

Der Jahresabschluss

Die Buchführungspflicht und die Grundsätze
ordnungsgemäßer Buchführung

Kapitel 1

Einführung in den Jahresabschluss und Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute

In diesem Kapitel erfahren Sie, aus welchen Bestandteilen sich ein Jahresabschluss zusammensetzt und welche Zwecksetzung der Jahresabschluss nach nationalem Recht verfolgt. Das Kapitel informiert Sie über den Charakter des Jahresabschlusses – den Gläubigerschutz. Hierbei legen wir unseren Fokus auf das Dritte Buch des HGB. Insbesondere informieren wir Sie über die Buchführungspflicht sowie die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und berichten über die Aufstellungspflicht des Jahresabschlusses.

Einführung in den Jahresabschluss

Das betriebliche Rechnungswesen erfüllt die Aufgabe, alle Geschäftsvorfälle und Prozesse, die sich wert- und mengenmäßig darstellen lassen, zu erfassen. Das Rechnungswesen wird in vier Bereiche eingeteilt:

1. Buchführung,
2. Kosten- und Leistungsrechnung,
3. Statistik,
4. Planungsrechnung.

Die sich aus den §§ 238 ff. HGB ergebende handelsrechtliche Verpflichtung zur Buchführung, Erstellung einer Eröffnungsbilanz und eines Abschlusses zum Ende eines

jeden Geschäftsjahres wird dem Kaufmann aus mehreren Gründen vom Gesetzgeber auferlegt:

- ✓ Selbstkontrolle durch das Management,
- ✓ Kontrolle durch die Gesellschafter,
- ✓ Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens durch Dritte (Lieferanten/Gläubiger, Kunden, Arbeitnehmer, interessierte Öffentlichkeit et cetera).

Gemäß § 243 Abs. 3 HGB muss der Jahresabschluss innerhalb einer dem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufgestellt werden. Wie lang die Frist ist, hängt von der Größe des Unternehmens ab:

- ✓ **Drei Monate:** Bei den dem PublG unterliegenden Personengesellschaften, den großen sowie mittelgroßen Kapitalgesellschaften sowie den entsprechenden Personengesellschaften beträgt die Aufstellungsfrist drei Monate.
- ✓ **Sechs Monate:** Kleine Kapitalgesellschaften sowie ihnen gleichgestellte Personengesellschaften verfügen mit sechs Monaten über eine verlängerte Frist. Hieraus kann schlussgefolgert werden, dass Einzelunternehmen und übrige Personengesellschaften ebenfalls eine Sechsmonatsfrist einzuhalten haben.

Für Kleinstkapitalgesellschaften bestehen weitergehende Erleichterungen.

Was dazugehört: Die Bestandteile des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss besteht aus den in Tabelle 1.1 gezeigten Bestandteilen.

Rechtsform	Bestandteile des Jahresabschlusses Aufstellungspflicht des Lageberichts
Einzelkaufleute, Personengesellschaften (die nicht unter der PublG fallen)	<p>Der Jahresabschluss besteht aus:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilanz, ✓ Gewinn- und Verlustrechnung. <p>Ein Anhang und ein Lagebericht sind nicht zu erstellen (§ 242 Abs. 3 HGB)</p>

Rechtsform		Bestandteile des Jahresabschlusses Aufstellungspflicht des Lageberichts
Kapitalgesellschaften	große	<p>Der Jahresabschluss besteht aus:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilanz, ✓ Gewinn- und Verlustrechnung, ✓ Anhang. <p>Bei Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB muss zusätzlich erstellt werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Kapitalflussrechnung, ✓ Eigenkapitalspiegel, ✓ Lagebericht (§ 264 Abs. 1 HGB).
	mittlere	Es gelten die gleichen Vorschriften wie für große Kapitalgesellschaften.
	kleine	Es gelten die gleichen Vorschriften wie für große Kapitalgesellschaften. Ausnahme: Ein Lagebericht muss nicht erstellt werden (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB).
	Kleinst ...	<p>Es gelten die gleichen Vorschriften wie für kleine Kapitalgesellschaften.</p> <p>Unter bestimmten Voraussetzungen muss kein Anhang erstellt werden (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB).</p>
Unternehmen, die unter das Publizitätsgesetz fallen		<p>Bei Nicht-Personengesellschaften besteht der Jahresabschluss aus:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilanz, ✓ Gewinn- und Verlustrechnung, ✓ Anhang. <p>Ein Lagebericht ist zu erstellen.</p> <p>Bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften besteht der Jahresabschluss aus:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bilanz, ✓ Gewinn- und Verlustrechnung.

