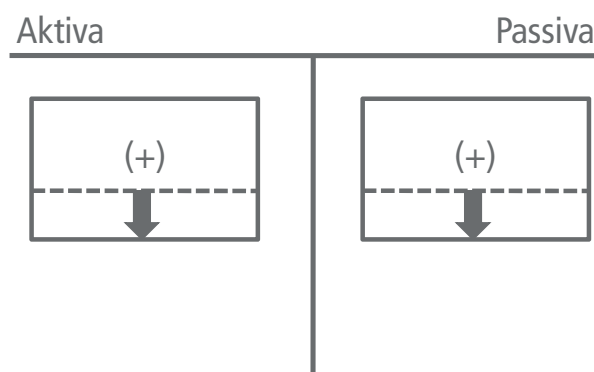
Kurzfr. Verbindlichkeiten	an	Langfr. Verbindlichkeiten
---------------------------	----	---------------------------



Bilanzverlängerung (Aktiv-/Passiv-Mehrung)

- Es werden sowohl Positionen der Aktiv- als auch der Passivseite der Bilanz berührt.
- Aktiv- und Passivseite der Bilanz nehmen um den gleichen Betrag zu.
- Die Bilanzsumme erhöht sich.
- Beispiel: Kauf von Rohstoffen auf Ziel.

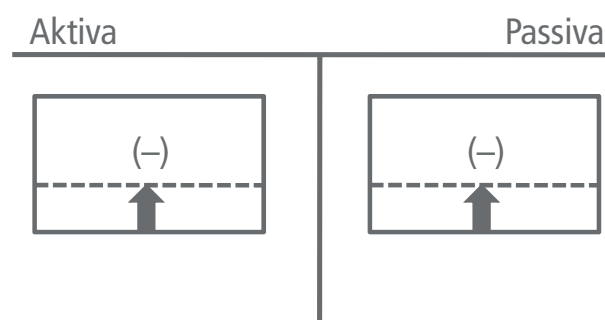
Buchungssatz: Rohstoffe an Kurzfr. Verbindlichkeiten



Bilanzverkürzung (Aktiv-/Passiv-Minderung)

- Es werden sowohl Positionen der Aktiv- als auch der Passivseite der Bilanz berührt.
- Aktiv- und Passivseite nehmen um den gleichen Betrag ab.
- Die Bilanzsumme verringert sich.
- Beispiel: Begleichung einer Lieferantenverbindlichkeit durch Banküberweisung

Buchungssatz: Kurzfr. Verbindlichkeiten an Bank



Beispiele

Beispiel für **erfolgswirksame** Geschäftsvorfälle, bei denen sowohl ein Bestands- als auch ein Erfolgskonto angesprochen wird:

- Die Bezahlung der Mitarbeiter durch Banküberweisung.

Buchungssatz:

Löhne und Gehälter	an	Bank
Erfolgskonto	an	Bestandskonto

- Der Verbrauch von auf dem Lager vorhandenen Rohstoffen für die Produktion.

Buchungssatz :

Materialaufwand	an	Rohstoffe
Erfolgskonto	an	Bestandskonto

- Der Verkauf von Waren an einen Kunden mit einem Zahlungsziel von 21 Tagen.

Buchungssatz :

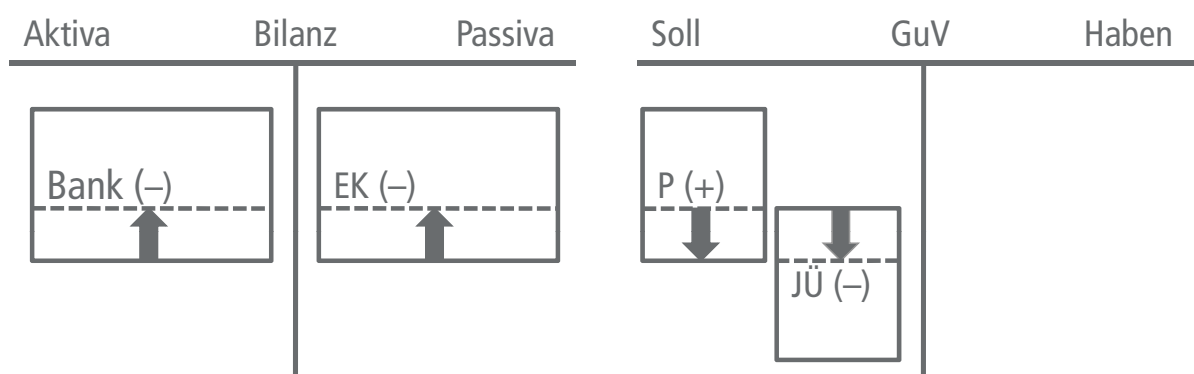
Forderungen	an	Umsatzerlöse
Bestandskonto	an	Erfolgskonto

Konsequenzen einer erfolgswirksamen Buchung

Die Bezahlung der Mitarbeiter durch Banküberweisung.

