

Wiederholung/Einführung



Prof. Dr. Stefan Thiele

Bergische Universität Wuppertal
Fakultät für Wirtschaftswissenschaft
Schumpeter School of Business and Economics
Gaußstraße 20
42119 Wuppertal

Allgemeine Informationen zur Klausur

- Die Klausur findet in der ersten Klausurphase statt (Phase 1: 31.07. – 25.08.2017).
- Die Klausur dauert 90 Minuten und es können maximal 90 Punkte erreicht werden.
- Die Klausur gliedert sich in die drei Teilbereiche Rechnungslegung nach HGB, Rechnungslegung nach IFRS und Konzernrechnungslegung. Vom Umfang sind diese Teile in etwa gleich gewichtet.
- Die Lösung der Klausur wird in die Aufgabenblätter geschrieben. Es wird kein zusätzliches Papier ausgegeben.
- Als Hilfsmittel für die Klausur sind ein nichtprogrammierbarer Taschenrechner, deutsche Wirtschaftsgesetze (vor allem HGB, AktG, GmbHG) sowie die IFRS-Texte zugelassen. Als Eintragungen sind ausschließlich Markierungen und unkommentierte Paragrafenverweise zulässig (z. B. § 1).
- Auf der Homepage des Lehrstuhls finden Sie Übungsklausuren.

- 1 Die Dokumentationsgrundsätze**
- 2 Die Inventur**
- 3 Das Inventar**
- 4 Die Grundstruktur von Bilanz und GuV**
- 5 Die planmäßigen Abschreibungen**

1 Die Dokumentationsgrundsätze

11 Einordnung der Dokumentationsgrundsätze in das System der GoB

12 Differenzierung der Dokumentationsgrundsätze

2 Die Inventur

3 Das Inventar

4 Die Grundstruktur von Bilanz und GuV

5 Die planmäßigen Abschreibungen

Grundlagen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (I)

- **§ 243 Abs. 1 HGB** besagt, dass der Jahresabschluss den **Grundlagen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)** entsprechen muss.

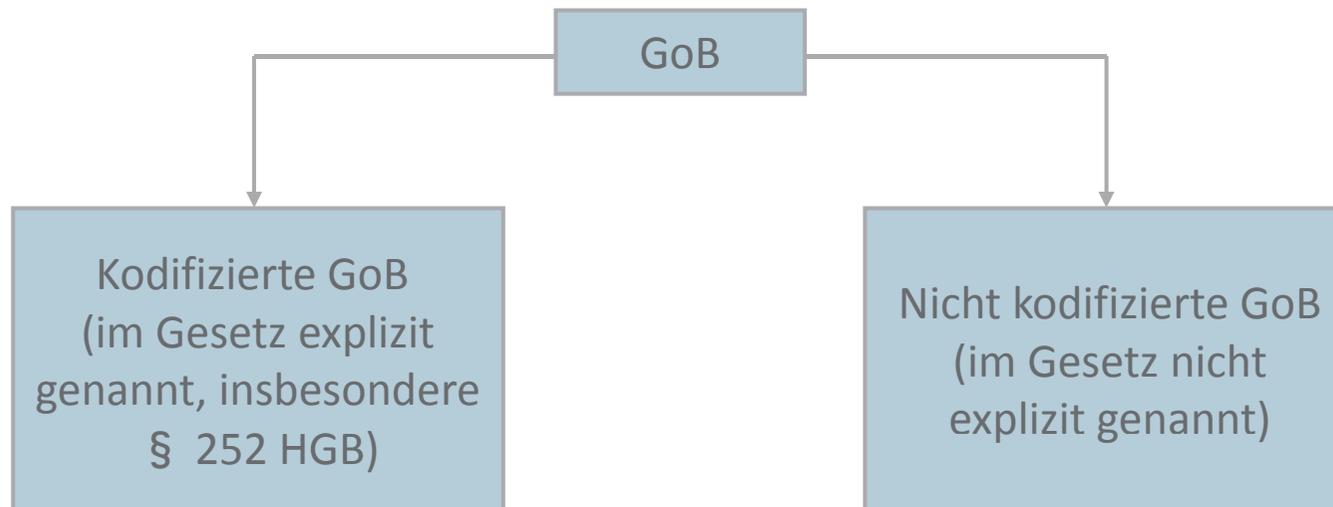
- Hiermit verweist der Gesetzgeber auf außergesetzliche Normen und Erkenntnisquellen, die **alle Kaufleute unabhängig von der Rechtsform** im Rahmen ihrer Rechnungslegung zu beachten haben.

- Die Beachtung der GoB ist Bestandteil der **Generalnorm** für
 - die Buchführung (§ 238 Abs. 1 HGB) und
 - den Jahresabschluss (§§ 243 Abs. 1 und 264 Abs. 2 Satz 1 HGB).

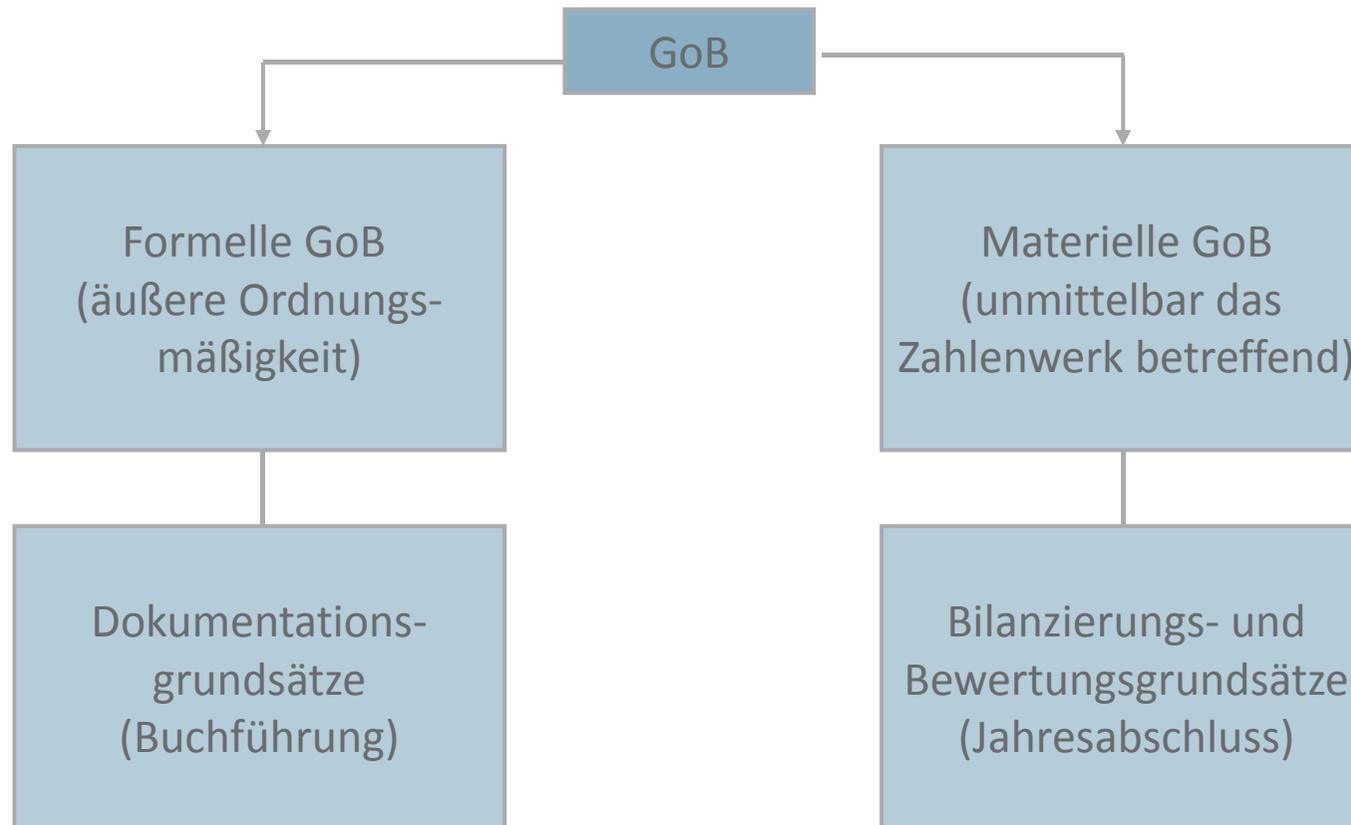
Grundlagen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (II)

- Bei den GoB handelt es sich um einen **unbestimmten Rechtsbegriff**.
- Charakteristisch für die GoB ist, dass sie **nicht abschließend festgeschrieben** sind, sondern sich **permanent fortentwickeln** und die Rechnungslegung sich damit geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen kontinuierlich anpasst.
- Die GoB treten immer dann ein, wenn eine Rechtsvorschrift einen Sachverhalt nicht vollständig erfasst oder regelt. Sie sollen helfen, die gesetzlichen Einzelvorschriften zu **konkretisieren** und zu **ergänzen**.