Tabelle 1.1: Bestandteile des Jahresabschlusses

Wieso, weshalb, warum? Zwecke des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss verfolgt folgende Zielsetzungen:

- ✓ Gewinnermittlung als Grundlage der Zahlungsbemessungsfunktion für Zahlungen an die Anteilseigner.
- ✓ Darstellung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.
- ✓ Begrenzung der auszuschüttenden Beträge (im Zusammenhang mit der Zahlungsbemessungsfunktion): Um die Sicherung des unternehmerischen Haftungsvermögens zu gewährleisten, hat der Gesetzgeber den Unternehmen Ausschüttungssperren für bestimmte Erträge auferlegt.

- ✓ Grundlage der Zahlungsbemessung für die Finanzverwaltung, da der handelsrechtliche Jahresabschluss als Grundlage des zu besteuernenden Gewinns herangezogen werden kann. Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG müssen Gewerbetreibende das Betriebsvermögen ausweisen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Das aus der Handelsbilanz in die Steuerbilanz übergeleitete Ergebnis kann aber nicht automatisch der Besteuerung unterworfen werden, vorher müssen steuerliche Korrekturen vorgenommen werden.

Es befinden sich also auch im Steuerrecht gesetzliche Vorschriften zur Rechnungslegung von Unternehmen. In § 140 AO wird den Steuerpflichtigen die steuerrechtliche Buchführungspflicht auferlegt, die bereits nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen buchführungspflichtig sind.

Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um die Kaufleute, die bereits nach HGB die Buchführungspflicht erfüllen. Gemäß § 141 AO ergibt sich eine Buchführungspflicht für Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte, die die dort genannten Grenzwerte überschreiten.

Vorsicht ist besser als Nachsicht: Das Prinzip des Gläubigerschutzes

Neben Vorschriften zum Gläubigerschutz im BGB, im Gesellschaftsrecht sowie im Insolvenz- und Wirtschaftsstrafrecht finden sich etliche präventive Vorschriften im HGB, die die Gläubiger eines Unternehmens vor dem Ausfall ihrer Forderungen schützen sollen.



Unter *Gläubigerschutz* werden Maßnahmen verstanden, die dem Schutz der tatsächlichen und potenziellen Gläubiger eines Unternehmens dienen. Dazu gehören:

Als Gläubiger eines Unternehmens kommen in Betracht:

- ✓ Eigenkapitalgeber,
- ✓ Fremdkapitalgeber (zum Beispiel Kreditinstitute, private Anleger),
- ✓ externe Leistungsaustauschträger (zum Beispiel Lieferanten, Vermieter),
- ✓ Arbeitnehmer,
- ✓ öffentlich-rechtliche Gläubiger (zum Beispiel Finanzverwaltung, Krankenkassen).

Der wohl zentralste und wichtigste Bilanzierungsgrundsatz ist der *Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht* (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Hiernach wird vom Bilanzierenden eine vorsichtige Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden gefordert. Das bilanzierende Unternehmen darf sich nicht reicher rechnen, als es ist.

Ausgekleidet wird der Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht durch weitere Unterprinzipien:

- ✓ Realisationsprinzip,
- ✓ Imparitätsprinzip,
- ✓ Niederstwertprinzip,
- ✓ Höchstwertprinzip.

Ordnung muss sein: Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) beinhalten neben den in den Gesetzen schriftlich verankerten Vorschriften weitergehende allgemein anerkannte Regeln. Diese Grundsätze muss das Unternehmen einhalten, sie greifen überall dort, wo Gesetzeslücken auftreten oder schriftlich normierte Vorschriften einer Auslegung bedürfen. Eine Definition für die GoB existiert nicht.

Bilanz ist nicht gleich Bilanz: Arten von Bilanzen

Adressatenbezogen unterscheidet man:

- ✓ **Interne Bilanzen:** Sie richten sich an das Management und dienen als Information zur Steuerung des Unternehmens. Da sie für interne Entscheidungszwecke erstellt werden, ist ihre Erstellung nicht notwendigerweise an juristische Grundlagen gebunden.
- ✓ **Externe Bilanzen:** Sie richten sich an alle Stakeholder, die nicht dem Management angehören. Ihre Aufstellung unterliegt den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften der einschlägigen Gesetze.

Außerdem unterscheidet man:

- ✓ **Einzelbilanz:** Sie beinhaltet das Zahlenmaterial lediglich für ein einzelnes Unternehmen.
- ✓ **Konzernbilanz:** Bilanz einer ganzen Gruppe von Unternehmen nach Eliminierung innerkonzernlicher Verflechtungen.