Buchungssatz:

Löhne und Gehälter	an	Bank
Erfolgskonto	an	Bestandskonto



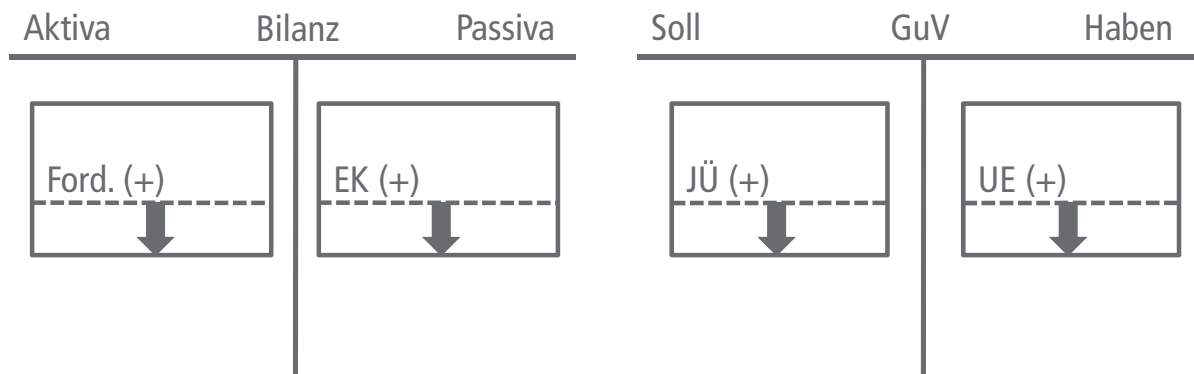
mit EK = Eigenkapital, P = Personalaufwand, JÜ = Jahresüberschuss

Konsequenzen einer erfolgswirksamen Buchung

Der Verkauf von Waren an einen Kunden mit einem Zahlungsziel von 21 Tagen.

Buchungssatz:

Forderungen	an	Umsatzerlöse
Bestandskonto	an	Erfolgskonto



mit Ford. = Forderungen, EK = Eigenkapital, JÜ = Jahresüberschuss, UE = Umsatzerlöse

Konsequenzen einzelner Buchungen in Bilanz und GuV

Kauf eines Autos (Zahlung in bar, ohne MwSt.)

Buchungssatz:



Konsequenzen einzelner Buchungen in Bilanz und GuV

Planmäßige Abschreibung des Autos am Jahresende

Buchungssatz:

Aktiva	Bilanz	Passiva	Soll	GuV	Haben

Konsequenzen einzelner Buchungen in Bilanz und GuV

Verkauf des Autos über Buchwert (Zahlung in bar, ohne MwSt.)

Buchungssatz:

Aktiva	Bilanz	Passiva	Soll	GuV	Haben

Konsequenzen einzelner Buchungen in Bilanz und GuV

Zahlung von Lohn

Buchungssatz:

Aktiva	Bilanz	Passiva	Soll	GuV	Haben

Konsequenzen einzelner Buchungen in Bilanz und GuV

Herstellung von Erzeugnissen und Verkauf der Erzeugnisse (Zahlung in bar, ohne USt.)

Buchungssatz:

Aktiva	Bilanz	Passiva	Soll	GuV	Haben

- 1 Einführung zur Vorlesung „Jahresabschluss nach HGB“ – Teil 1
- 2 **Einführung zur Vorlesung „Jahresabschluss nach HGB“ – Teil 2**
 - 21 Von der Buchführung zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)
 211. Funktion und Inhalt der Bilanz
 212. Funktion und Inhalt der GuV
 - 22 Die Elemente der Finanzberichterstattung im Überblick
 - 23 Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung im Überblick
 231. Überblick über den Aufbau des HGB
 232. Definition und Bedeutung der handelsrechtlichen Größenklassen
 233. Die handelsrechtlichen Aufstellungspflichten
 - 24 Rechtliche Anforderungen an die Gestaltung von Bilanz und GuV
 241. Die Gliederung der Bilanz
 242. Die Gliederung der GuV
- 3 Hinweis zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)
- 4 Steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften

- 21 Von der Buchführung zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
211. Funktion und Inhalt der Bilanz

Aufbau der Bilanz (I)