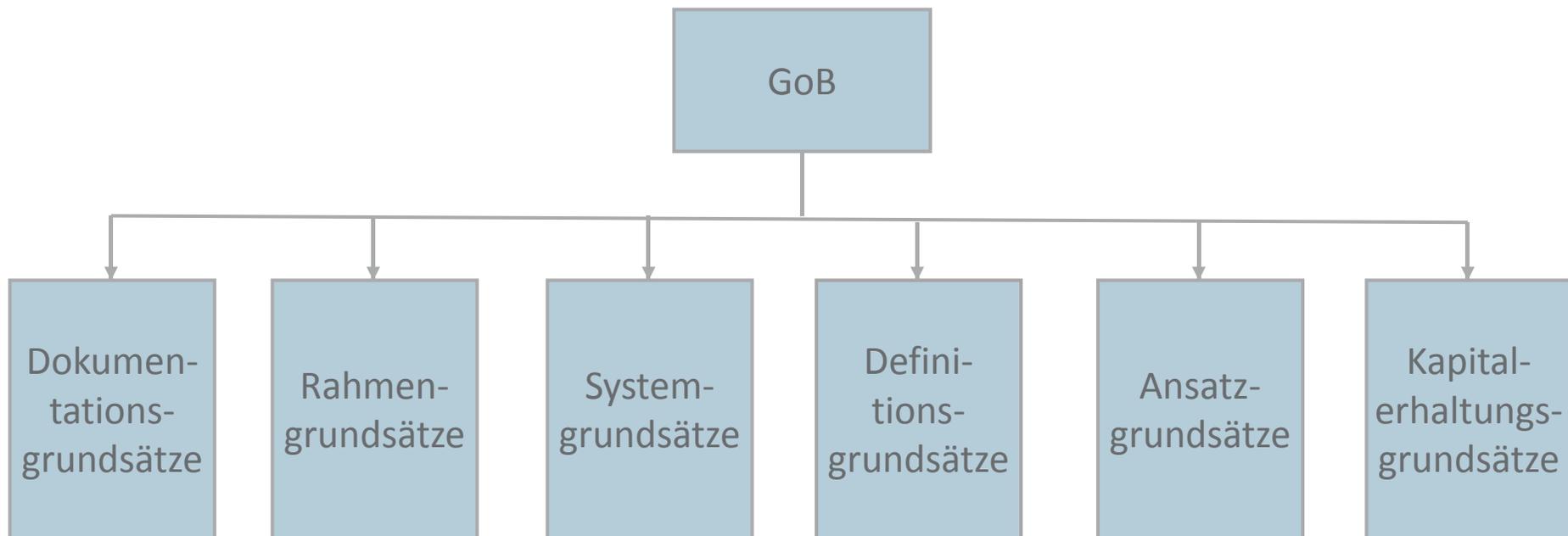
Gliederung der GoB (I)



Gliederung der GoB (II)



Gliederung der GoB (III)



Überblick: Dokumentationsgrundsätze

- Regeln die Aufzeichnung, Ordnung und Sicherung der Geschäftsvorfälle:
 - Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung
 - Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten
 - Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung
 - Beleggrundsatz
 - Grundsatz der Einhaltung der Aufbewahrungs- und Aufstellungsfristen
 - Grundsatz der Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein der Art und Größe des Unternehmens angemessenes Internes Überwachungs-System (IÜS)
 - Grundsatz der Dokumentation und Sicherung des IÜS

Dokumentationsgrundsätze im Einzelnen (I)

- **Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung**
 - Verwendung eines systematischen Kontenplans, der aus einem Kontenrahmen abgeleitet wird.

- **Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten**
 - Schutz der Konten vor Manipulation und Verlust.

- **Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung**
 - Geschäftsvorfälle sind chronologisch zu buchen (§ 239 Abs. 2 HGB).
 - Leserliche und verständliche Aufzeichnung.
 - Bei Berichtigungen sind Storno- und Korrekturbuchungen vorzunehmen.

Dokumentationsgrundsätze im Einzelnen (II)

■ **Beleggrundsatz**

- Zu jeder Buchung muss der zugrunde liegende Beleg vorhanden sein, keine Buchung ohne Beleg.
- Anwendung einer eindeutigen Verweisteknik zum Zwecke der Nachprüfbarkeit.

■ **Grundsatz der Einhaltung der Aufbewahrungs- und Aufstellungsfristen**

- Fristen sind gemäß §§ 243 Abs. 3, 257 Abs. 4, 5 und 264 Abs. 1 HGB einzuhalten.

Dokumentationsgrundsätze im Einzelnen (III)

- **Grundsatz der Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein der Art und Größe des Unternehmens angemessenes Internes Überwachungs-System (IÜS)**
 - IÜS: Gesamtheit aller in betriebliche Prozesse eingebaute Überwachungsmethoden und -verfahren.
 - Abstimmung des IÜS auf die Verarbeitungstechnik, „Produkt“-Art, „Produkt“-Wert und Mitarbeiterzahl.

- **Grundsatz der Dokumentation und Sicherung des IÜS**
 - Schriftliche Dokumentation der Aufbau- und Ablauforganisation des IÜS.

- 1 Die Dokumentationsgrundsätze
- 2 Die Inventur**
 - 21 Bedeutung der Inventur**
 - 22 Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur**
 - 23 Grundform der Inventur**
 - 24 Inventur- und Inventurvereinfachungsverfahren**
- 3 Das Inventar
- 4 Die Grundstruktur von Bilanz und GuV
- 5 Die planmäßigen Abschreibungen

Inventur und Inventar

- Jeder buchführungspflichtige Kaufmann hat **bei Gründung seines Unternehmens und am Ende eines jeden Geschäftsjahres** sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden festzustellen (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB).
- Die **Bestandsaufnahme** wird als **Inventur** bezeichnet, während man bei der **Erfassung der ermittelten Werte** vom **Inventar** spricht.

Inventur zur Kontrolle der Buchhaltung

- Nach der **mengenmäßigen Erfassung** aller Vermögensgegenstände und Schulden sind diese gemäß §§ 252-256a HGB zu bewerten.
- Die Inventur dient der **Kontrolle der Buchhaltung**. Durch Abstimmung der in der Buchhaltung aufgeführten mit den tatsächlich vorhandenen Beständen werden Differenzen aufgedeckt und die Buchbestände entsprechend an die tatsächlich vorhandenen Bestände angepasst.

Überblick: Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur

- Bei der Planung, Vorbereitung, Durchführung und Auswertung der Inventur sind folgende Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur zu beachten:
 - Grundsatz der **Vollständigkeit** (§ 246 Abs. 1 HGB),
 - Grundsatz der **Richtigkeit**,
 - Grundsatz der **Klarheit**,
 - Grundsatz der **Nachprüfbarkeit**,
 - Grundsatz der **Einzel erfassung und Einzelbewertung**.

Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur im Einzelnen (I)

- Grundsatz der **Vollständigkeit** (§ 246 Abs. 1 HGB)
 - Erfassung sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden des Unternehmens, wobei nicht das zivilrechtliche Eigentum, sondern die wirtschaftlichen Verhältnisse maßgebend sind.

- Grundsatz der **Richtigkeit**
 - Sachbezogene Richtigkeit: Alle durch die Inventur ermittelten Angaben müssen sachlich zutreffen und mit den Tatsachen übereinstimmen.
 - Personenbezogene Willkürfreiheit bezüglich der Inventurangaben, die durch subjektive Einflüsse geprägt sind.
 - Verwendung zuverlässiger Erfassungsmethoden.

Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur im Einzelnen (II)

- Grundsatz der **Klarheit**
 - Einzelne Inventurposten sind durch eine eindeutige Bezeichnung inhaltlich zu benennen und von anderen Posten abzugrenzen.
 - Verständliche und übersichtliche Darstellung der Ergebnisse.

- Grundsatz der **Nachprüfbarkeit**
 - Alle Vermögensgegenstände und Schulden sind so zu verzeichnen, dass ein sachverständiger Dritter die Wertfindung und das Vorgehen bei der Inventuraufnahme in angemessener Weise überprüfen kann.
 - Ordnungsmäßige Dokumentation sowohl der Verfahrensweise als auch der Ergebnisse.

Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur im Einzelnen (III)

- Grundsatz der **Einzel erfassung und Einzelbewertung**
 - Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Beschaffenheit gesondert zu erfassen und einzeln zu bewerten.
 - Ausnahme: Gruppenbewertung und Festwertansatz.
 - Bei Anwendung der Stichprobenaufnahme ist der Einzelnachweis über eine ordnungsmäßige Bestandsbuchführung zu gewährleisten.

Grundform der Inventur (I)

- Generell erfolgt bei einer Inventur die körperlichen Bestandsaufnahme jedes einzelnen Vermögensgegenstandes (**Einzelaufnahme**).
- Die Grundform der Inventur ist die vollständige körperliche Bestandsaufnahme zum Abschlussstichtag (**Abschlussstichtaginventur**).
- Der Abschlussstichtag muss nicht zwingend mit dem Ende des Kalenderjahres übereinstimmen, allerdings muss ein Geschäftsjahr immer einen Zeitraum von 12 Monaten umfassen (§ 240 Abs. 2 HGB).
- Gemäß § 240 Abs. 2 HGB ist das Inventar zum Abschlussstichtag aufzustellen. Die Bestandsaufnahme hat lediglich zeitnah zum Abschlussstichtag zu erfolgen.

Grundform der Inventur (II)

- **Zeitlich ausgeweitete Stichtaginventur:** Sind die Bestände eines Unternehmens zu hoch, so dass sie mit dem verfügbaren Personal nicht an einem Arbeitstag aufzunehmen sind, ist eine **Ausdehnung der Inventur** auf einen Zeitraum von 21 Tagen möglich.
- Die **Bestände** müssen auch bei der zeitlich ausgeweiteten Stichtaginventur verlässlich **fortgeführt** werden.

Unterschiedliche Inventurarten

■ körperliche Inventur

- Durch Zählen, Messen und Wiegen aller am Inventurstichtag vorhandenen Vermögensgegenstände wird eine körperliche Bestandsaufnahme nach Art und Menge durchgeführt.

■ Beleginventur

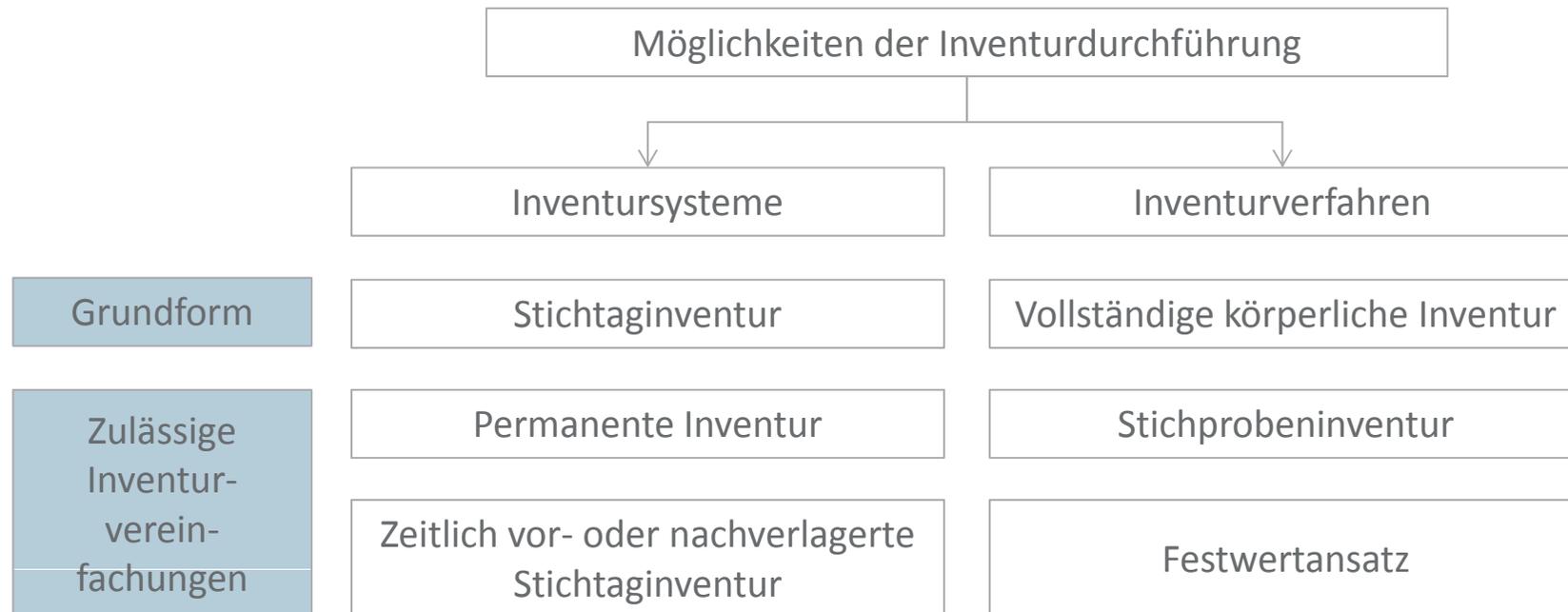
- Immaterielle Vermögensgegenstände, wie Patente und Forderungen, sowie Schulden müssen durch Belege (Buchungsbelege, Urkunden, Grundbuchauszüge u.s.w.) nachgewiesen werden.

■ Buchinventur

- Die Bestände werden den Bestandskonten entnommen.

Inventurvereinfachungsverfahren

Aufgrund des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit sind für Inventuren, die unter Umständen einen hohen Aufwand verursachen, bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen auch **Inventurvereinfachungsverfahren** zulässig.



Permanente Inventur

- Die Inventurarbeiten können laut § 241 Abs. 2 HGB auch **über den gesamten Zeitraum zwischen zwei Bilanzstichtagen** verteilt werden. Der Bestand an Vermögensgegenständen und Schulden wird dann anhand von Aufzeichnungen ermittelt, die alle Zu- und Abgänge nach Tag, Art und Menge laufend erfassen. Eine körperliche Bestandsaufnahme am Stichtag kann somit unterbleiben, muss allerdings im Laufe des Geschäftsjahres einmal erfolgen.
- Voraussetzung für die Anwendung dieses Inventurvereinfachungsverfahrens ist eine lückenlose Fortschreibung aller Vermögensgegenstände und Schulden.

Zeitlich vor- oder nachverlegte Stichtaginventur

- Gemäß § 241 Abs. 3 HGB kann die Inventur auch an einem **Stichtag innerhalb von drei Monaten vor und zwei Monaten nach dem Abschlussstichtag** stattfinden. Der Bestand am eigentlichen Stichtag muss allerdings durch Fortschreibung oder Rückrechnung genau feststellbar sein, was eine lückenlose Dokumentation aller Zu- und Abgänge erfordert.

Stichprobeninventur

- Nach § 241 Abs. 1 HGB ist es zulässig, den Bestand an unfertigen Erzeugnissen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen nach Art, Menge und Wert mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Verfahren (Schätz- und Testverfahren) aufgrund von Strichproben zu ermitteln.

Festwertansatz

- Gemäß § 240 Abs. 3 HGB können Gegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist. In diesem Fall ist eine körperliche Bestandsaufnahme nur alle drei Jahre erforderlich.

Exkurs: Gruppenbewertung

- Die sogenannte Gruppenbewertung gemäß § 240 Abs. 4 ist keine Variante der Inventur, sondern vereinfacht die Bewertung der bei der Inventur aufgenommenen Vermögensgegenstände.
- Gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens, bei denen nach der Art des Bestandes oder aufgrund sonstiger Umstände ein gewogener Durchschnittswert bekannt ist, können gemäß § 240 Abs. 4 HGB zu einer Gruppe zusammengefasst werden und sind somit nicht einzeln körperlich zu erfassen.

