

## Hörmberg: Betriebliches Rechnungswesen II, #4

03.04.2006

- **Inhalt** der Vorlesungsreihe
  1. Grundbegriffe und Systematik des Rechnungswesens
  2. Grundlagen der externen Rechnungslegung
  3. Mengenerfassung und Inventar
  4. Grundsätze der Aktivierung und Passivierung
  5. Bewertung
  6. Gliederung und Ausweis
  7. Aufstellungsfristen, Prüfung und Offenlegung
  8. Möglichkeiten der Bilanzpolitik
- „Betriebliches Rechnungswesen II“ meint: **externes Rechnungswesen** (betrifft also Unternehmensexterne und ist weitgehend staatlich geregelt)
  - ⇒ international besteht kaum staatliche Regelung – es sei denn, es ginge um Dinge, für die der Staat der einzige Interessent wäre, z.B. Kriegsgerät

---

### 1. Grundbegriffe und Systematik des Rechnungswesens

- **Ermittlungsmodelle** unterscheiden sich nach
  - „**IST**“ und
    - ⇒ vorhandene Werte, – evtl. wird die Vergangenheit extrapoliert
  - „**Planung**“
    - ⇒ Zukunftsbetrachtung; *reine* Planung macht keinen Sinn – in der Praxis ist es eine kombinierte IST-/Planungs-Rechnung

Beim Plan-/IST-Vergleich gilt es zu beachten, welcher Beteiligter für welche Daten die Verantwortung übernehmen kann.

- ⇒ z.B. eine Fräserei: die Fräserei im Unternehmen leistet 10.000 h, für die Gemeinkosten werden 1 Mio. € als Ziel vereinbart; werden nun 1,1 Mio. € wegen Lohnsteigerungen im Unternehmen erreicht, ist die Fräserei nicht dafür verantwortlich; solche „schädlichen“ Einflüsse müssen herausgerechnet werden und die Vorgaben müssen für den Fräsereileiter auch verantwortbar sein

- Man unterscheidet eine
  - **pagatorische** Betrachtung (nur Zahlungen betreffend)
    - ⇒ auch vergangene und zukünftige
  - **kalkulatorische** Betrachtung („erfundene Zahlungen“)
    - ⇒ es sind auch pagatorische Zahlungen enthalten

z.B. Herstellung von Projektoren: Kostenrechnung bei einer GmbH vs. Kostenrechnung Einzelkaufmann; GmbH hat GF, Einzelkaufmann nicht (er lebt vom Gewinn). Das GF-Gehalt ist pagatorisch, beim Einzelkaufmann gibt es entsprechend den kalkulatorischen Unternehmerlohn

- wichtig für Vollkostenrechnung
- ⇒ z.B. **kalkulatorische Zinsen** (z.B. bei Immobilieneigentum statt Miete), **kalkulatorische Wagnisse** (z.B. Brandkosten, die man „verdurschnittlicht“)
- ⇒ die Handels- und die Steuerbilanz sind rein pagatorisch

- **Finanzrechnung**

<b>Einfache</b> Berechnung	Anfangsbestand
	- Ausgaben
	+ Einnahmen
<hr/>	
	= <b>Liquiditätssaldo</b>

<b>Verbesserte</b> Berechnung	Erfolgseinnahmen
	+ Finanzeinnahmen
	- Erfolgsausgaben
	- Finanzausgaben
<hr/>	
	= <b>Liquiditätssaldo</b>

- **Erfolgsrechnung**

- ⇒ z.B. GuV
- ⇒ Erfassung/ Gegenbuchung von periodisierten Erfolgsausgaben und -einnahmen

- **Bilanzrechnung**

- ⇒ Die „Bilanz“ ist ein „Speicherelement“<sup>1</sup>, z.B.:

<u>Schlußbilanz 31.12.03</u>			
Aktiva		Passiva	
[1] Maschine	300	[0] Eigenkapital-AB	600
[2] Forderung	150	[3] Kredit	120
[4] LM (Saldo aus Finanzrechnung)	<u>320</u>	[5] Gewinn (Saldo aus Erfolgsrechnung)	<u>50</u>
	770		770

