

DAA- Wirtschaftslexikon

Jahresabschluss

1. Inventuren zum Jahresabschluss

■ Einordnung

Die betriebswirtschaftliche Abbildung der *wirtschaftlichen Lage* eines Unternehmens und anderer Einrichtungen mit dem Ziel, eine *Bilanz* als stichtagsbezogene Gegenüberstellung von Vermögen und Kapital zu erstellen, kann nur schrittweise vorgenommen werden, wenn diese Abbildung den Vorgaben aus handels- und steuerrechtlichen Vorschriften gerecht werden soll.

So heißt es in dem bereits zitierten **§ 240** HGB:

„(1) Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.

(2) Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein solches Inventar aufzustellen. Die Dauer des Geschäftsjahres darf 12 Monate nicht überschreiten, Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.“

Der Weg zur Erstellung einer Bilanz ist damit vorgezeichnet: Es gilt zunächst ein *Inventar* zu erstellen und dies erfolgt über eine entsprechende Bestandsaufnahme, die *Inventur*. Erst dann kann das Inventar in eine *Bilanz* überführt werden.

■ Inventur

Unter **Inventur** ist der Vorgang der mengen- und wertmäßigen *Bestandsaufnahme* aller Vermögensgegenstände und aller Schulden eines Unternehmens zu einem bestimmten *Stichtag* zu verstehen.

Nach **R 30** Abs. 4 EStR 2003 gilt:

Wird eine Inventur nicht durchgeführt oder enthält das Inventar in formeller und materieller Hinsicht wesentliche Fehler, wird die Buchführung als nicht ordnungsgemäß bewertet!

Nach **§ 141** AO haben auch jene Unternehmer Bestandsaufnahme zu machen, die nur nach Steuerrecht buchführungspflichtig sind. Auch hier sind die handelsrechtlichen Inventurvorschriften anzuwenden.

Je nach Art der Inventur wird zwischen **a)** einer körperlichen Inventur und **b)** einer reinen Buchinventur unterschieden.

Körperliche Inventur bedeutet mengenmäßige Aufnahme aller *körperlichen* Vermögensgegenstände durch Zählen, Messen, Wiegen, aber auch Schätzen mit nachfolgender Bewertung der ermittelten Mengen (in [EUR]).

Unter **Buchinventur** versteht man dagegen die Aufnahme der *nichtkörperlichen* Vermögensgegenstände wie Forderungen, Bankguthaben und dgl. sowie der *Schulden* des Unternehmens auf der Grundlage von Belegen und anderen Aufzeichnungen.

■ Inventurverfahren

Außer der Unterscheidung zwischen körperlicher Inventur und Buchinventur werden Inventurverfahren auch nach dem *Zeitpunkt* der körperlichen Bestandsaufnahme unterschieden.

Nach den Vorschriften in den §§ 240 und 241 HGB sind aus dieser Sicht folgende Vorgehensweisen zu nennen:

a) Stichtagsinventur (vgl. § 240 Abs. 1,2 HGB)

b) Zeitverschobene Inventur (vgl. § 241 Abs. 3 HGB)

c) Permanente Inventur (vgl. § 241 Abs. 2 HGB)

d) Stichprobeninventur (vgl. § 241 Abs. 1 HGB)

■ Inventar

Das **Inventar** ist ein ausführliches *Bestandsverzeichnis* zu verstehen, das alle - zu einem bestimmten Stichtag erfassten - Vermögensgegenstände und Schulden eines Unternehmens nach Art, Menge und Wert in *Staffelform* ausweist.

Das Inventar bildet die Grundlage für die Aufstellung der *Bilanz*. Die Erfassung und Dokumentation des Inventars erfolgt – wie dargestellt - durch eine entsprechende *Inventur*.

In das Inventar sind - vom Grundsatz her - *alle Vermögensgegenstände* und *alle Schulden* aufzunehmen.

Inventare sind *10 Jahre geordnet* und sicher aufzubewahren. Dies kann auch auf Bild- bzw. Datenträgern erfolgen, wenn die Daten jederzeit wieder lesbar gemacht werden können.

Inventare bilden die Grundlage für die Erarbeitung eines ordnungsgemäßen *Jahresabschlusses*.

■ Vorbereitung und Durchführung der Inventur

Die Durchführung von Inventuren erfordert eine gründliche Vorbereitung, denn Inventur verursacht erheblich Aufwand, sie kann den Geschäftsbetrieb des Unternehmens unterbrechen und im Nachhinein zu noch mehr Aufwand führen, wenn die Vorbereitung liederlich war.

Grundsatz: Die Vorbereitung und Durchführung ist ein Projekt mit allen Merkmalen eines Projekts (zeitlich befristete Dauer, enger personeller und finanzieller Rahmen, eigenständige Organisation mit einem Projektteam, das nur befristet zusammenarbeiten muss u. a.).

Entsprechend § 240 Abs. 1 HGB sind die Vermögensgegenstände und die Schulden des Unternehmens zum Inventur-/Bilanzstichtag vollständig zu erfassen. Es sind somit alle Vermögensgegenstände und alle Schulden aufzunehmen, für die Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht besteht.

Darüber hinaus aber auch alle Positionen, bei denen ein Wahlrecht besteht.

Es sind ferner solche Vermögensgegenstände aufzunehmen, die bereits voll abgeschrieben sind (Erinnerungswert 1,00 EUR) bzw. auch alle "mittigen" geringwertigen Wirtschaftsgüter ($\geq 150,00 \text{ EUR} < 1.000,00 \text{ EUR}$).

In Zweifelsfällen ist die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Unternehmen nach dem wirtschaftlichen, nicht nach dem juristischen Eigentum vorzunehmen.

Dies betrifft vor allem:

- Gegenstände unter Eigentumsvorbehalt sind beim Erwerber (Kauf auf Ziel),
- Gegenstände der Sicherungsübereignung sind beim Sicherungsgeber,
- Gegenstände unter Treuhand sind beim Treuhandgeber

aufzunehmen.

Zu den Schulden gehören nicht nur zivilrechtliche Schulden, sondern auch Verpflichtungen, die sich aus Rückstellungen begründen (z. B. unterlassene Reparatur, Kosten des Jahresabschlusses u. a.).

Es gilt der Grundsatz der Einzelerfassung sowie der Grundsatz der Einzelbewertung. Körperliche Vermögensgegenstände sind nach Menge, Wert und Qualität zu erfassen und zu bewerten. Die Anwendung anerkannte Vereinfachungsverfahren ist zulässig.

Die Inventur muss zu solchen Ergebnissen führen, dass das Inventar eine übersichtliche, verständliche und glaubwürdige Darstellung des Vermögens und der Schulden des Unternehmens liefert.

Die Zuordnung der Inventarpositionen zu Bilanzpositionen muss eindeutig und nachvollziehbar sein. Dies gilt auch für Wertansätze! Es dürfen keine Manipulationen vorgenommen werden.