- 1 Die Dokumentationsgrundsätze
- 2 Die Inventur
- 3 Das Inventar**
 - 31 Inventarerstellung**
 - 32 Unterschiede zwischen Inventar und Bilanz**
- 4 Die Grundstruktur von Bilanz und GuV
- 5 Die planmäßigen Abschreibungen

Grundlagen des Inventars (I)

- Die im Rahmen der Inventur festgestellten Vermögensgegenstände und Schulden werden in einer Liste, dem **Inventar**, einzeln nach Art, Menge und Wert erfasst. Das Inventar zeigt die Bestände, die am Abschlusstichtag körperlich im Unternehmen vorhanden sind.
- Alle Vermögensgegenstände und Schulden werden getrennt aufgelistet, damit sich diese einerseits zu einer Summe der Vermögensgegenstände und andererseits zu einer Summe der Schulden addieren lassen.
- Die Differenz zwischen der Summe der Vermögensgegenstände und Schulden ist das Reinvermögen: **Vermögen – Schulden = Reinvermögen.**

Grundlagen des Inventars (II)

- Die im Inventar anhand der Inventur erfassten Werte sind nur als vorläufig anzusehen, da noch keine Bewertung gemäß §§ 252 Abs. 1 Nr. 4, 253, 254 und 256a HGB erfolgt ist.
- Erst wenn die Inventarliste um Spalten für außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen (sowie bei abnutzbarem Anlagevermögen zusätzlich um Spalten für planmäßige Abschreibungen) erweitert wird (**Anhängeverfahren**), kann der Inhalt der Inventarliste mit den Abschlusswerten der Buchführung verglichen und die ermittelten Werte direkt vom Inventar in die Bilanz übernommen werden. Die Ergebnisse der Inventur sind folglich **maßgeblich** für das in der Bilanz anzusetzende Mengengerüst.

Beispiel für eine Inventarliste gemäß Anhängeverfahren

Inventar des XY-Unternehmens zum 31.12.01										
A) Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens										Be- mer- kung
Art	Menge		Wert (in Euro)							
	Maß- einheit	Anzahl/ Betrag	AK/HK je ME	Wert	Minder- ung I	Vorl. BW	Minder- ung II	Zuschrei- bung	Endg. BW	

Legende: AK/HK = Anschaffungskosten/Herstellungskosten
 ME = Mengeneinheiten

Vorl. BW = vorläufiger Bilanzwert
 Endg. BW = endgültiger Bilanzwert

Aufgaben des Inventars

- Dokumentation des Vermögens und der Schulden eines Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag
- Grundlage für die in der Bilanz auszuweisenden vorhandenen Endbestände von Vermögen und Schulden
- Aufdeckung und Korrektur von Bestandsfehlern im Lager und in der Buchführung

Maßgeblichkeit des Inventars für die Bilanz (I)

- Die Bilanz soll den **tatsächlichen Bestand** von Vermögen und Schulden zeigen.
- Die Werte der Finanzbuchhaltung, aus denen der vorläufige Jahresabschluss ermittelt wird, sind mit dem Ergebnis der Inventur abzugleichen.
- Auf einen Abgleich darf nur bei den Bilanzpositionen verzichtet werden, für die die im Gesetz vorgesehenen Inventurvereinfachungsverfahren in Anspruch genommen wurden.

Maßgeblichkeit des Inventars für die Bilanz (II)

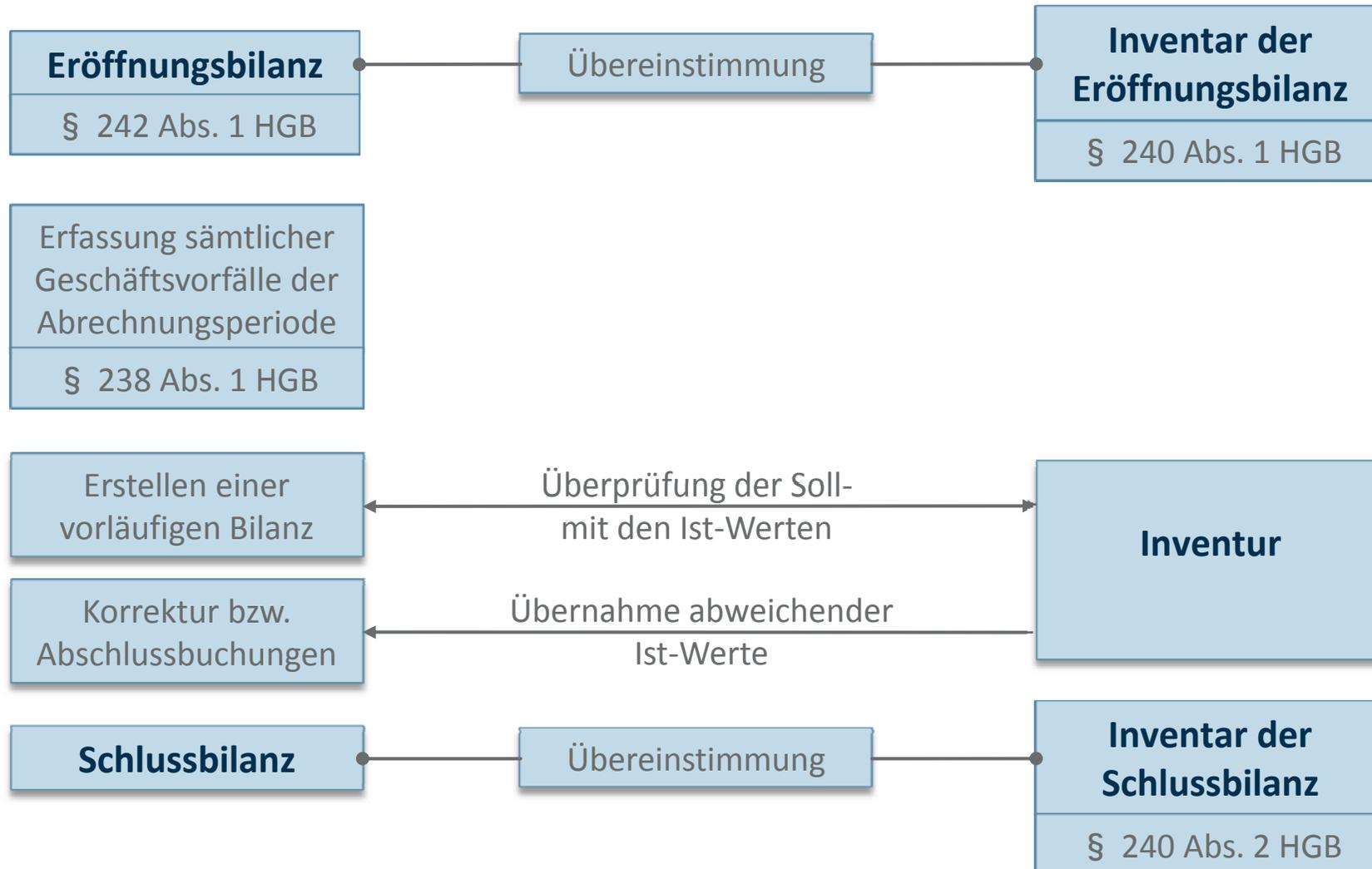
- Können hierbei auftretende Abweichungen nicht aufgeklärt werden, sind die verbleibenden Abweichungen in jedem Fall auf den Bestandskonten zu korrigieren, damit der Jahresabschluss korrekte Angaben enthält.
- Die Endbestände der Konten in der Buchführung müssen stets mit den Endbeständen im Inventar übereinstimmen.

Die Bilanz als eine andere Darstellungsform des Inventars

	Inventar	Bilanz
Formale Unterschiede	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Staffelform 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ i. d. R. Kontenform
Inhaltliche Unterschiede	<ul style="list-style-type: none"> ▪ alle Vermögensgegenstände und Schulden werden einzeln aufgeführt 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ gleichartige Positionen werden zusammengefasst ausgewiesen
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ enthält Mengen- und Wertangaben 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ enthält nur Wertangaben ▪ enthält zusätzliche Positionen zur Rechnungsabgrenzung
Vorteile/Nachteile	<ul style="list-style-type: none"> + sehr ausführlich Darstellung - unübersichtlich 	<ul style="list-style-type: none"> + übersichtliche Darstellung - weniger aussagekräftig

Die Bilanz ist folglich die verkürzte Darstellung des Inventars.

Von der Inventur über das Inventar zur Bilanz



- 1 Die Dokumentationsgrundsätze
- 2 Die Inventur
- 3 Das Inventar
- 4 Die Grundstruktur von Bilanz und GuV**
 - 41 Die Bilanz**
 - 42 Die Gewinn- und Verlustrechnung**
- 5 Die planmäßigen Abschreibungen

Aktiva und Passiva

- Die Bilanz (ital. *il bilancia* = Waage) ist die zusammengefasste kontenmäßige zeitpunktbezogene Gegenüberstellung aller Vermögensgegenstände auf der linken Seite (Aktiva) und des Eigen- und Fremdkapitals eines Unternehmens auf der rechten Seite (Passiva).