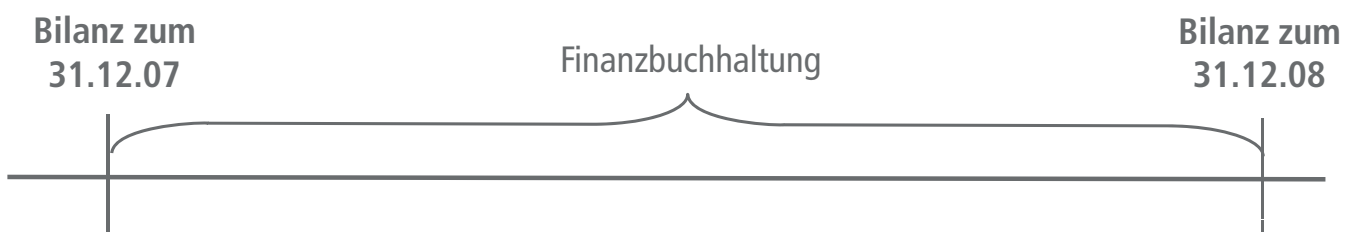
Aktiva	Bilanz	Passiva
Anlagevermögen		Eigenkapital
Umlaufvermögen		Schulden

Aufbau der Bilanz (II)

Die Bilanz ist die zusammengefasste kontenmäßige zeitpunktbezogene Gegenüberstellung aller Vermögensgegenstände auf der linken Seite (Aktiva) und des Eigenkapitals und der Schulden eines Unternehmens auf der rechten Seite (Passiva).

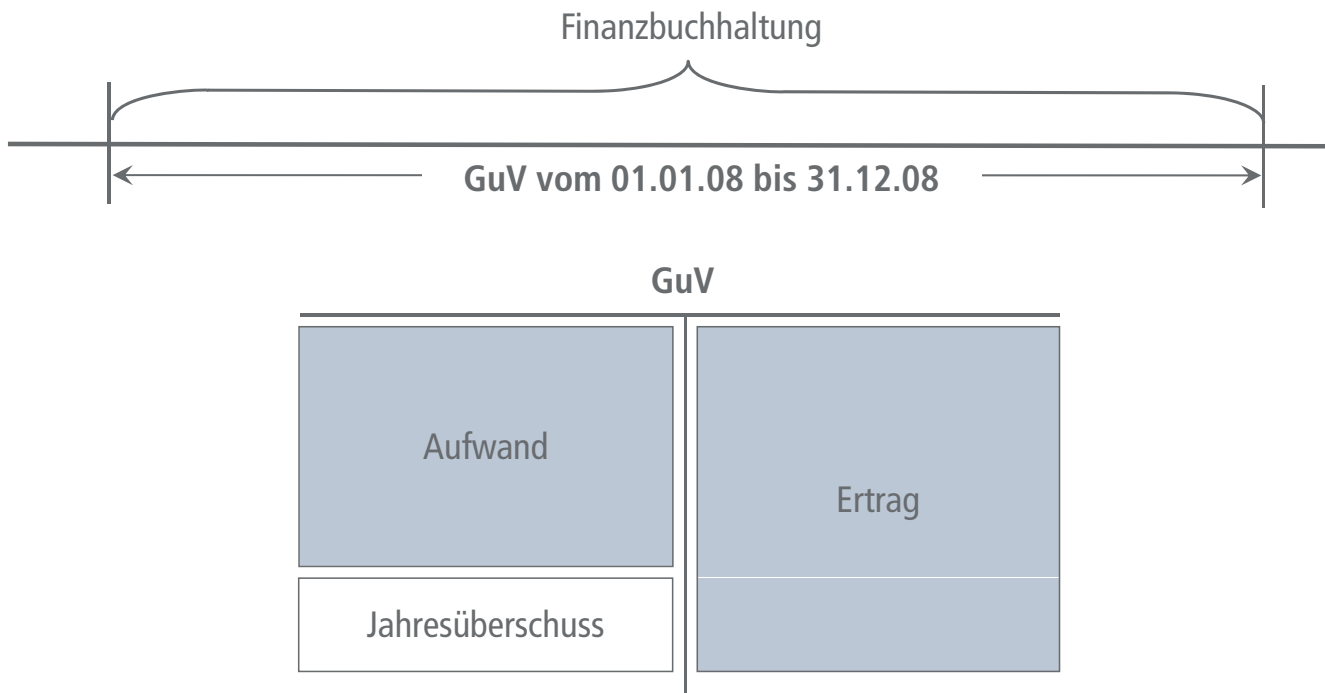
- Aktivseite
 - Ausweis aller Vermögensgegenstände
 - ⇒ Mittelverwendung
- Passivseite
 - Ausweis von Eigenkapital und Schulden
 - ⇒ Mittelherkunft

Zusammenhang zwischen Buchhaltung und Bilanz



Der Jahresabschluss und damit auch die Bilanz eines Unternehmens wird **jeweils zum Ende eines Geschäftsjahres** erstellt. In der Bilanz werden die Bestandskonten **zeitpunktbezogen** auf den Schluss des Geschäftsjahres zusammengefasst. Die Bilanz dient der **Vermögens- und Finanzanalyse** eines Unternehmens.