Die gestellten Anforderungen an Genauigkeit der Inventurergebnisse müssen hinsichtlich des hierfür zu betreibenden Aufwandes vertretbar sein .

Daher sind die Möglichkeiten einer Festwertbewertung oder einer Gruppenbewertung oder die einer Stichprobeninventur auszuschöpfen.

2. Buchungen zum Jahresabschluss

■ Einordnung

Es wurde bereits herausgestellt, dass der Jahresabschluss aus den Daten und Unterlagen der *Buchführung* heraus zu entwickeln und – unter Berücksichtigung der einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen – ordnungsgemäß zu erstellen ist.

Dadurch, dass ein Jahresabschluss – bildlich gesprochen - faktisch eine *Momentaufnahme* eines als „*steter Fluss*“ anzusehenden Geschäftsbetriebes eines Unternehmens zum *Bilanzstichtag* liefern soll, gibt es für die Buchführung, die ja diesen „Fluss“ ohne Zeitverzug „zu begleiten“ hat, eine Reihe spezieller Aufgaben zu lösen, die nur und nur in Verbindung mit dem zu erstellenden Jahresabschluss auftreten.

Eine erste derartige Aufgabe besteht darin, zu sichern dass *Einzahlungen* und *Auszahlungen* sowie *Erträge* und *Aufwendungen* jenem Geschäftsjahr zugeordnet werden, zu dem die sie verursachenden Geschäftsvorfälle dem wirtschaftlichen Grunde nach gehören.

Mit anderen Worten: Es geht um die Durchsetzung des Grundsatzes der *periodengerechten* Erfassung von Aufwendungen und Erträgen und dies führt uns zu den Themen „*zeitliche Erfolgsabgrenzung*“, „*aktive und passive Rechnungsabgrenzung*“ sowie „*Bilden und Auflösen von Rückstellungen*“.

■ Zeitliche Erfolgsabgrenzung

Problemstellung, Beispiele

Geschäftsvorfälle, die Aufwendungen bzw. Erträge verursachen, sind zum Zeitpunkt des Vorliegens der entsprechenden Belege (Eingangsrechnung, Ausgangsrechnung u. a.) zu buchen. Da bei diesen Vorgängen jedoch meist Zahlungsziele angeboten und ausgenutzt werden, werden die zugehörigen Aus- bzw. Einzahlungen erst später gebucht.

Solange sich dies innerhalb eines Geschäftsjahres abspielt, ist das *zeitliche Auseinanderfallen* des Buchens der betreffenden Vorgänge für den Erfolgsausweis der Periode ohne Belang. Anders sieht es jedoch aus, wenn Aufwendungen bzw. Erträge wirtschaftlich dem *Abschlussjahr* zuzuordnen sind, die entsprechenden Zahlungen jedoch erst im *Folgejahr* getätigt werden.

Um derartige Wirkungen zu verhindern, ist im Handelsgesetzbuch festgelegt, dass *Aufwendungen* und *Erträge* buchungsseitig immer demjenigen Geschäftsjahr zuzuordnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt der zugehörigen Auszahlung/Ausgabe bzw. Einzahlung/Einnahme (vgl. § 252 Abs. 1 Ziff. 5 HGB).

Auf diese Weise wird eine *periodengerechte Erfolgsermittlung* gesichert.

Führen **Aufwendungen** im *alten* Geschäftsjahr erst im *neuen* Geschäftsjahr zu Auszahlungen/Ausgaben, dann sind sie bei der Erstellung des Jahresabschlusses als

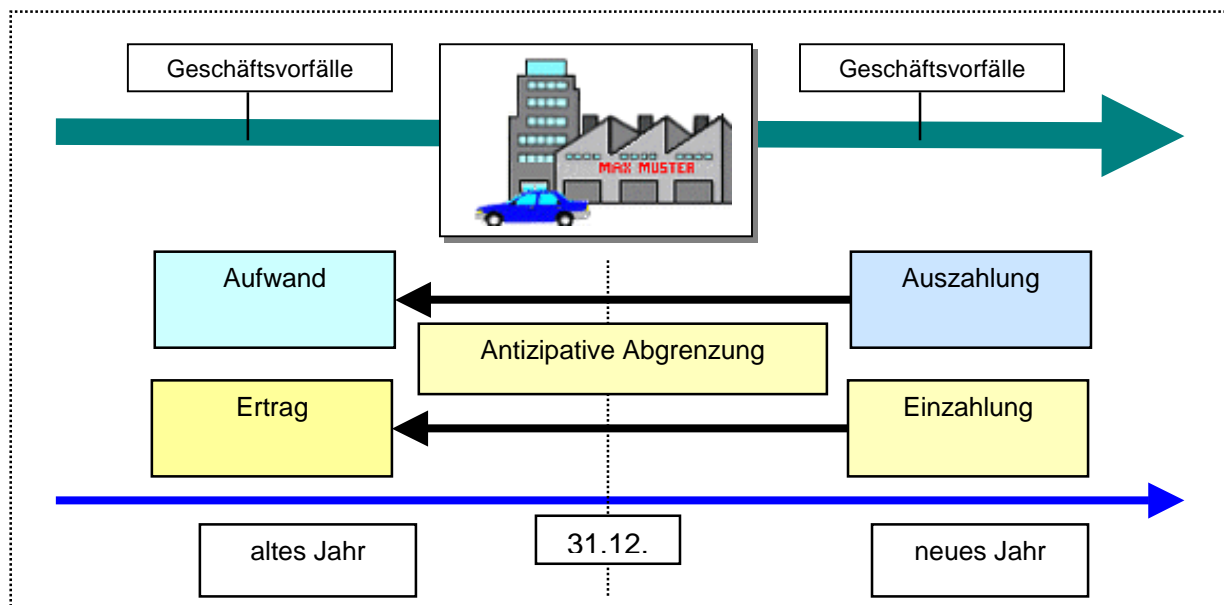
sonstige Verbindlichkeiten

zu erfassen und zu buchen.

Führen **Erträge** im *alten* Geschäftsjahr erst im *neuen* Geschäftsjahr zu Einzahlungen/Einnahmen, dann sind sie bei der Erstellung des Jahresabschlusses als

sonstige Vermögensgegenstände

zu erfassen und zu buchen:



Zeitliche Erfolgsabgrenzung

Da in den Beispielen 1 und 2 der Aufwand bzw. Ertrag noch nicht buchungsmäßig erfasst werden kann, weil die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, muss man Aufwand und Ertrag in das alte Jahr einbringen, das heißt *vorwegnehmen (antizipieren)*.