- Komprimierte Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden
 - Aktivseite
 - ⇒ Ausweis aller Vermögensgegenstände
 - ⇒ Mittelverwendung
 - Passivseite
 - ⇒ Ausweis von Eigen- und Fremdkapital
 - ⇒ Mittelherkunft

Bilanzgleichung

Die Bilanzgleichung besagt, dass die Summen der Aktiv- und Passivseite einer Bilanz stets identisch sein müssen, das heißt es besteht immer eine rechnerische Gleichheit auf beiden Bilanzseiten:

Summe Vermögensformen	=	Summe Vermögensquellen
Summe Vermögen	=	Summe Kapital
Summe Mittelverwendung	=	Summe Mittelherkunft
Summe Aktiva	=	Summe Passiva

Erweiterte Bilanzgleichung

Setzt man anstelle des Kapitals in die Bilanzgleichung die Positionen Eigen- und Fremdkapital ein, so erhält man eine erweiterte Bilanzgleichung:

$$\begin{array}{lcl} \text{Vermögen} & = & \text{Eigenkapital} + \text{Fremdkapital} \\ \text{Eigenkapital} & = & \text{Vermögen} - \text{Fremdkapital} \\ \text{Fremdkapital} & = & \text{Vermögen} - \text{Eigenkapital} \end{array}$$

Zeitpunktbezogenheit der 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.

Überblick der Bilanzgliederung

- Die Gliederung der Bilanz dient der **übersichtlichen Darstellung** aller in der Bilanz enthaltenen Informationen.
- Für **Einzelkaufleute und Personengesellschaften** (ohne Kapitalgesellschaft & Co.) nennt **§ 247 Abs. 1 HGB** nur die grundsätzlich in Frage kommenden Positionen.
- Für **Kapitalgesellschaften** (& Co.) ist das Gliederungsschema der Bilanz gemäß **§ 266 Abs. 2 und 3 HGB** gesetzlich vorgeschrieben.

Vereinfachtes 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. Gewinnrücklage
B. Umlaufvermögen	IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
I. Vorräte	V. Jahresüberschuss/-fehlbetrag
II. Forderungen und sonst. VG	B. Rückstellungen
III. Wertpapiere	C. Verbindlichkeiten
IV. Kassenbestand, Bankguthaben	D. Rechnungsabgrenzungsposten
C. Rechnungsabgrenzungsposten	E. Passive latente Steuern
D. Aktive latente Steuern	
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	
Bilanzsumme (Aktiva)	Bilanzsumme (Passiva)

Untergliederung der Aktivseite der Bilanz

- Anlagevermögen
 - Vermögensgegenstände, die dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen sollen
 - ⇒ z. B. Grundstücke und Gebäude
 - ⇒ z. B. Fuhrpark
- Umlaufvermögen
 - Vermögensgegenstände, die nicht dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen sollen
 - ⇒ z. B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 - ⇒ z. B. Fertige und unfertige Erzeugnisse
- Rechnungsabgrenzungsposten
- Aktive latente Steuern
- Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Untergliederung der Passivseite der Bilanz

- Eigenkapital
 - Rückstellungen
 - Verbindlichkeiten
 - Rechnungsabgrenzungsposten
 - Passive latente Steuern
- } Fremdkapital

Vollständiges Bilanzgliederungsschema gemäß § 266 Abs. 2 und 3 HGB (I/II)

Aktiva - Mittelverwendung

A. Anlagevermögen

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände
 1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte etc.
 2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte etc., sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
 3. Geschäfts- oder Firmenwert
 4. Geleistete Anzahlungen
- II. Sachanlagen
 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte etc.
 2. Technische Anlagen und Maschinen
 3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
 4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
- III. Finanzanlagen
 1. Anteile an verbundenen Unternehmen
 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
 3. Beteiligungen
 4. Ausleihungen an Beteiligungsunternehmen
 5. Wertpapiere des Anlagevermögens
 6. Sonstige Ausleihungen

Passiva - Mittelherkunft

A. Eigenkapital

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklage
 1. Gesetzliche Rücklage
 2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
 3. Satzungsmäßige Rücklage
 4. Andere Gewinnrücklagen
- IV. Gewinn-/Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuss/-fehlbetrag

B. Rückstellungen

1. Pensionsrückstellungen
2. Steuerrückstellungen
3. Sonstige Rückstellungen

Vollständiges Bilanzgliederungsschema gemäß § 266 Abs. 2 und 3 HGB (II/II)

Aktiva - Mittelverwendung

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. Unfertige Erzeugnisse und Leistungen
3. Fertige Erzeugnisse und Waren
4. Geleistete Anzahlungen

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
3. Forderungen gegen Beteiligungsunternehmen
4. Sonstige Vermögensgegenstände

III. Wertpapiere

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Sonstige Wertpapiere

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

C. Rechnungsabgrenzungsposten

D. Aktive latente Steuern

E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Passiva - Mittelherkunft

C. Verbindlichkeiten

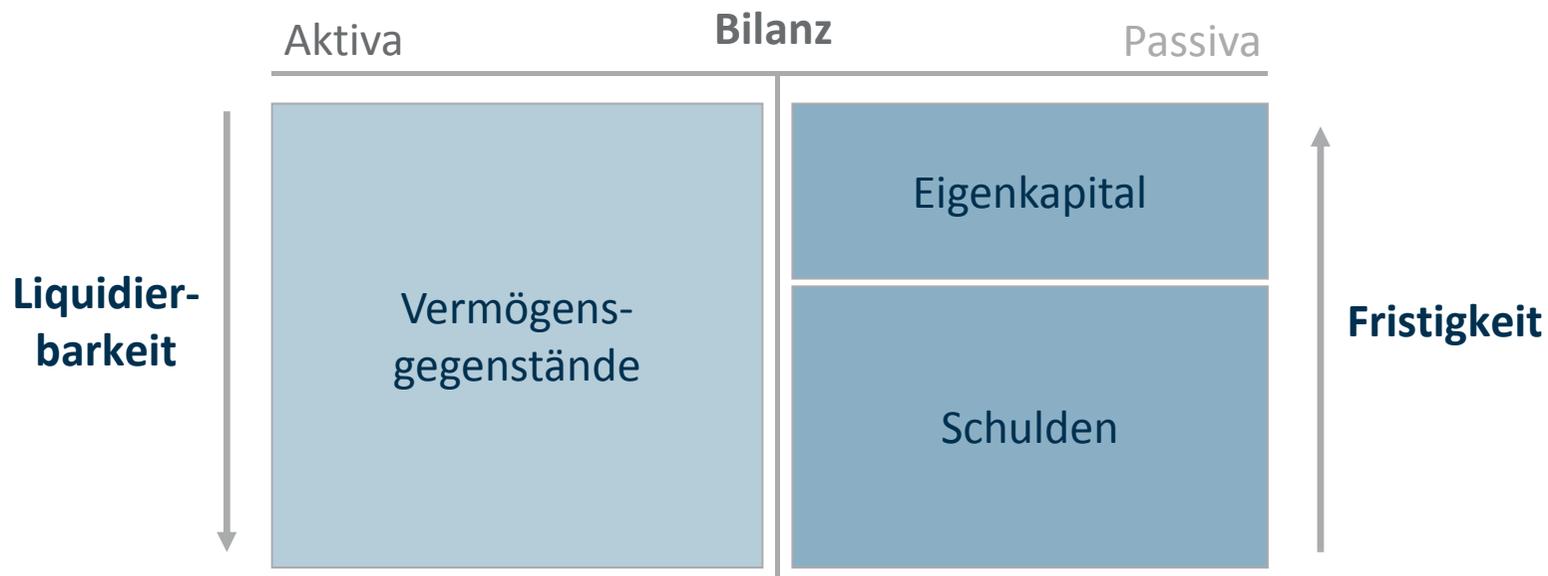
1. Anleihen
 - davon konvertibel
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
5. Wechselverbindlichkeiten
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
7. Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungsunternehmen
8. Sonstige Verbindlichkeiten
 - davon aus Steuern
 - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

D. Rechnungsabgrenzungsposten

E. Passive latente Steuern

Gliederung nach Liquidierbarkeit bzw. Fristigkeit

Auf der **Aktivseite** erfolgt eine Gliederung der Vermögensgegenstände nach ihrer **Liquidierbarkeit**, während die Posten der **Passivseite** nach **Fristigkeit** geordnet sind.