Zusammenhang zwischen Buchhaltung und GuV



- Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ermittelt den Periodenerfolg in Form des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags durch Gegenüberstellung der in der Periode angefallenen Erträge und Aufwendungen.
- Im Gegensatz zur zeitpunktbezogenen Bilanz handelt es sich bei der GuV um eine **Zeitraumrechnung**, die der Erfolgsanalyse des Unternehmens dient.
- Neben der Ermittlung des Gewinns bzw. Verlusts der Periode als absolute Größe wird mit der GuV auch das Zustandekommen des Erfolgs nach Art, Höhe und Quellen erklärt und somit die Ertragslage des Unternehmens dargestellt.

Elemente des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften

Bilanz

Die Bilanz stellt das Vermögen, das Eigenkapital und die Schulden des Unternehmens systematisch dar.

Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)

In der GuV werden die im Geschäftsjahr entstandenen und in Gruppen zusammengefassten Aufwendungen und Erträge unsaldiert gegenübergestellt und so der Jahresüberschuss/-fehlbetrag (das Jahresergebnis) ermittelt.

Anhang

Der Anhang erläutert die quantitativen Angaben der Bilanz und GuV und bildet mit ihnen eine Einheit. Zusätzlich werden im Anhang einzelne Bilanz- und GuV-Posten aufgegliedert.

Weitere Elemente der Finanzberichterstattung

Kapitalflussrechnung

In der Kapitalflussrechnung werden alle in einer Periode angefallenen und nach Bereichen gegliederten Ein- und Auszahlungen zusammengestellt.

Eigenkapitalspiegel

Der Eigenkapitalspiegel zeigt die Veränderungen des Eigenkapitalbestandes innerhalb einer Periode.

Segmentberichterstattung

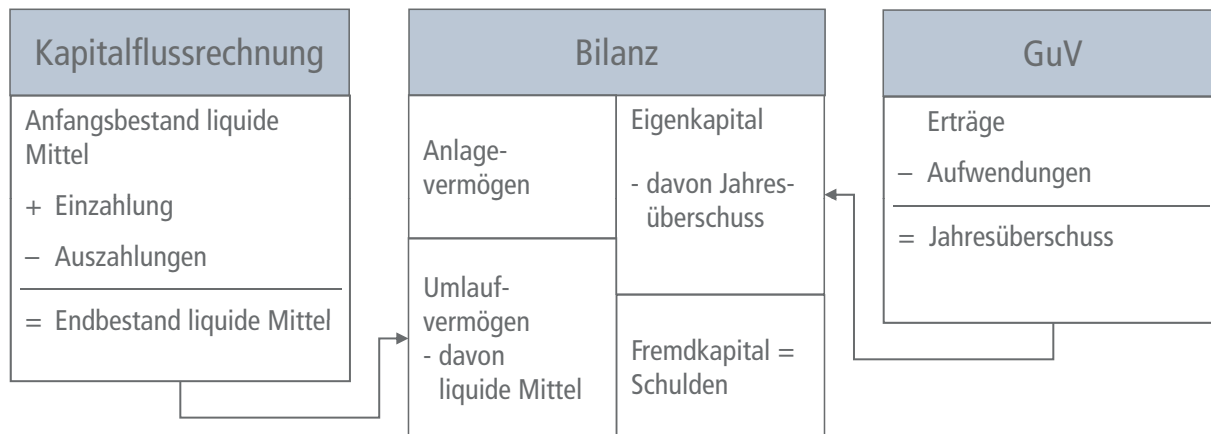
In der Segmentberichterstattung werden die Informationen des Jahresabschlusses nach einem bestimmten Kriterium (z. B. Geschäftsbereichen oder Regionen) aufgegliedert.

Lagebericht

Der Lagebericht verdichtet die im Jahresabschluss abgebildete Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zur Gesamtlage des Unternehmens. Der Lagebericht liefert Prognosen und Nachtragsinformationen.