■ Aktive und passive Rechnungsabgrenzung

Problemstellung, Beispiele

In der Praxis können Situationen eintreten, dass im *alten* Geschäftsjahr bereits eine *Auszahlung* vorgenommen werden muss, obgleich der zugehörige wirtschaftliche Vorgang erst im *neuen* Geschäftsjahr wirksam wird.

Würde man nur den Zahlungsvorgang buchen, tritt eine Minderung des Vermögens ein, ohne dass dem ein erfolgswirksamer wirtschaftlicher Vorgang gegenübersteht. Die Folge wäre, dass der Gewinn (bzw. Verlust) des Geschäftsjahres Gj. **06** in der Höhe der Versicherungsprämie falsch ausgewiesen wird.

Würde man wieder nur den Zahlungsvorgang buchen, tritt eine Mehrung des Vermögens ein, ohne dass dem ein erfolgswirksamer wirtschaftlicher Vorgang gegenübersteht.

Die Folge wäre, dass der Gewinn (bzw. Verlust) des Geschäftsjahres Gj. **06** um die Höhe der Vorauszahlung falsch ausgewiesen wird.

Auszahlungen und *Einzahlungen*, die im *alten* Geschäftsjahr zu buchen sind, jedoch der Sache nach *Vorauszahlungen* zu Vorgängen sind, die erst im *neuen* Geschäftsjahr wirksam werden, müssen auf der *Aktiv-* bzw. auf der *Passivseite* der Bilanz abgegrenzt werden, um einen periodengerechten Erfolgsausweis zu sichern.

Nach **§ 250** HGB können auf der *Aktivseite* der Bilanz *Ausgaben/Auszahlungen* vor dem Bilanzstichtag abgegrenzt werden, sofern sie *Aufwand* für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag sind (siehe auch **§ 5** Abs. 5 EStG).

Dies betrifft zum Beispiel

- im Voraus gezahlte Mietentgelte,
- im Voraus gezahlte Zinsen,
- im Voraus gezahlte Steuern,
- im Voraus gezahlte Versicherungsprämien oder Beiträge und dgl.

Diese Ausgaben stellen praktisch eine *Leistungsforderung* dar, die im neuen Jahr wirksam werden soll.

Derartige Posten sind auf das Bestandskonto

Aktive Rechnungsabgrenzung (ARA)

zu buchen.

Nach **§ 250** HGB können ferner auf der *Passivseite* der Bilanz *Einnahmen/Einzahlungen* vor dem Bilanzstichtag abgegrenzt werden, sofern sie *Ertrag* für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag sind (siehe auch **§ 5** Abs. 5 EStG).

Dies betrifft zum Beispiel

- im Voraus erhaltene Mietentgelte,
- im Voraus erhaltene Zinsen,
- im Voraus erhaltene Anzahlungen für Bestellungen und dgl.

Diese Einnahmen stellen praktisch eine *Leistungsverbindlichkeit* dar, die im neuen Jahr eingelöst werden muss.

Derartige Posten sind auf das Bestandskonto

Passive Rechnungsabgrenzung (PRA)

zu buchen.

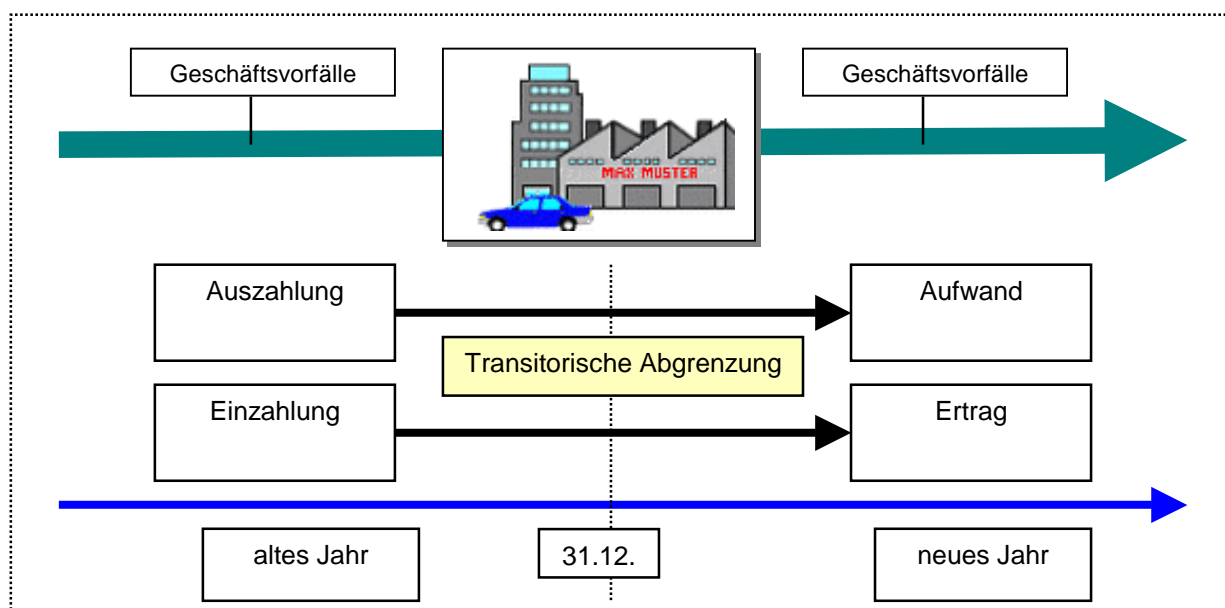


Bild 4: Aktive und passive Rechnungsabgrenzung

Die hier betrachteten Auszahlungen bzw. Einzahlungen vermindern bzw. erhöhen das in der Bilanz auszuweisende Vermögen im Abschlussjahr (Position „Liquide Mittel“), obwohl dahinter keine Leistungen stehen. Die Erfolgswirkung dieser Zahlungen muss a) im *alten* Jahr *neutralisiert* und b) in das *neue* Jahr *überführt* werden. Wir sprechen in diesem Fall daher von *transitorischen* Abgrenzungen.

■ Bilden und Auflösen von Rückstellungen

Rückstellungen sind Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag dem wirtschaftlichen Grunde nach zwar bestimmt, jedoch in der *Höhe* und/oder hinsichtlich der *Fälligkeit* noch nicht festgelegt sind.

Rückstellungen können sowohl für *ungewisse* - rechtlich oder wirtschaftlich begründete - *Verbindlichkeiten* (gegenüber Dritten) als auch im Sinne von Verpflichtungen gegenüber dem eigenen *Unternehmen* (*Aufwandsrückstellungen*) gebildet werden.

Allgemein gilt aus betriebswirtschaftlicher Sicht: *Rückstellungen* sind ihrem Charakter nach *Schulden*, die jedoch nach Höhe und/oder Fälligkeit noch nicht genau bestimmt sind. Entsprechend der Bilanzgleichung

$$\text{Eigenkapital} = \text{Vermögen} \text{ ./. } \text{Schulden}$$

folgt daraus, dass Rückstellungen das *Eigenkapital* am Schluss des Jahres *mindern*, was – im Falle der Erwirtschaftung eines Jahresüberschusses – bewirkt, dass dadurch auch die *Gewinnsteuern* und mögliche *Gewinnausschüttungen* *gemindert* werden.