*LM = Liquide Mittel AB = Anfangsbestand*

EIN:	→	Liquide Mittel	600,--
600 + 120 = 720	→	Eigenkapital	600,--
	→	Maschinenkauf	400,-- (AfA 4 J.)
AUS:	→	Lizenzverkauf auf Ziel	150,--
400	→	Kreditaufnahme	120,--

<sup>1</sup> Die **Bilanz** ist insofern ein Verbindungs- und Speicherelement zwischen der Finanz- und der Erfolgsrechnung, als sie Posten (Geschäftsvorfälle) speichert, sofern diese noch erfolgswirksam oder zahlungswirksam werden.

- **Gewinn und Verlustrechnung (GuV)**
  - ⇒ „Gewinn“ = Eigenkapitalmehrung
  - ⇒ GuV und Finanzrechnung sind mit der Bilanz verbunden und zeigen „Schwebeposten“ (→ Passiva) auf
    - z.B. AfA's, geplant, oder Kredite-Rückzahlungen

- **Kurzfristige Erfolgsrechnung (KER)**

- ⇒ Abb.: die Fälle a), b) und c) sind weit weniger verbreitet als die anderen Felder

- die Themen der Vorlesung sind wesentlich die **Bilanz** und **GuV**

- „**Abschlußpolitik**“ ist ausschließlich im Bereich von „Unschärfen“ (Wahlmöglichkeiten) möglich

- es gibt große, mittlere und kleine **Kapitalgesellschaften**

		Finanzrechnung	(Perioden-) Erfolgsrechnung	Bilanzrechnung
Ist-Rechnung	Pagatorisch	Einfachster Fall: Konto „Liquide Mittel“ der Buchhaltung	Gewinn- und Verlustrechnung nach Handels- und Steuerrecht	Handels- und Steuerbilanz
	Kalkulatorisch	-	Ist-Kosten- und Leistungsrechnung [insb. KER]	a)
Planungs-Rechnung	Pagatorisch	Finanzplan	b)	c)
	Kalkulatorisch	-	Plankostenrechnung [insb. KER]	-

15

- ⇒ **Gewinnmaximierung** ist ein **anerkanntes Ziel** und stellt ein **Meßinstrument** für das Ergebnis und den Weg dar
- ⇒ **1. Insolvenzgrund: Überschuldung** muß aus gesetzlichen Gründen **früh erkannt** werden (Achtung: **faktische** Überschuldung zählt, nicht die bilanzielle!)
- ⇒ **2. Insolvenzgrund: Zahlungsunfähigkeit**, dafür eine prospektive Finanzrechnung notwendig
  - falls es sich nicht um eine Kapitalgesellschaft handelt, sondern die Firma eines Einzelkaufmanns (oder Personengesellschaft), stellt die **Zahlungsunfähigkeit** wegen der persönlichen Haftung **keinen Insolvenzgrund** dar

## 2. Grundlagen der externen Rechnungslegung

- **HGB 1. – 5. Buch, §§ 1 – 905 HGB** enthalten relevante Bestimmungen (aber auch: AktG, GmbHG u.a.)

- ⇒ **1. Buch:** Handelsstand – „Was ist ein Kaufmann?“ etc.
- ⇒ **2. Buch:** Rechtsformen – **oHG** (Gesellschafter sind Vollhaftende) und **KG** (mind. ein Vollhaftender und Kommanditisten, die nur mit ihrer Einlage haften)
- ⇒ **3. Buch<sup>2</sup>:** Seit 1978 Regeln zur Bilanzierung
  - 1. Abschn.: **ALLE** Kaufleute betreffend (für nicht-Kapitalgesellschaften reichen diese Vorschriften)
    - Kapitalgesellschaften brauchen noch den 2. Abschnitt mit ergänzenden, konkretisierenden und verschärfenden Bestimmungen
  - 5. Abschnitt: wichtig für Konzerne
    - privat („privat“ meint von Unternehmen aufgestellte Regeln) entwickelt und finanziert von Unternehmen, der Staat gab nur sein Plazet
  - 6. Abschnitt: seit 2005 „Bilanzpolizei“
- ⇒ **4. Buch:** Handelsgeschäfte – „Rechte und Pflichten beim Handelskauf<sup>3</sup>“ etc.
- ⇒ **5. Buch:** Seehandel (wird oftmals nicht – zumindest in den nicht im Norden Deutschlands vertriebenen Exemplaren – mit ausgedruckt)