Der Zusammenhang zwischen Bilanz, GuV und Kapitalflussrechnung



Der Aufbau des HGB (I)

Das Handelsgesetzbuch (HGB) ist in fünf Bücher gegliedert:

- Erstes Buch: Handelsstand (§§ 1-104)
- Zweites Buch: Handelsgesellschaften und stille Gesellschaft (§§ 105-237)
- Drittes Buch: Handelsbücher (§§ 238-342)
- Viertes Buch: Handelsgeschäfte (§§ 343-475)
- Fünftes Buch: Seehandel (§§ 476-905)

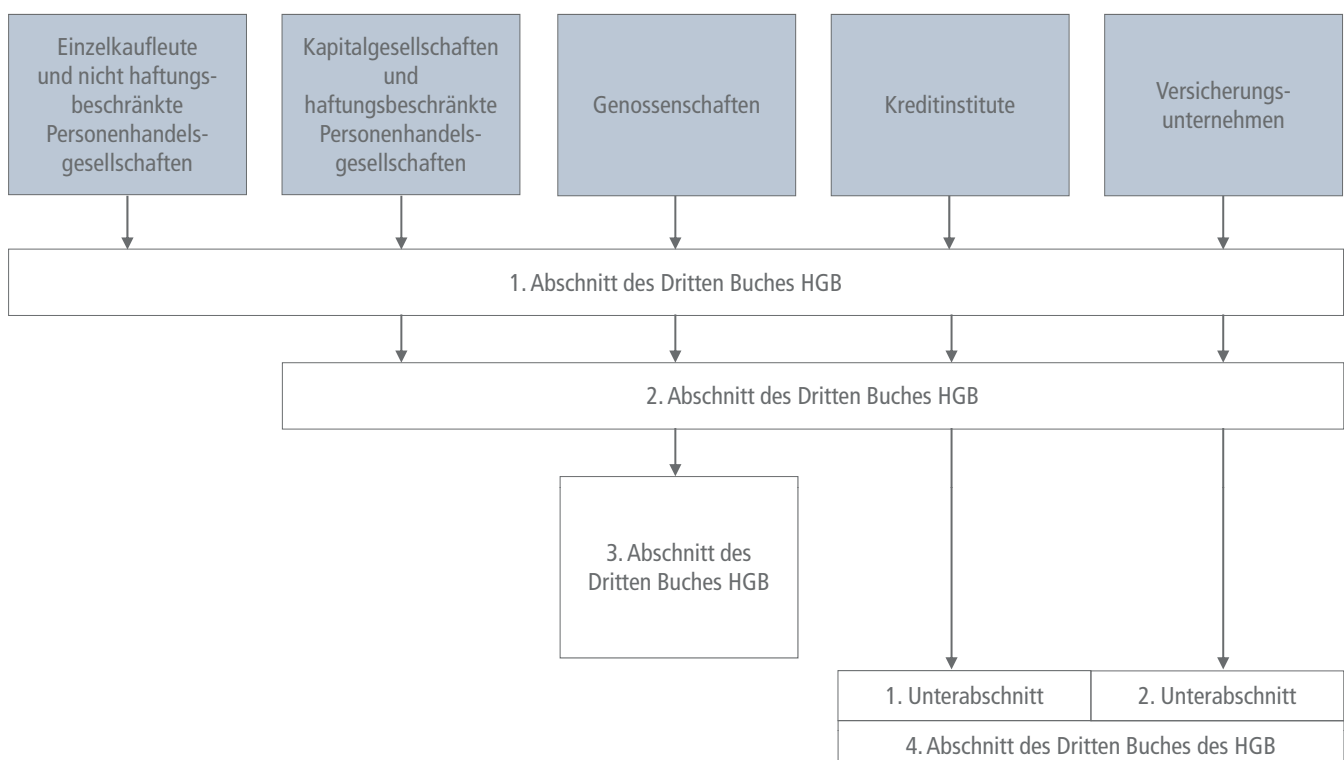
Der Aufbau des HGB (II)

Die zentralen Rechnungslegungsnormen des Handelsrechts sind im Dritten Buch des HGB zu finden.