Ferner gilt: Rückstellungen werden für *Aufwendungen* gebildet. Dies bedeutet, dass die Rückstellungsbeträge das Periodenergebnis mindern.

Allerdings handelt sich aber hier um *Aufwendungen ohne Liquiditätsabfluss*! Dies bedeutet, dass Rückstellungen die *Liquidität* des Unternehmens – zeitweise - verbessern (siehe auch die Darstellung in Bild 4.5).

So weit, so gut. Jetzt kommt jedoch ein „aber“: Rückstellungen müssen aufgelöst werden, sobald sie ihren Zweck erfüllt haben.

Da der angesetzte Betrag für eine Rückstellung auf Schätzungen beruht, sind bei Auflösung der Rückstellung drei Fälle denkbar:

Fall 1: Die Rückstellung entspricht der zu leistenden Zahlung (Aufwand).	kein Problem
Fall 2: Die Rückstellung wurde höher angesetzt als die jetzt zu leistende Zahlung (tatsächlicher Aufwand).	Es entsteht ein <i>Ertrag</i> aus der Auflösung der Rückstellung.
Fall 3: Die Rückstellung wurde niedriger angesetzt als die jetzt zu leistende Zahlung (tatsächlicher Aufwand).	Es entstehen <i>periodenfremde Aufwendungen</i> .

■ Hauptabschlussübersicht

Die Anzahl der in einem Geschäfts- bzw. Haushaltsjahr zu buchenden Geschäftsvorfälle kann auch bei kleineren Unternehmen die Zahl von 1.000 weit übersteigen. In größeren Einrichtungen sind Geschäftsvorfälle im fünf- bis sechsstelligen Zahlenbereich zu buchen.

Allein aus diesem Fakt ist es nachvollziehbar, dass sich in die Buchungen Fehler "einschleichen" können, zum Beispiel durch falsches Kontieren, falsches Addieren, unterlassene Gegenbuchungen u. a.

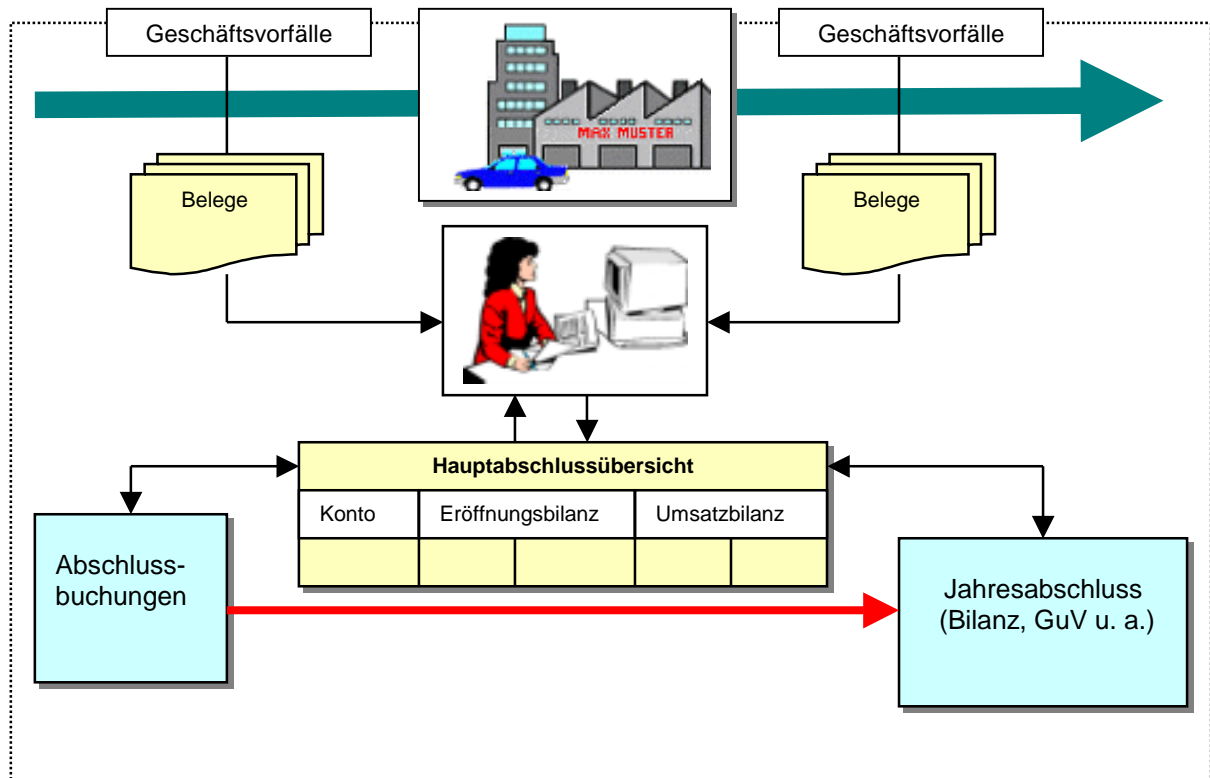
Es ist daher notwendig und sinnvoll, nach der vollständigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, aber noch *vor* Erstellen des Jahresabschlusses, einen vorläufigen Abschluss (*Probeabschluss*) zu erstellen.

Diesem Ziel dient die Erarbeitung einer *Hauptabschlussübersicht*, auch Betriebsübersicht oder Abschlusstabelle genannt.

Die *Hauptabschlussübersicht* ist eine, auf dem Zahlenmaterial der Buchführung beruhende komprimierte Aufstellung, die die Entwicklung sämtlicher Bestandskonten von der Eröffnungs- bis zur Schlussbilanz sowie die aufwands- und ertragsmäßige Zusammensetzung der GuV-Rechnung aufzeigt.

Die Hauptabschlussübersicht hat vorrangig eine

- Kontroll-,
- Informations- und
- Entscheidungsfunktion.



Die Hauptabschlussübersicht ist der Form nach eine *Tabelle*, in der - untereinander - die in der betreffenden Einrichtung geführten Konten mit den zugehörigen Zahlen dargestellt werden.

Der *Buchführungsteil* der Hauptabschlussübersicht ist wie folgt aufgebaut:

Hauptabschlussübersicht - Buchführungsteil									
Konto-Nr.	Konto-bezeichn.	Eröffnungsbilanz		Umsatzbilanz		Summenbilanz		Saldenbilanz I	
		Aktiva	Passiva	Soll	Hab.	Soll	Hab.	Soll	Hab.