<p><b>GmbH &amp; Co. KG</b> gibt's nur in Luxemburg und Deutschland</p>
---

<sup>2</sup> Das **HGB** trat – wie das GmbHG – am 1.1.1900 in Kraft. Die Aktien-Vorschriften standen bis in die 1930er Jahre im HGB im 3. Buch – aber mit wachsender Zahl von Vorschriften wurden diese Normen ausgelagert.

<sup>3</sup> **Handelskauf** = Geschäft zwischen Kaufleuten

- *C&A* und *Vorwerk* sind KG's
  - ⇒ nur **Regeln für Vollhaftung** (HGB) relevant
  - ⇒ aber: nach dem **Publizitätsgesetz** müssen auch sehr große Firmen (die fast Kapitalgesellschaften gleichen) **Rechnung legen** – und sind **prüfungs- und offenlegungspflichtig**
  - ⇒ *Lidl* und *Aldi* sind **nicht rechnungslegungspflichtig** – Ersterer ist eine Stiftung und Letzterer zu stark aufgegliedert
- „Unternehmen, denen es schlecht geht, geht es in der Regel noch schlechter, wenn niemand etwas über sie weiß.“
  - ⇒ ein Grund, warum einige Unternehmen von jahrzehntelanger „Geheimhaltungspolitik“ abgehen

#### Klausur

Wahrscheinlich wird es auch „Ankreuzaufgaben“ geben; Taschenrechner darf mitgebracht werden, Gesetzestexte nicht.

21

- Die Vorschriften für **Große Kapitalgesellschaften** (z.B. eine AG) finden seit ca. 5 Jahren auch Anwendung auf GmbH & Co. KG, und nicht mehr die Vorschriften für nicht-Kapitalges.
  - ⇒ z.B. auch: 5 GmbH's, die zusammen 1 oHG bilden
  - ⇒ alle nicht-Kapitalges. **ohne persönlich Haftenden** sind doch wieder **offenlegungspflichtig**

#### Konzernabschluss

Wenn die **Muttergesellschaft** 100%-ige **Tochterunternehmen** hat (bzw. zumindest als Mehrheitseigentümer daran beteiligt ist), muß jedes Einzelunternehmen einen **Einzelabschluss** abliefern. Da die Mutter aber wegen Volleigentums auch Weisungen geben (starken Einfluß auf die Tochterunternehmen nehmen) kann, muß sie **zusätzlich** eine **konsolidierte Bilanz** erstellen.

- ⇒ Bilanzgewinne sind zu neutralisieren, da sie für KB irrelevant
- ⇒ Steuerlich ist KB relevant, – jedes Unternehmen wird einzeln besteuert

22

- nach **§ 5 EStG** müssen Daten von der **Handelsbilanz zur Steuerbilanz** übernommen werden (→ **Maßgeblichkeit**<sup>4</sup>), es sei denn, es gibt besondere Vorschriften für die Steuerbilanz; vice versa müssen sich steuerrechtliche Wahlmöglichkeiten der Steuerbilanz dann auch in der Handelsbilanz niederschlagen (→ **Umgekehrte Maßgeblichkeit**).
- **Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung (GoB)**
  - ⇒ beziehen sich auch auf Bilanzierung etc. – dann wird GoB als „Grundsätze ordentlicher Bilanzierung“ interpretiert
  - ⇒ GoB wird zwar im 3. Buch des HGB benutzt (u.a. **§ 243 HGB**<sup>5</sup>), aber es ist ein **unbestimmter Rechtsbegriff** – obschon Teile davon kodifiziert sind, wird nicht alles im Detail geregelt (vgl. **§§ 238 I 2**<sup>6</sup>, **239 III HGB**<sup>7</sup>)
  - ⇒ Allgemein geht man von folgenden **Grundsätzen** für die Erstellung aus:
    - systematischer Aufbau**
    - vollständig**
    - Liste einzelner Geschäftsvorfälle **zeitnah geführt**
    - keine Buchung ohne Beleg**, kein Beleg bleibt ungebucht
    - Nutzung eines **IÜS** (internes Überwachungssystem)