Das Dritte Buch des HGB ist in sechs Abschnitte gegliedert:

- 1. Abschnitt: Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238-263)
- 2. Abschnitt: Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften (PHG) (§§ 264-335)
- 3. Abschnitt: Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften (§§ 336-339)
- 4. Abschnitt: Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (§§ 340-341)
- 5. Abschnitt: Privates Rechnungslegungsgremium, Rechnungslegungsbeirat (§§ 342, 342a)
- 6. Abschnitt: Prüfstelle für Rechnungslegung (§§ 342b-342e)

Der Aufbau des HGB (III)



Der Aufbau des HGB (IV)

Die Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238-263 HGB) enthalten die Grundlagen für alle Rechtsformen:

- Buchführung, Inventar (§§ 238-241a HGB)
- Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss
 - Allgemeine Vorschriften (§§ 242-245 HGB)
 - Ansatzvorschriften (§§ 246-251 HGB)
 - Bewertungsvorschriften (§§ 252-263 HGB)

Der Aufbau des HGB (V)

Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264-335a HGB) enthalten Angaben zu:

- Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft und Lagebericht (§§ 264-289a HGB)
- Konzernabschluss (§§ 290-315a HGB)
- Prüfung (§§ 316-324a HGB)
- Offenlegung (§§ 325-329 HGB)
- Verordnungsermächtigung (§ 330 HGB)
- Straf- und Bußgeldvorschriften (§§ 331-335b HGB)

Größenklassen des HGB (I)

Kapitalgesellschaften (KapGes) und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (GmbH & Co. KG) werden gemäß § 267 HGB in drei Größenklassen unterteilt:

KapGes bzw. GmbH & Co. KG	Bilanzsumme (BS) in TEUR	Umsatzerlöse (UE) in TEUR	Zahl der Arbeitnehmer (AN)
klein	$BS \leq 4.840$	$UE \leq 9.680$	$AN \leq 50$
mittel	$4.840 < BS \leq 19.250$	$9.680 < UE \leq 38.500$	$50 < AN \leq 250$
groß	$BS > 19.250$	$UE > 38.500$	$AN > 250$

Die Einordnung erfolgt durch die Erfüllung von mindestens zwei Kriterien einer Klasse an zwei auf einander folgenden Abschlussstichtagen.

Stets als große Kapitalgesellschaften gelten Kapitalgesellschaften, welche kapitalmarkt-orientiert im Sinne des § 264d HGB sind (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).

Größenklassen des HGB (II)

Je nach Größenordnung ergeben sich für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften unterschiedliche

- **Anforderungen an den Jahresabschluss**
 - Tiefe der Untergliederung von Bilanz und GuV (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB und § 276 HGB)
 - Umfang der Angabe- und Erläuterungspflichten im Anhang (§ 288 HGB)
 - Erstellungsfristen (§ 264 Abs. 1 HGB)
- **Prüfungspflichten (§ 316 HGB)**
- **Offenlegungspflichten (§ 325 Abs. 2 HGB)**
 - Veröffentlichungsfristen (§ 325 HGB)
 - Umfang der offenzulegenden Unterlagen (§§ 326, 327 HGB)

Überblick

- **Aufstellungspflicht:** Wer muss einen Jahresabschluss erstellen?
- **Prüfungspflicht:** Wer ist zur Prüfung seines Jahresabschlusses durch einen unabhängigen Dritten verpflichtet? (§ 316 Abs. 1 HGB)
- **Offenlegungspflicht:** Wer muss seinen Jahresabschluss in welchem Rahmen der Öffentlichkeit zugänglich machen? (§§ 325-327 HGB)

Aufstellungspflicht

Grundsatz: **Jeder Kaufmann** ist zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet (§ 242 Abs. 1-3 HGB).

Ausnahme: **Einzelkaufleute** mit einem **Umsatz von maximal 500 TEUR** und einem **Jahresüberschuss von maximal 50 TEUR** von der Aufstellungspflicht **befreit** (§ 242 Abs. 4 i. V. m. § 241a HGB).

Der Detaillierungsgrad der Berichtsinstrumente sowie der Umfang der Veröffentlichungspflichten hängen jedoch **von der jeweiligen Rechtsform und Größe** des Unternehmens ab. Des weiteren ist zu berücksichtigen, ob das Unternehmen **kapitalmarktorientiert** im Sinne des § 264d HGB agiert.

Anforderungen an den Umfang der jährlichen handelsrechtlichen Finanzberichterstattung (I)

- Einzelunternehmen und PHG ohne GmbH & Co KG (§ 242 HGB)
 - Bilanz
 - Gewinn- und Verlustrechnung } Jahresabschluss

- Kapitalgesellschaften und GmbH & Co KG (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. § 264a Abs. 1 HGB i.V.m. § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB)
 - Bilanz
 - Gewinn- und Verlustrechnung
 - Anhang
 - Lagebericht (nicht bei kleinen Gesellschaften) } Jahresabschluss

- ...

Anforderungen an den Umfang der jährlichen handelsrechtlichen Finanzberichterstattung (II)

- ...

- Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften (§ 264d HGB), die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB)
 - Bilanz
 - Gewinn- und Verlustrechnung
 - Anhang
 - Kapitalflussrechnung
 - Eigenkapitalpiegel } Jahresabschluss

- Segmentberichterstattung (freiwillig)
- Lagebericht (nicht bei kleinen Gesellschaften)

Rechtsformabhängige Bilanzgliederung

Die Gliederung der Bilanz dient der übersichtlichen Darstellung aller in der Bilanz enthaltenen Informationen.

- Für **Einzelkaufleute** und nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften nennt § 247 Abs. 1 HGB nur die grundsätzlich in Frage kommenden Positionen.
- Für **Kapitalgesellschaften** und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften ist das Gliederungsschema der Bilanz gemäß § 266 Abs. 2 und 3 HGB **gesetzlich vorgeschrieben**.

Bilanzgliederungsschema gemäß § 266 Abs. 2 und 3 HGB:

Aktiva (= Mittelverwendung)	Passiva (= Mittelherkunft)
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
I. Immaterielle VG	I. Gezeichnetes Kapital
II. Sachanlagen	II. Kapitalrücklage
III. Finanzanlagen	III. Gewinnrücklagen
B. Umlaufvermögen	IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
I. Vorräte	V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
II. Forderungen und sonst. VG	B. Rückstellungen
III. Wertpapiere	C. Verbindlichkeiten
IV. Kassenbestand und Bankguthaben	D. Rechnungsabgrenzungsposten
C. Rechnungsabgrenzungsposten	E. Passive latente Steuern
D. Aktive latente Steuern	
E. Aktiver Unterschiedsbetrag	
Bilanzsumme (Aktiva)	Bilanzsumme (Passiva)

Untergliederung mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften (I)

Aktiva

Passiva

Anlagevermögen

- Immaterielle Vermögensgegenstände
 - Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte u. ä.
 - Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte u. ä.
 - Geschäfts- oder Firmenwert
 - Geleistete Anzahlungen
- Sachanlagen
 - Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte
 - Technische Anlagen und Maschinen
 - Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
 - Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
- Finanzanlagen
 - Anteile an verbundenen Unternehmen
 - Ausleihungen an verbundene Unternehmen
 - Beteiligungen
 - Ausleihungen an Beteiligungsunternehmen
 - Wertpapiere des Anlagevermögens
 - Sonstige Ausleihungen

Eigenkapital

- Gezeichnetes Kapital
- Kapitalrücklage
- Gewinnrücklagen
 - Gesetzliche Rücklage
 - Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
 - Satzungsmäßige Rücklage
 - Andere Gewinnrücklagen
- Gewinn-/Verlustvortrag
- Jahresüberschuss/-fehlbetrag

Rückstellungen

- Pensionsrückstellungen
- Steuerrückstellungen
- Sonstige Rückstellungen

Untergliederung mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften (II)

Aktiva (Fortsetzung)

Passiva (Fortsetzung)

Umlaufvermögen

- Vorräte
 - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 - Unfertige Erzeugnisse und Leistungen
 - Fertige Erzeugnisse und Waren
 - Geleistete Anzahlungen
- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Forderungen gegen verbundene Unternehmen
 - Forderungen gegen Beteiligungsunternehmen
 - Sonstige Vermögensgegenstände
- Wertpapiere
 - Anteile an verbundenen Unternehmen
 - Sonstige Wertpapiere
- Kassenbestand, Bankguthaben

Rechnungsabgrenzungsposten

Aktive latente Steuern

Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Verbindlichkeiten

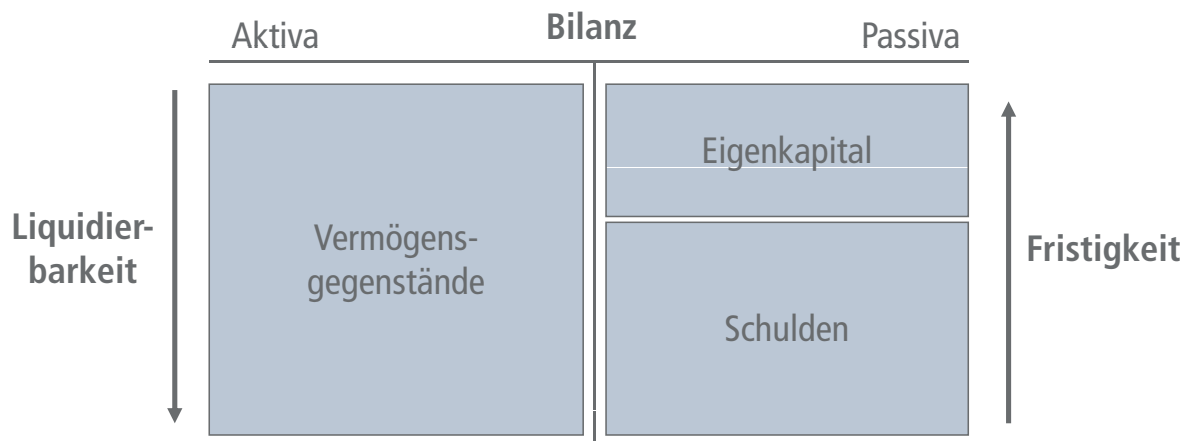
- Anleihen
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Wechselverbindlichkeiten
- Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungsunternehmen
- Sonstige Verbindlichkeiten
 - davon aus Steuern
 - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