Erläuterungen:

a) Eröffnungsbilanz

In der Rubrik „*Eröffnungsbilanz*“ werden die Anfangsbestände (Saldenvorträge) der Bestandskonten des abgelaufenen Geschäfts- bzw. Haushaltsjahres eingetragen, und zwar

- die Anfangsbestände der Aktivposten unter "Aktiva" und
- die Anfangsbestände der Passivposten unter "Passiva".

b) Umsatzbilanz

In der Rubrik „Umsatzbilanz“ werden die Summen der Soll- und Habenbuchungsbeträge aller Konten, also die Zu- und Abgänge der einzelnen Konten der Buchführung erfasst.

Wichtig: Aufgrund der doppelten Verbuchung eines jeden Geschäftsvorfalles muss die *Summe der Soll-Spalte* gleich der *Summe der Haben-Spalte* sein.

Ursachen für mögliche Abweichungen können sein:

- Additionsfehler,
- Verwechseln der Soll- und Habenseite beim Buchen u. a.

c) Summenbilanz

In der Rubrik „Summenbilanz“ werden für jedes Konto die Summen der Soll- und der Haben-Seite der Eröffnungsbilanz und der Umsatzbilanz nach folgender Regel zusammengeführt:

Eröffnungsbilanz	Aktiva	Passiva
+ Umsatzbilanz	Soll	Haben
= Summenbilanz	Soll	Haben

Ferner werden auch die Summen der Soll- und Haben-Seite der *Erfolgskonten* hier übertragen.

Wichtig: Auch hier gilt, dass die Summen der *Soll-* und *Haben-*Seite der Summenbilanz wieder gleich groß sein müssen.

d) Saldenbilanz I

In der Rubrik „Saldenbilanz I“ wird für jedes Konto der *Saldo (Überschuss)* zwischen dem Soll-Betrag und dem Haben-Betrag in der Summenbilanz eingetragen, und zwar stets auf jene Seite, auf der in der Summenbilanz der größere Wert steht.

Steht bei einem Konto der größere Betrag in der Summenbilanz z. B. auf der *Soll-*Seite, dann wird der Saldo in der Saldenbilanz I auf der *Soll-*Seite eingetragen. Auf diese Weise wird bewirkt, dass der Saldo auf jener Seite steht, auf der der Posten auch in der Bilanz bzw. auf dem GuV-Konto steht!

Wir erhalten mit der *Saldenbilanz I*

- die sich *vor* Durchführung der vorbereitenden Abschlussbuchungen ergebenden (vorläufigen) *Endbestände* der Bestandskonten sowie
- die Höhe der *vorläufigen Aufwendungen* und *Erträge* entsprechend den geführten Erfolgskonten.

Auch in der Saldenbilanz I müssen die Summen der *Soll*-Spalte und der *Haben*-Spalte wieder übereinstimmen.

■ Abschlussbuchungen

Übersicht

Die *vorbereitenden Abschlussbuchungen* im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses umfassen alle Buchungen, die noch nicht zum eigentlichen Abschluss gehören. Diese Buchungen berühren weder das Schlussbilanzkonto noch das GuV-Konto.

Im Einzelnen geht es vor allem um folgende Aufgaben:

Tabelle: Aufgaben im Rahmen der vorbereitenden Abschlussbuchungen

Nr.	Aufgabe
1	Umbuchung der Vorsteuer und der Umsatzsteuerschuld zur Ermittlung der USt-Zahllast oder des Vorsteuerüberhangs
2	Umbuchung des Wareneinsatzes (Abschluss der Warenkonten)
3	Umbuchung des Materialverbrauchs (Abschluss des Vorrätekontos)
4	Buchen der Abschreibungen (Abschluss der Anlagekonten)
5	Umbuchung der Bestandsveränderungen an unfertigen Erzeugnissen und fertigen Erzeugnissen (Abschluss der Vorrätekonten)
6	Buchen der zeitlichen Erfolgsabgrenzung
7	Buchen von aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen
8	Buchung von Rückstellungen
9	Buchung von Rücklagen
10	Abschluss der Unterkonten über das jeweilige Hauptkonto (z. B. Bezugskosten; Rücksendungen und Preisnachlässe bei Warenkonten u. a.)
11	Abstimmung der Salden bei Lieferanten (Kreditoren) und bei Kunden (Debitoren)

12	Abstimmung der Salden bei Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
13	Aktivieren innerbetrieblicher Leistungen (mit Erstellung der Belege)

Die entsprechenden Buchungen werden in der Regel im *Abschluss*teil der Hauptabschlussübersicht, Rubrik "**Umbuchungen**", vorgenommen.

Weiterführung der Hauptabschlussübersicht

a) Umbuchungsspalte, Saldenbilanz II

Die sog. *Umbuchungsspalte* ist Bestandteil des Abschlusssteils der Hauptabschlussübersicht. Sie schließt sich unmittelbar an die Saldenbilanz I des Buchführungsteiles Saldenbilanz II an.

Die *Saldenbilanz II* entsteht aus der *Saldenbilanz I*, ergänzt bzw. korrigiert um die vorgenommenen *Umbuchungen*.

Die in der Saldenbilanz II ausgewiesenen Beträge können nun a) in die *Schlussbilanz* bzw. b) in die *Gewinn- und Verlustrechnung* übernommen werden.

b) Schlussbilanz

Die *Schlussbilanz* entsteht aus der Saldenbilanz II, indem wir die Beträge der *Bestandskonten* in die Spalte Aktiva bzw. Passiva übernehmen.

Die Schlussbilanz weist in der Zeile "Summe I" den *Unterschiedsbetrag* zwischen dem Betriebsvermögen am *Ende* des Jahres zum Betriebsvermögen zum *Anfang* des Jahres aus.

c) Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung entsteht aus der Saldenbilanz II, indem wir die Beträge zu den Aufwands- und Ertragskonten in die Spalte Soll bzw. Haben übernehmen.

Die GuV-Rechnung weist in der Zeile "Summe I" den *Unterschiedsbetrag* zwischen den "Aufwendungen" und den "Erträgen" des abgerechneten Geschäftsjahres aus.

Ergebnisse

Im Ergebnis der Abschlussarbeiten sind die *Dokumente zum Jahresabschluss* zu erstellen, und zwar

- die Bilanz,
- die Gewinn- und Verlustrechnung sowie
- der Anhang.

3. Der eigentliche Jahresabschluss

■ Begriffsbestimmung

Der **Jahresabschluss** ist ein *Instrument* zur Abbildung

- a) der *wirtschaftlichen Situation* eines Unternehmen zum Schluss eines Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres und
- b) des *Gesamtergebnisses* aus allen erfolgswirksamen Geschäftsvorgängen *im Verlaufe* der betreffenden Rechnungsperiode.