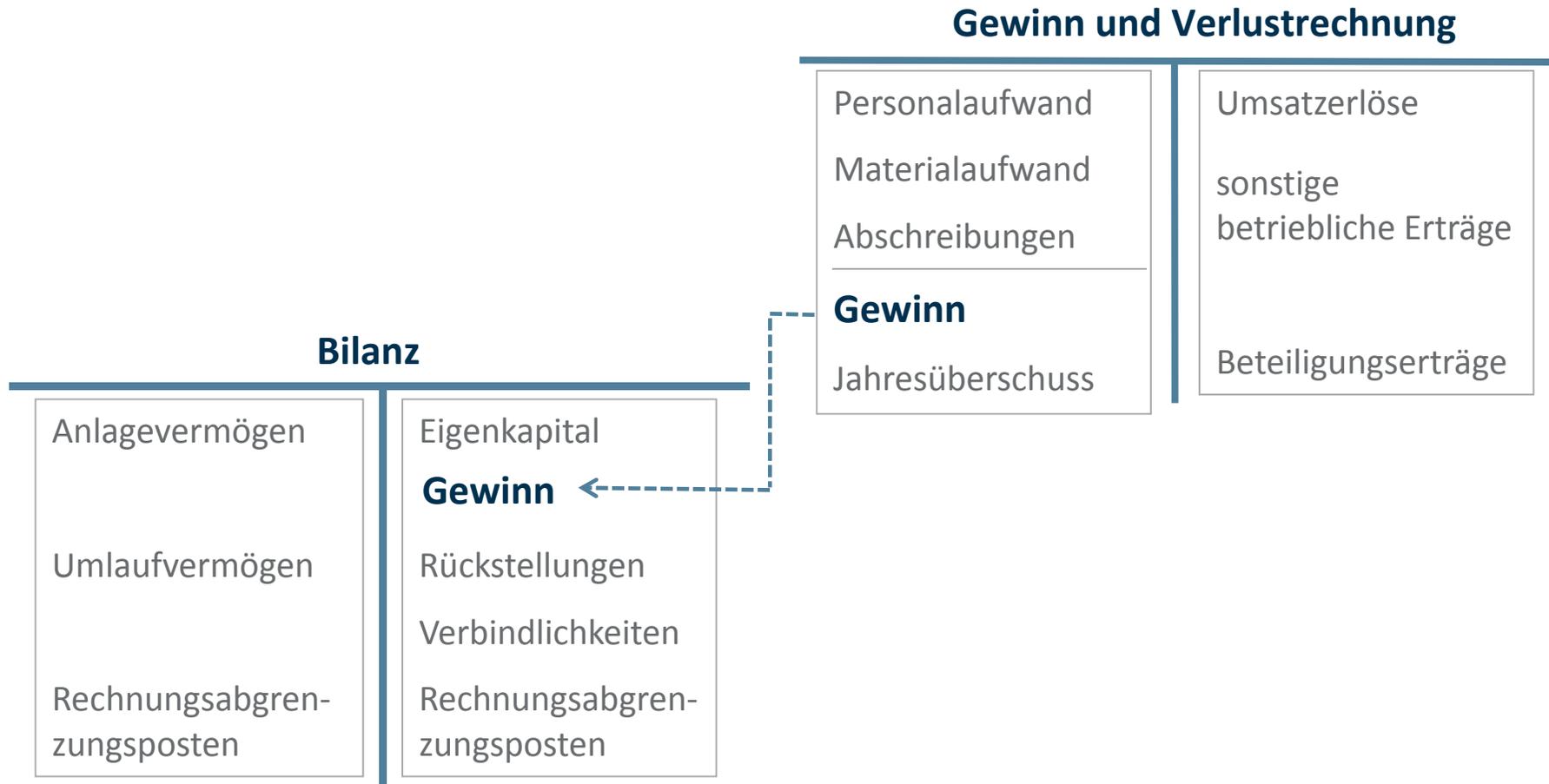
Grundlagen der Gewinn- und Verlustrechnung (I)

- Die **Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)** ermittelt den Periodenerfolg in Form des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags durch Gegenüberstellung der in der Periode angefallenen **Erträge und Aufwendungen**.
- Das Gesetz schreibt gemäß **§ 242 Abs. 2 HGB** für alle Kaufleute am Ende eines jeden Geschäftsjahres neben der Bilanz die Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen der Periode vor.
- Die GuV bildet nach **§ 242 Abs. 3 HGB** zusammen mit der Bilanz den Jahresabschluss.

Grundlagen der Gewinn- und Verlustrechnung (II)

- 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.

Beziehung zwischen GuV und Bilanz



Konten oder Staffelform

- Die Darstellung der GuV kann in **Konten- oder Staffelform** erfolgen, wobei für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften die **Staffelform zwingend vorgeschrieben** ist.

- Generell sollte aufgrund folgender Vorteile von allen Gesellschaften die **Staffelform vorgezogen** werden:
 - Übersichtlicher Aufbau über mehrere Stufen.
 - Ermöglichung der Bildung von Zwischenergebnissen, die zur Berechnung von sinnvollen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen über Erfolgskomponenten herangezogen werden können.

Verfahren zur Gliederung der GuV

- Für **Einzelunternehmen und Personengesellschaften** liefert das Gesetz **keine detaillierten Vorschriften** für die Erstellung der GuV.

- Für **Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften** 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)

Weitere Untergliederung der GuV

- Eine tiefergehende Untergliederung der einzelnen Posten der GuV als es das GKV oder UKV vorschreibt ist gemäß § 265 Abs. 5 Satz 1 HGB zulässig, wobei hier das **Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit** (§ 243 Abs. 2 HGB) zu beachten ist.
- Unter Wahrung der gesetzlich vorgeschriebenen Gliederungsschemata können Posten **in ihre einzelnen Erfolgskomponenten aufgegliedert** oder bestimmte Postenbestandteile als „**davon**“-**Vermerke** ausgewiesen werden.
- Weiterhin dürfen **Zwischensummen**, wie z. B. die Gesamtleistung oder das Betriebsergebnis, eingefügt werden. **Neue Posten** dürfen gemäß § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB hinzugefügt werden, sofern ihr Inhalt nicht bereits von einem anderen Pflichtposten gedeckt wird.

- 1 Die Dokumentationsgrundsätze
- 2 Die Inventur
- 3 Das Inventar
- 4 Die Grundstruktur von Bilanz und GuV
- 5 **Die planmäßigen Abschreibungen**

Folgebewertung des Anlagevermögens

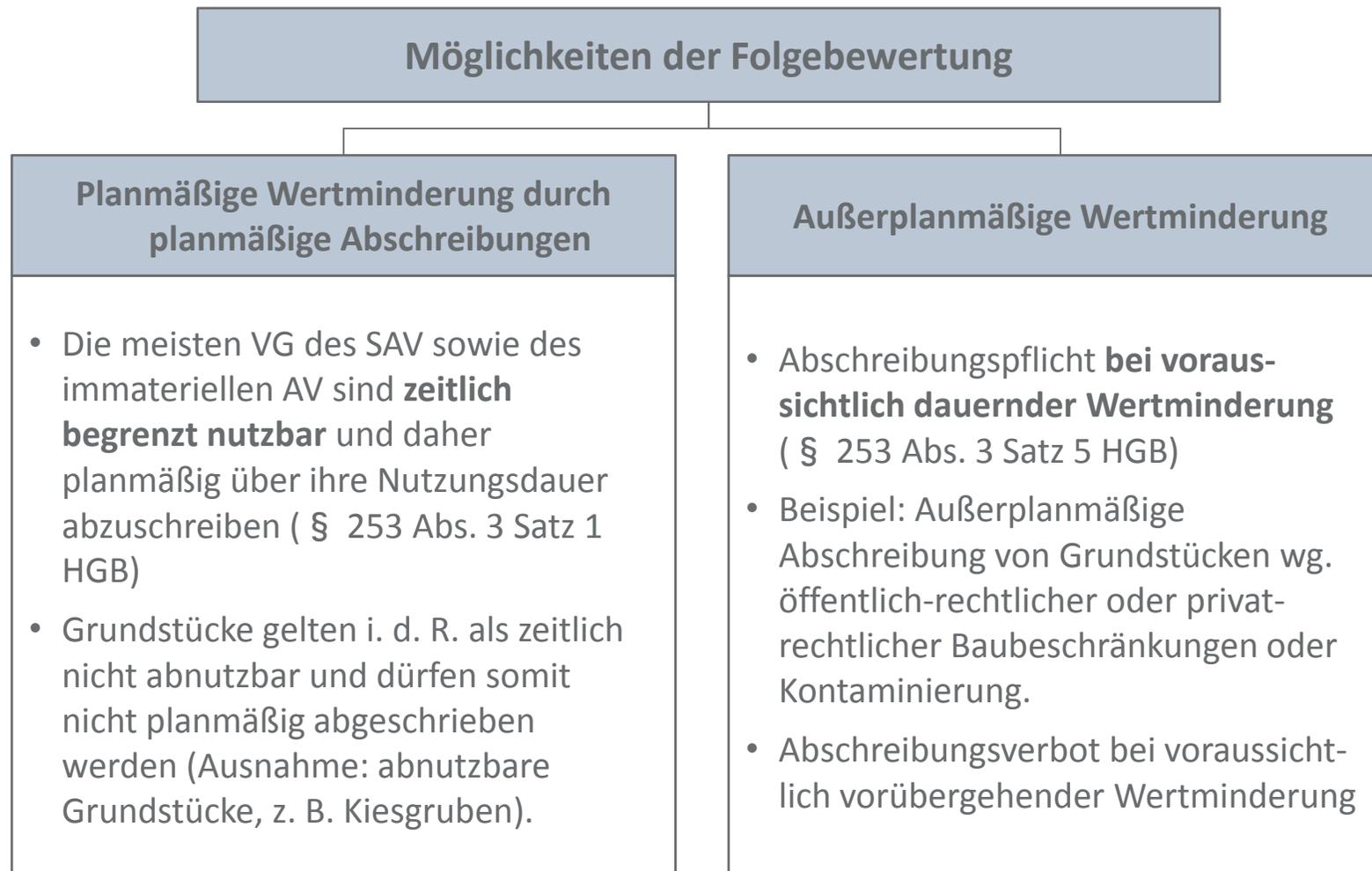
a) Welche Vermögensgegenstände sind planmäßig abzuschreiben?