Rechnungsabgrenzungsposten

Passive latente Steuern

Gliederungskriterien

Die Bilanzposten der **Aktivseite** sind nach ihrer **Liquidierbarkeit**, die Posten der **Passivseite** nach ihrer **Fristigkeit** zu ordnen.



Gliederungsvorschriften

- Für **Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften** liefert das HGB **keine detaillierten Vorschriften** für die Gliederung der GuV.
- Für **Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften** sind in **§ 275 HGB** Grundschemata für die Gliederung der GuV vorgeschrieben. Zwei unterschiedliche Verfahren sind hier zulässig:
 - **Gesamtkostenverfahren** (§ 275 Abs. 2 HGB)
 - **Umsatzkostenverfahren** (§ 275 Abs. 3 HGB)

Gesamtkostenverfahren vs. Umsatzkostenverfahren

- Beim **Gesamtkostenverfahren (GKV)** werden **sämtliche Erträge**, die in einer Periode erwirtschaftet wurden (auch auf Lager produzierte oder vom Lager verkaufte Halb- und Fertigerzeugnisse), den in dieser Periode angefallenen Aufwendungen gegenübergestellt (Produktionserfolgsrechnung).
- Beim **Umsatzkostenverfahren (UKV)** werden **nur die tatsächlichen Umsatzerlöse und sonstigen Erträge** sowie Aufwendungen, die für die erzielten Umsätze eingesetzt wurden, berücksichtigt (Absatzerfolgsrechnung).
- Entscheidet ein Unternehmen sich für eines der beiden Verfahren, so ist es nach § 265 Abs. 1 HGB grundsätzlich gezwungen, dieses Verfahren beizubehalten. Es besteht folglich nur ein Wahlrecht für den Erstabschluss.

Gesamtkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 HGB

1.	Umsatzerlöse	(Gesamtleistung)
2.	+/- Erhöhung/Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	
3.	+ andere Aktivierte Eigenleistungen	
4.	+ sonstige betriebliche Erträge	Betriebsergebnis
5.	- Materialaufwand	
6.	- Personalaufwand	
7.	- Abschreibungen	
8.	- sonstige betriebliche Aufwendungen	Finanzergebnis
9.	+ Erträge aus Beteiligungen	
10.	+ Erträge aus anderen Wertpapieren etc.	
11.	+ sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	
12.	- Abschreibungen auf Finanzanlagen	
13.	- Zinsen und ähnliche Aufwendungen	= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14.		
15.	+ außerordentliche Erträge	außerordentliches Ergebnis
16.	- außerordentliche Aufwendungen	
17.	+/- außerordentliches Ergebnis	Steueraufwand
18.	- Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	
19.	- sonstige Steuern	
20.	= Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	Jahresergebnis

Umsatzkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 3 HGB

1.	Umsatzerlöse	Betriebsergebnis
2.	– Herstellungskosten der zu Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	
3.	= Bruttoergebnis vom Umsatz	
4.	– Vertriebskosten	
5.	– allgemeine Verwaltungskosten	
6.	+ sonstige betriebliche Erträge	
7.	– sonstige betriebliche Aufwendungen	
8.	+ Erträge aus Beteiligungen	Finanzergebnis
9.	+ Erträge aus Wertpapieren etc.	
10.	+ sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	
11.	– Abschreibungen auf Finanzanlagen	
12.	– Zinsen und ähnliche Aufwendungen	
13.	= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	
14.	+ außerordentliche Erträge	außerordentliches Ergebnis
15.	– außerordentliche Aufwendungen	
16.	+/- außerordentliches Ergebnis	
17.	– Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	Steueraufwand
18.	– sonstige Steuern	
19.	= Jahresüberschuss/jahresfehlbetrag	Jahresergebnis