Der Jahresabschluss ist aus den Unterlagen der *Buchführung* zu entwickeln und entsprechend den für die jeweilige Einrichtung gültigen handels- und steuerrechtlichen *Vorschriften* innerhalb definierter *Fristen* zu erstellen.

Der Jahresabschluss ist aus den Unterlagen der *Buchführung* zu entwickeln und entsprechend den für die jeweilige Einrichtung - je nach Rechtsform - gültigen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften innerhalb definierter Fristen zu erstellen.

Hauptbestandteile des Jahresabschlusses sind nach **§ 242 Abs. 3 HGB** grundsätzlich

- a) die Bilanz sowie
- b) die Gewinn- und Verlustrechnung.

Kapitalgesellschaften haben des Weiteren einen *Anhang* (mit Bezug zur Bilanz und zur GuV) zu erstellen.

Speziell bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften kommen als weitere Bestandteile des Jahresabschlusses

- die Kapitalflussrechnung,
- ein Eigenkapitalpiegel sowie ggf.
- Segmentberichte

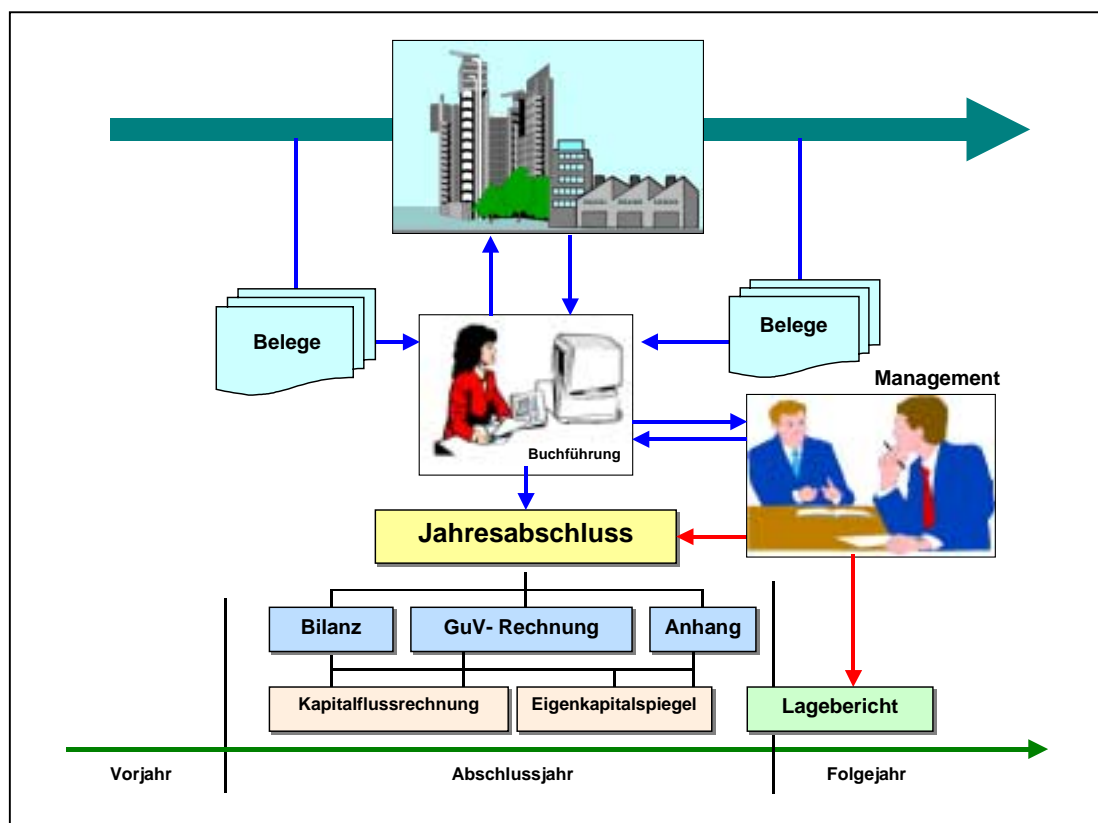
hinzu.

Der von bestimmten Kapitalgesellschaften zu erstellende *Lagebericht* ist kein Bestandteil des Jahresabschlusses.

Hinweis:

Wird ein Abschluss nach den nationalen Normen des *Handelsrechts* erstellt, so wird der Abschluss auch *Jahresabschluss* genannt.

Wird hingegen der Abschluss auf der Grundlage der einschlägigen Bestimmungen des *Steuerrechts* erstellt, dann wird üblicherweise von *Steuerbilanz* gesprochen.



■ Zwecke, Ziele

Der Jahresabschluss dient vor allem folgenden *Zwecken*:

a) Rechenschaftslegung und Information

Jedes bilanzierende Unternehmen ist verpflichtet, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über ihre *Vermögens-* und *Finanzlage* zu geben und in diesem Zusammenhang sichtbar zu machen, wie sie eigenes bzw. fremdes Kapital eingesetzt und welche Ergebnisse sie daraus erzielt hat.

Diesem Ziel dient vor allem die *Bilanz* als stichtagsbezogene Gegenüberstellung von Vermögen und Kapital zum Stichtag des Jahresabschlusses.

b) Periodenbezogene Erfolgsermittlung (Gewinn, Verlust)

Aufgabe und Anliegen der Erfolgsrechnung ist es, das *Jahresergebnis* (Gewinn oder Verlust) zu ermitteln und die *Quellen dieses Erfolgs* differenziert auszuweisen.

Diese Ergebnisrechnung bildet in den meisten Bereichen zugleich die Grundlage für die Ermittlung der *Steuern* vom Einkommen und Ertrag.

Die Ermittlung des Jahresergebnisses bildet zugleich die notwendige Informationsbasis für Entscheidungen zur *Verwendung* des Ergebnisses.

c) Ermittlung der Steuern

Die Dokumente des Jahresabschlusses bilden die Grundlage für die Ermittlung der Steuern vom Einkommen und Ertrag (= Gewinnsteuern) sowie auch für die abschließende Erstellung der Umsatzsteuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr, ein-

schließlich der Ermittlung der Umsatzsteuerzahllast (bzw. eines ggf. vorhandenen Vorsteuerüberhangs).