<sup>4</sup> die **Maßgeblichkeit** wird in der Praxis kaum mehr angewandt

<sup>5</sup> **§ 243 HGB** [Aufstellungsgrundsatz]

(1) Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

(2) Er muß klar und übersichtlich sein.

(3) Der Jahresabschluss ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

<sup>6</sup> **§ 238 I 2 HGB** [Buchführungspflicht]

... Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. ...

<sup>7</sup> **§ 239 III HGB** [Führung der Handelsbücher]

... (3) Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind. ...

- ⇒ geht es bei der GoB um die **Bilanzierung**, gelten folgende **Grundsätze**:
- i) **Willkürfreiheit** (z.B. muß die Höhe einer Rückstellung plausibel begründbar sein)
  - ii) **Klarheit**
  - iii) **Vollständigkeit**
- } Trotzdem: Wirtschaftlich- und Wesentlichkeit<sup>8</sup> einhalten! Nutzen und Kosten der Rechnungslegung in sinnvollem Verhältnis!
- iv) **Realisationsprinzip**
    - **Erfolg** ist dann da ... | ... wenn der Kaufmann **alles Notwendige getan** hat.
    - Gewinne** sind realisiert ... |
    - davor ist mit **Anschaffungswert** zu bilanzieren
  - v) **Aufwendungen** müssen **Erträgen zugeordnet** werden, die durch die Aufwendungen entstehen
    - z.B. 1. Jahr: 100,-- Produktion = +/- 0,--
    - 2. Jahr: 150,-- Verkauf = +50,--
    - anders z.B. im Falle einer Feuerversicherung für 12.000,--:
      - pro rata temporis<sup>9</sup> 1. Jahr = 6.000,--
      - 2. Jahr = 6.000,--
  - vi) **Imparitätsprinzip** (verlustfreie Bewertung)
    - **Verluste** werden **antizipiert**
    - z.B. Produktion eines Projektors für 100,-- – da er im nächsten Jahr veraltet sein wird, kann man nur noch mit einem Erlös von 40,-- für den Restschrott rechnen; der deshalb erwartete Verlust von 60,-- ist bereits in **diesem Jahr** zu bilanzieren
  - vii) **Stetigkeit/ Vergleichbarkeit**
    - man darf nicht einmal degressiv, ein anderes Mal linear abschreiben (ein berechenbarer, üblicher Wechsel von degressiv zu linear bei den Anlagegütern ist erlaubt)
    - GuV/ Bilanz muß interpretierbar bleiben
  - viii) **Verlustprinzip**
    - dieser Grundsatz ist eigentlich schon durch das **Realisationsprinzip** und **Imparitätsprinzip** gefordert
    - z.B. muß die **Höhe** einer **Rückstellung vorsichtig** und **berechenbar** erfolgen; im Falle einer Rückstellung wg. eines Prozesses, bei dem 1 Mio., 1,2 Mio. oder auch 1,3 Mio. € verlieren kann, wird man wahrscheinlich 1,2 Mio. € ansetzen

<sup>8</sup> **wesentlich** ist etwas, wenn der Leser (Investor) davon beeinflusst wird

<sup>9</sup> **pro rata temporis** = „entsprechend dem Zeitablauf“ – z.B. ist im Versicherungswesen die taggenaue Abrechnung der Prämie gemeint.