Jeder abnutzbare Vermögensgegenstand (= nur eine gewisse Nutzungsdauer) ist planmäßig abzuschreiben.

b) Welche vier Determinanten bestimmen die Höhe der planmäßigen Abschreibung?

- Anschaffungskosten
- Nutzungsdauer
- Abschreibungsart
- ein evtl. verbleibender Restwert nach Abschreibung

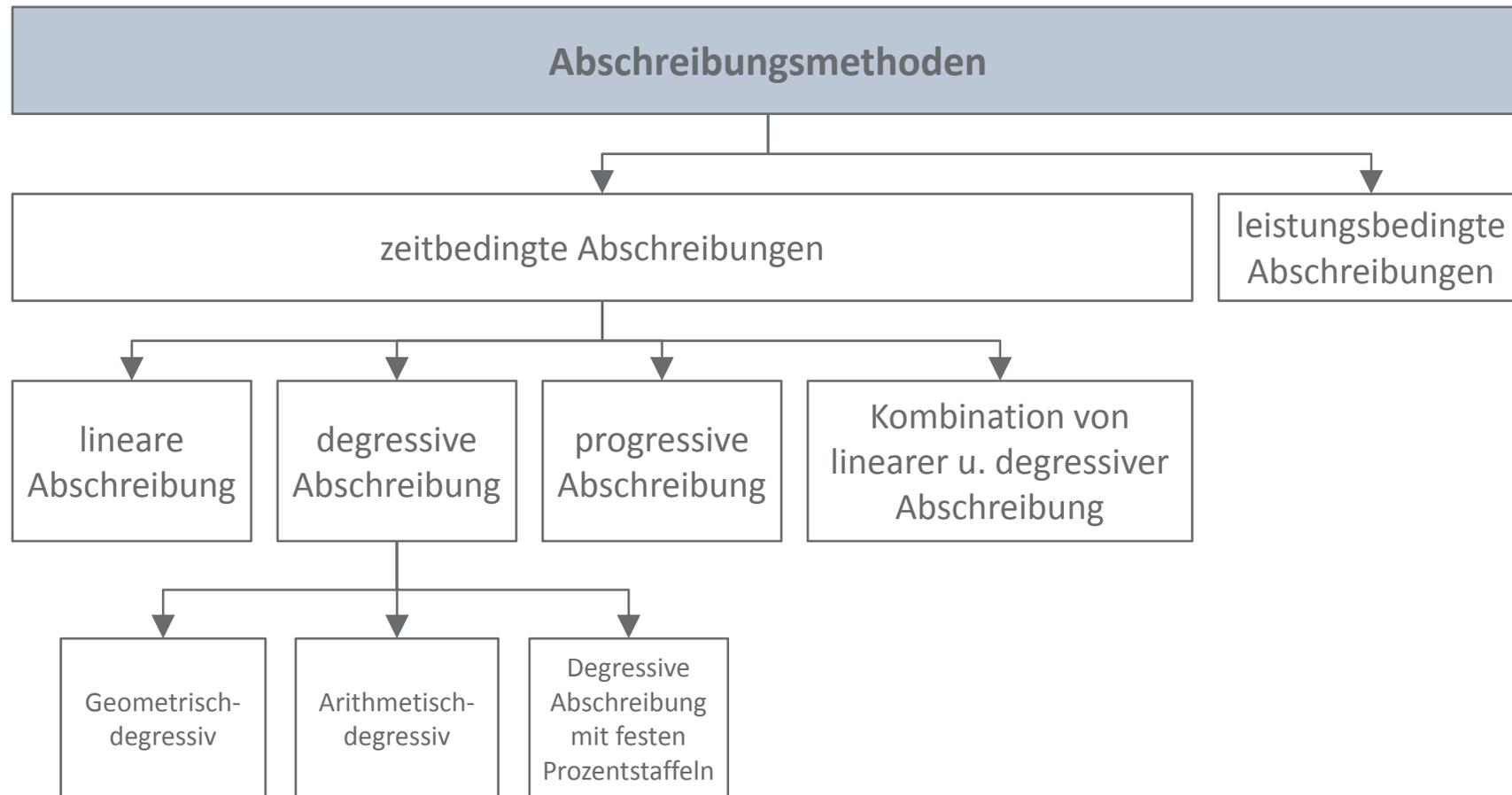
Folgebewertung des SAV und des immateriellen AV



Wahl der Abschreibungsmethode

- Wie kann der Abschreibungsausgangswert eines VG möglichst **zweckgerecht** auf die Perioden der Nutzung verteilt werden?
- Der Bilanzierende ist in der Wahl der Abschreibungsmethode **grundsätzlich frei**. Die Abschreibungsmethode muss jedoch den GoB entsprechen.

Übersicht über die Abschreibungsmethoden



Lineare Abschreibung

- Die lineare Abschreibung ist die in der Praxis am **häufigsten** verwendete Abschreibungsmethode.
- Sie führt zu **gleichen Abschreibungsbeträgen** im Zeitablauf.
- Der Abschreibungsausgangswert wird durch die geplante Nutzungsdauer dividiert.
- Sie wird steuerrechtlich als die **grundsätzliche Abschreibungsmethode** angesehen (§ 7 Abs. 1 EStG).

Beispiel zur linearen Abschreibung

t	a_t	RBW_t
1	4.500	35.500
2	4.500	31.000
3	4.500	26.500
4	4.500	22.000
5	4.500	17.500
6	4.500	13.000
7	4.500	8.500
8	4.500	4.000
	$\Sigma = 36.000$	

$$\begin{aligned} AK &= 40.000 \text{ GE} \\ \text{Restwert} &= 4.000 \text{ GE} \end{aligned}$$

a_t = Abschreibungsbetrag
in Periode t

RBW_t = Restbuchwert am Ende
der Periode t

Restwert

AK/HK abzüglich Restwert

Quelle: Baetge, J./Kirsch, H.-J./ Thiele, S. (2014), Bilanzen, S. 272.

Degressive Abschreibung

- Der Abschreibungsausgangswert wird im Zeitablauf mit **fallenden Beträgen** abgeschrieben. Zu unterscheiden sind:
 - (1) die **geometrisch-degressive Abschreibung**,
 - (2) die **arithmetisch-degressive Abschreibung**,
 - (3) die **degressive Abschreibung mit festen Prozentstaffeln**.
- Sofern ein **konstanter Prozentsatz** vorgegeben ist, kann nicht genau auf den Restbuchwert abgeschrieben werden.
- Zur vollständigen Abschreibung eines VG darf innerhalb der Nutzungsdauer **von der geometrisch-degressiven zur linearen Abschreibung gewechselt werden**.
- Der lineare Abschreibungssatz ist dann so zu wählen, dass der Restbuchwert im Zeitpunkt des Wechsels innerhalb der verbleibenden Nutzungsdauer **auf Null abgeschrieben** wird.

Geometrisch-degressive Abschreibung

- Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung, auch **Buchwertabschreibung** genannt, **sinken** die jährlichen Abschreibungsbeträge **um einen gleichbleibenden Prozentsatz** (geometrische Folge).
- Im **handelsrechtlichen Jahresabschluss** ist die geometrisch-degressive Abschreibung uneingeschränkt zulässig.
- In der **Steuerbilanz** ist die geometrisch-degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG nur zulässig bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die innerhalb folgender Zeiträume angeschafft oder hergestellt wurden:
 - vor dem 01.01.2006: max. 2-facher linearer AfA-Satz, max. 20 % d. RBW,
 - 01.01.2006 – 31.12.2007: max. 3-facher linearer AfA-Satz, max. 30 % d. RBW,
 - 01.01.2009 – 31.12.2010: max. 2,5-facher linearer AfA-Satz, max. 25 % d. RBW.