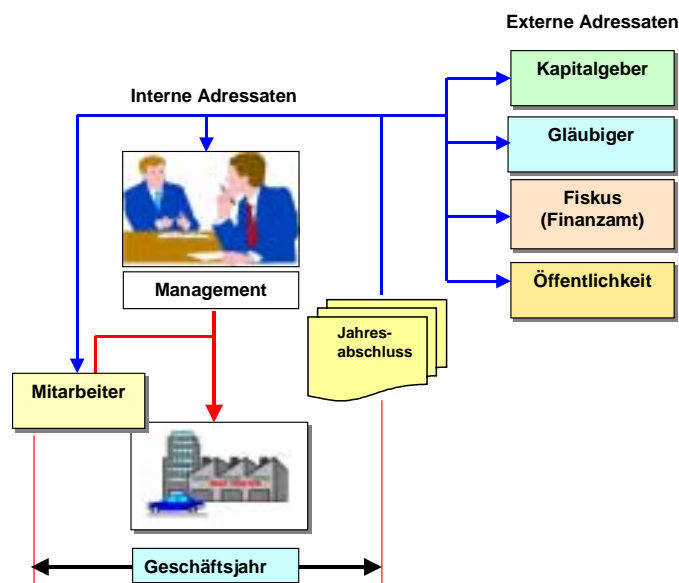
d) Verbesserung der **Entscheidungsgrundlagen**

Die aus dem Jahresabschluss eines Unternehmens abzuleitenden 'historischen' Daten bilden in vielerlei Hinsicht eine wichtige Informationsbasis für zu treffende *Entscheidungen*.

Dies gilt nicht nur im Hinblick auf Entscheidungen, die von den (*internen*) Verantwortungsträgern in der betreffenden Einrichtung zu anstehenden *Personalmaßnahmen*, zu *Investitionsvorhaben* und dgl. zu treffen sind, sondern auch für Entscheidungen, die Verantwortliche in *externen* Einrichtungen zu treffen haben, zum Beispiel seitens der *Kreditinstitute* im Hinblick auf zu gewährende Kredite nach Beurteilung der Kreditwürdigkeit der Einrichtung und dgl. mehr.

■ **Adressaten**

Die Ergebnisse des Jahresabschlusses sind sowohl für externe Adressaten als auch für den Unternehmer bzw. die Gesellschafter des Betriebes von besonderem Interesse (siehe **Grafik**).



■ **Aufstellungspflichten**

a) **Allgemeine Vorschriften des HGB**

Die Allgemeinen Vorschriften zum Jahresabschluss sind in den §§ 242 bis 245 HGB zu finden. So heißt es in **§ 242 HGB**:

"(1) ¹Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen.

²Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.

(2) Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.
(3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss" (§ 242 HGB).

b) Vorschriften des Steuerrechts

Unternehmer, die nach den §§ 140 und 141 **AO** buchführungspflichtig sind, haben nach § 5 Abs. 1 **EStG** i. V. m. § 60 EStDV eine jährliche Steuerbilanz als Unterlage zur Steuererklärung zu erstellen.

Wichtig:

Die steuerrechtlichen Vorschriften gehen vom *Grundsatz der Maßgeblichkeit* aus. Dies bedeutet, dass für die Abgabe von Unterlagen zur Steuererklärung bzw. für die Erstellung der Steuerbilanz die Ergebnisse des handelsrechtlichen Jahresabschlusses maßgebend sind.

■ Ansatzvorschriften

Auch die handelsrechtlichen Ansatzvorschriften für den Jahresabschlusses wurden bereits im BBH-Lernmodul **JAB 01** (Kapitel 1) dargelegt. Die wichtigsten Aussagen sollen hier noch einmal wiederholt werden.

a) Handelsrechtliche Vorschriften

Die handelsrechtlichen Ansatzvorschriften für den Jahresabschluss sind in den §§ 246 bis 251 HGB zu finden.

So heißt es in **§ 246 HGB** (unter Beachtung der Änderungen durch BilMoG):

"(1) ¹Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit sie dem Kaufmann zuzurechnen sind und gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

(2) *Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.*"

b) Vorschriften des Steuerrechts

Die steuerrechtlichen Regelungen zur Bewertung von Wirtschaftsgütern sind vor allem in § 6 EStG zu finden. Dies betrifft Grundfragen der Bewertung des Anlagevermögens, die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, die Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen u. a.

Neu sind die steuerrechtlichen Bestimmungen für die Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2a EStG).

■ Unterscheidung nach Größe und Rechtsform des Unternehmens

Personenunternehmen haben nach **§ 242** Abs. 3 HGB einen Jahresabschluss mit den Bestandteilen

- Bilanz und
- Gewinn- und Verlustrechnung

zu erstellen.

Falls Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften jedoch nach § 241a HGB-neu von der Buchführungspflicht befreit sind, entfällt auch die Pflicht der Erstellung des Jahresabschlusses mit den oben genannten Dokumenten.

Kapitalgesellschaften haben nach **§ 264** Abs. 1 HGB einen Jahresabschluss mit den Bestandteilen

- Bilanz,
- Gewinn- und Verlustrechnung und
- Anhang

sowie einen Lagebericht zu erstellen.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Erstellung eines Lageberichtes befreit.

Mit Inkrafttreten des **BilMoG** wird bei Kapitalgesellschaften der Typus einer *kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft* gesondert behandelt.

Danach haben derartige Unternehmen außer den oben genannten Pflichtbestandteilen (Bilanz, GuV, Anhang) und dem Lagebericht ferner

- eine Kapitalflussrechnung,
- einen Eigenkapitalspiegel und ggf.
- Sortimentsberichte

zu erstellen und zu veröffentlichen (vgl. § 264 Abs. 1, Satz 2 HGB-neu).

Eine wichtige Rolle spielt bei Kapitalgesellschaften die Einordnung in einer der in **§ 267 HGB** bestimmten Größenklassen (siehe auch BBH-Lernmodul JAB 01):

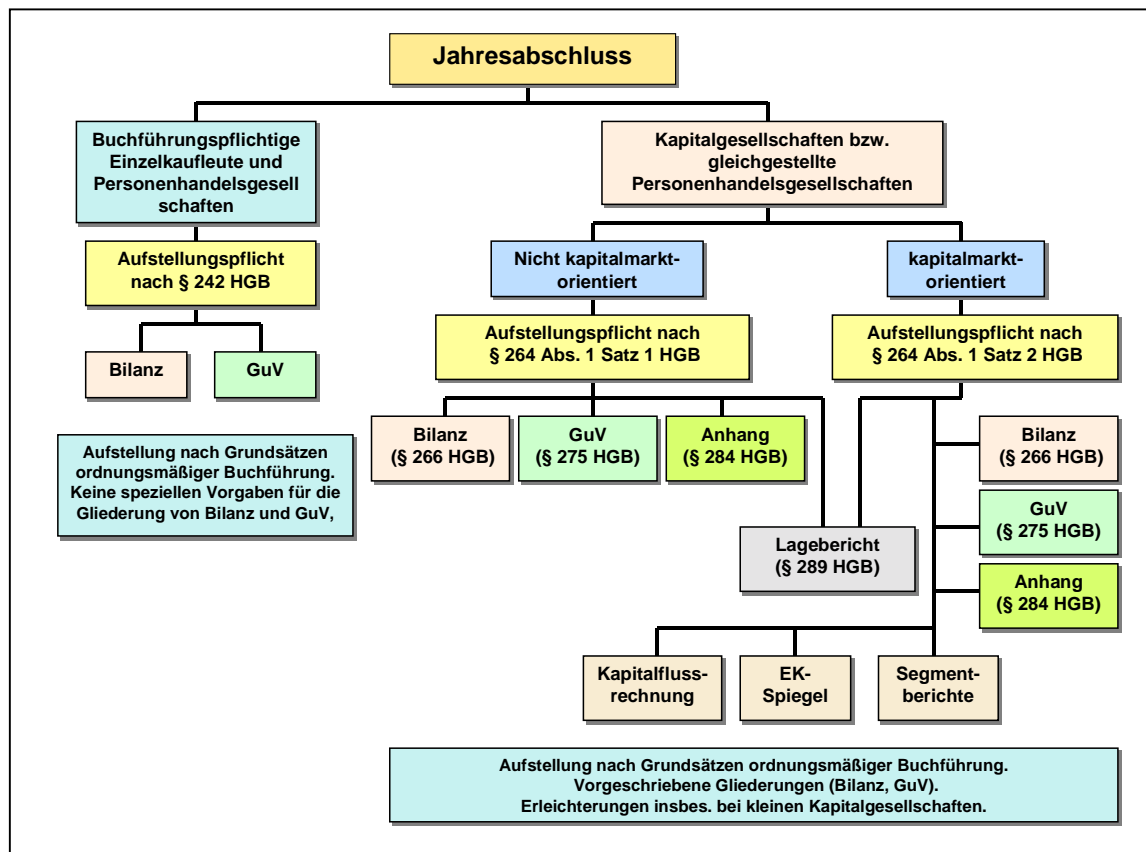
Mit dem BilMoG werden auch die Größenmerkmale bei Kapitalgesellschaften gegenüber den bislang geltenden Regelungen erhöht. Im Einzelnen sieht dies nunmehr wie folgt aus:

Größenklasse	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittlere Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Bilanzsumme	bis 4,840 Mio EUR	bis 19,250 Mio EUR	über 19,250 Mio EUR
Umsatzerlöse	bis 9,860 Mio EUR	bis 38,500 Mio EUR	über 38,500 Mio EUR
Anzahl Arbeitnehmer	bis durchschnittlich 50	über 50 bis durchschnittlich 250	über durchschnittlich 250

Die Zuordnung zu einer der Größenklassen ist erfüllt, wenn bei einer Kapitalgesellschaft mindestens zwei der drei genannten Merkmale zutreffen.

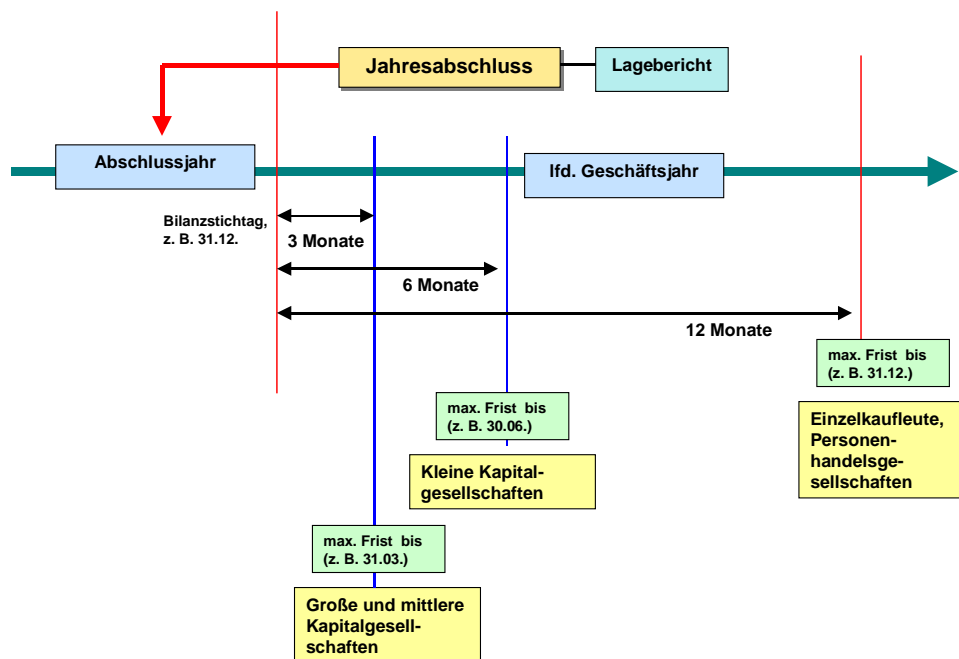
Mit der Erhöhung der Schwellenwerte bei den Größenmerkmalen geht § 267 HGB neu nunmehr mit den einschlägigen EU-Richtlinien konform, so dass eine Gleichbehandlung der Unternehmen im EU-Wirtschaftsraum erreicht wird.

Zusammenfassende Übersicht:



■ Fristen für die Erstellung des Jahresabschlusses

Auch bei der Vorgabe von Fristen zur Erstellung des Jahresabschlusses wird zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften unterschieden, wobei es für kleine Kapitalgesellschaften wiederum Erleichterungen gibt.



■ Prüfungs- und Offenlegungsfristen

Hinsichtlich der Prüfung und der Offenlegung des Jahresabschlusses wird wiederum zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften unterschieden, wobei es auch hier für kleine Kapitalgesellschaften Erleichterungen gibt.

a) Einzelkaufleute und Personengesellschaften

Einzelkaufleute und Personengesellschaften (mit einer natürlichen Person als Vollhafter) sind - aus handelsrechtlicher Sicht - grundsätzlich nicht verpflichtet, den erstellten Jahresabschluss prüfen zu lassen und offen zu legen.

Dabei sind allerdings die Bestimmungen in § 3 Abs. 1 Nr. i. V. m. § 1 Abs. 1 PubliG zu beachten. In § 1 PubliG heißt es:

"(1) Ein Unternehmen hat nach diesem Abschnitt Rechnung zu legen, wenn für den tag des Ablaufs eines Geschäftsjahres (Abschlussstag) und für zwei darauf folgenden Abschlussstagen jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen:

- 1. Die Bilanzsumme einer auf den Abschlussstag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt 65 Millionen Euro.*
- 2. Die Umsatzerlöse des Unternehmens in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag übersteigen 130 Millionen Euro.*
- 3. Das Unternehmen hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag durchschnittlich mehr als fünftausend Arbeitnehmer beschäftigt."*

b) Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften

Die Pflichten zur *Prüfung* des Jahresabschlusses und des Lageberichts von Kapitalgesellschaften (und ihnen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften) sind in den **§§ 316 bis 323 HGB** vorgegeben.

Die Pflichten zur *Offenlegung* des Jahresabschlusses und des Lageberichts von Kapitalgesellschaften (und ihnen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften) sind in **den §§ 325 bis 329 HGB** vorgegeben.