Beispiel zur geometrisch-degressiven Abschreibung

t	a_t	RBW_t
0		40.000
1	8.000 (= 20 %)	32.000
2	6.400 (= 20 %)	25.600
3	5.120 (= 20 %)	20.480
4	4.096 (= 20 %)	16.384
5	3.277 (= 20 %)	13.107
6
7

AK = 40.000 GE
 Abschreibung = 20 %

△ = 20 %

Quelle: In Anlehnung an Baetge, J./Kirsch, H.-J./ Thiele, S. (2014), Bilanzen, S. 275.

Arithmetisch-degressive Abschreibung

- Bei der arithmetisch-degressiven Abschreibung **sinkt** der jährliche Abschreibungsbetrag um einen **gleichbleibenden Betrag**.
- Die **digitale Abschreibung** ist ein **Sonderfall** der arithmetisch-degressiven Abschreibung (digitus = Finger). Hier ist die Abschreibung immer ein **Vielfaches des letzten Abschreibungsbetrages**.

Beispiel zur arithmetisch-degressiven Abschreibung

Ein VG soll über vier Jahre arithmetisch-degressiv abgeschrieben werden. Mögliche Abschreibungspläne sind:

Arithmetisch-degressive Abschreibung:

t	a_t	RBW_t
0		11.000
1	5.000	6.000
2	3.500 (= 5.000 – 1.500)	2.500
3	2.000 (= 3.500 – 1.500)	500
4	500	0

Sonderfall digitale Abschreibung:

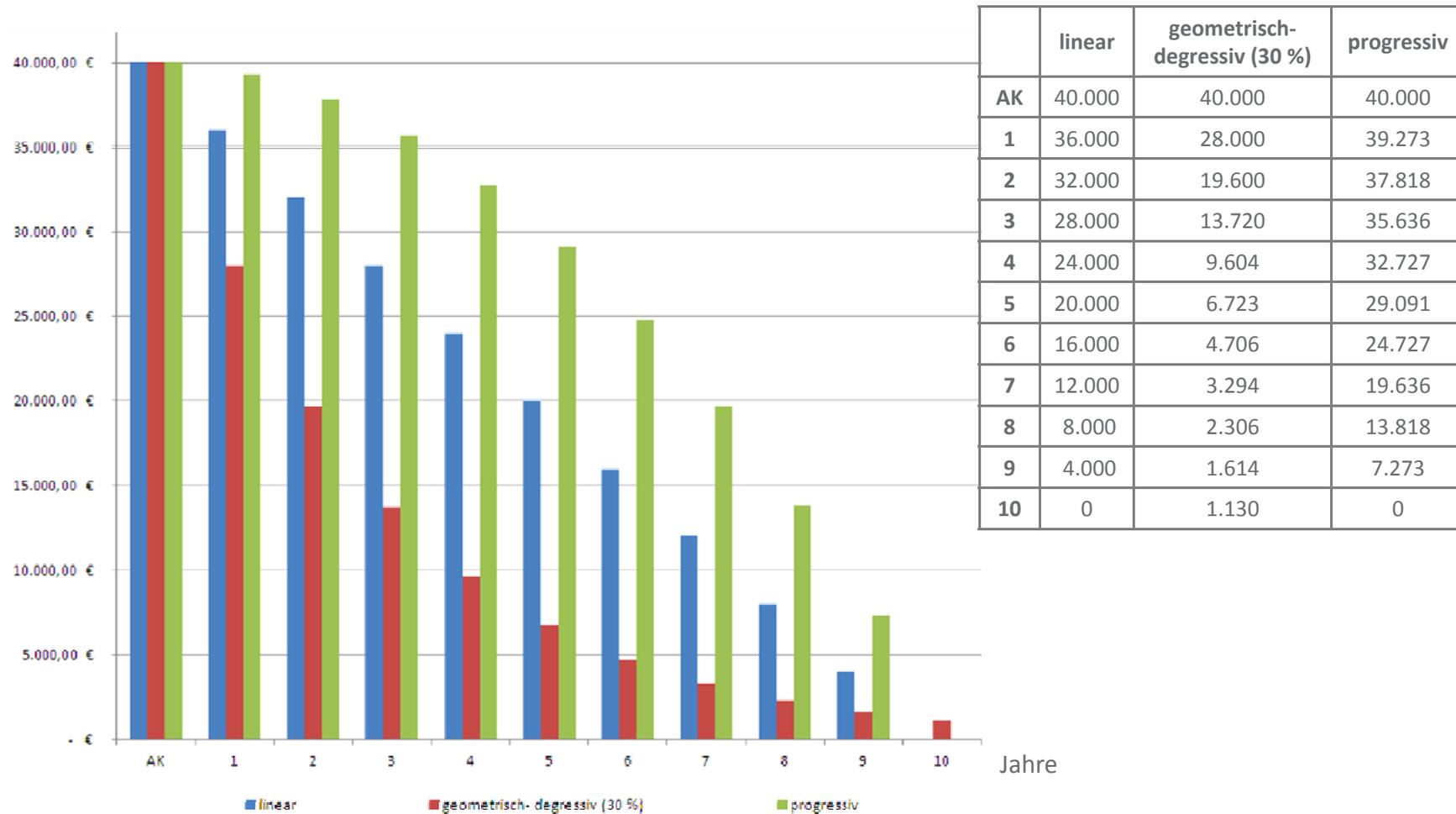
t	a_t	RBW_t
0		10.000
1	4.000 (= 4 x 1.000)	6.000
2	3.000 (= 3 x 1.000)	3.000
3	2.000 (= 2 x 1.000)	1.000
4	1.000 (= 1 x 1.000)	0

Progressive Abschreibung

- Der Abschreibungsausgangswert wird mit im Zeitablauf **steigenden Beiträgen** abgeschrieben.
- Die Methode ist insofern **problematisch**, als die Gefahr einer technisch wirtschaftlichen Überholung in den Anfangsjahren nicht in angemessener Weise in den Arbeitspapieren berücksichtigt und damit gegen das Vorsichtsprinzip verstoßen wird.
- Eine progressive Abschreibung ist **steuerrechtlich nicht zulässig**.

Entwicklung der Buchwerte in Abhängigkeit von der Abschreibungsmethode

Buchwert



Leistungsabschreibung

- Die jährlichen Abschreibungsbeträge werden nach **Maßgabe der Inanspruchnahme** berechnet.
- Berechnung des Abschreibungsbetrages a_t der Periode t :

$$a_t = \frac{(AK / HK - R_N) \cdot I_t}{L} \text{ mit } t = 1, \dots, N$$

R_N	= Restwert nach N Perioden
I_t	= Leistungsmenge in Periode t
L	= Gesamtleistungsmenge

- Beispiel:
Ein PKW hat eine geschätzte Laufleistung von insgesamt 200.000 km. Die jährliche Abschreibung wird durch die gefahrenen Kilometer bestimmt.

Quelle: In Anlehnung an Baetge, J./Kirsch, H.-J./ Thiele, S. (2014), Bilanzen, S. 270.

Kombination von Abschreibungsmethoden

- Eine Kombination von Abschreibungsmethoden ist **zulässig**, sofern diese **von vornherein im Abschreibungsplan vorgesehen** ist.
- Die Kombination wird dann wie eine eigene Abschreibungsmethode behandelt.
- Praktische Relevanz besitzt insbesondere eine **Kombination zwischen geometrisch-degressiver und linearer Abschreibungsmethode**.
- **Abgrenzung gegenüber dem Methodenwechsel:**
Nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) ist ein Methodenwechsel nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig (§ 252 Abs. 2 HGB).

Beispiel zur Kombination von Abschreibungsmethoden

t	Degressive Abschreibung	RBW _t	Lineare Abschreibung
1	8.000	32.000	(5.000)
2	6.400	25.600	(4.571)
3	5.120	20.480	(4.267)
4	4.096	16.384	(4.096)
5	(3.277)	12.288	4.096
6		8.192	4.096
7		4.096	4.096
8		0	4.096
	$\Sigma = 23.616$		$\Sigma = 16.384$

AK = 40.000 GE
 ND = 8 Jahre
 S = 20 %

Quelle: In Anlehnung an Baetge, J./Kirsch, H.-J./ Thiele, S. (2014), Bilanzen, S. 280.