Und noch eine Unterscheidung sollten Sie kennen:

- ✓ **Periodische Bilanz:** Eine Bilanz kann regelmäßig wiederkehrend »periodisch« erstellt werden. Die nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften aufzustellende Bilanz im Rahmen des Jahresabschlusses ist eine Erfolgsbilanz, die im Regelfall zum Ende des Geschäftsjahres erstellt wird und sich an externe Adressaten wendet.

Bei Personengesellschaften wird die Steuerbilanz durch Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter ergänzt. Die Einheit aus Bilanz der Personengesellschaft und

steuerlichen Sonderbilanzen bildet die laufende Bilanz, die zur Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen dient. Auch Sonderbilanzen zählen zu den laufenden Bilanzen.

✓ **Aperiodische Bilanz:** Eine Bilanz kann einmalig anlassbezogen »aperiodisch« sein. Anlassbezogen (aperiodisch) sind zum Beispiel folgende Bilanzen:

- Gründungsbilanzen,
- Fusionsbilanzen,
- Liquidationsbilanzen,
- Insolvenzbilanzen,
- Vergleichsbilanzen,
- Sanierungsbilanzen,
- Umwandlungsbilanzen,
- Auseinandersetzungsbilanzen.

Statisch, dynamisch oder gar organisch? Die Bilanzauffassung

Es gibt unterschiedliche Auffassungen von Bilanzen:

1. Statische Bilanzauffassung

Die statische Bilanzauffassung sieht die Bilanz als Zustandsbild, das der Ermittlung des Reinvermögens dient. Das Reinvermögen wird berechnet, indem das Fremdkapital vom Gesamtvermögen abgezogen wird. Diese Bilanzauffassung stellt die vollständige Bilanzierung von Verpflichtungen in den Vordergrund. Die Bilanzierung von Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen sind gegebenenfalls geboten, auch wenn am Abschlussstichtag noch keine Verbindlichkeit vorliegt, aber eine Verpflichtung gegenüber einer anderen Partei besteht. Eine Schuld zeigt sich bereits dann, wenn sie wirtschaftlich begründet ist, ohne dass bereits der Anspruch eines Gläubigers besteht.

Der Gewinn des Unternehmens ist als der Vermögenszuwachs anzusehen, der sich aus dem Vergleich von zwei aufeinanderfolgenden Bilanzen ergibt.

2. Dynamische Bilanzauffassung

Die dynamische Bilanzauffassung verfolgt den Zweck, eine vergleichbare und periodengerechte Gewinngröße zu ermitteln. Die zutreffende verursachungsgerechte Periodisierung steht im Vordergrund der Betrachtungen.

Der Gewinn/Verlust ergibt sich aus den Erträgen abzüglich der Aufwendungen. Im Vergleich zur statischen Bilanzauffassung ist die Vermögensermittlung von nachrangiger Bedeutung. Um den Gewinn korrekt zu ermitteln, wird eine verwässerte Vermögensdarstellung in Kauf genommen.

3. Organische Bilanzauffassung

Die organische Bilanzauffassung sieht die Hauptaufgabe der Bilanz in der Kapitalerhaltung. Der durch Inflation bedingte Ausweis von Scheingewinnen wird eliminiert, indem der Aufwand mit den Wiederbeschaffungskosten des Verkaufstages bewertet und die Vermögensbewertung mit denen des Bilanzstichtags vorgenommen wird.

Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute

Der Inhalt des HGB ist in fünf Bücher unterteilt. Das HGB bildet die rechtlichen Grundlagen für alle Kaufleute. In Fragen des Geschäftslebens besitzt es Vorrang vor dem BGB und regelt die Geschäfte unter Kaufleuten.

Das Dritte Buch des HGB

Im Dritten Buch des HGB finden sich die handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung, zum Jahresabschluss sowie zu dessen Prüfung und Offenlegung.



Für die Bilanzbuchhalter-Prüfung sind insbesondere die in Tabelle 1.2 gezeigten Vorschriften des Dritten Buches relevant. Die wohl wichtigste und für die Prüfung notwendigste Stufe im HGB liegt direkt vor dem § 264 HGB. Ab hier beginnen die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften.

Abschnitt/Titel	Inhalt	§§
erster Abschnitt	Vorschriften für alle Kaufleute	238 – 263
erster Unterabschnitt	Buchführung, Inventar	238 – 241a
zweiter Unterabschnitt	Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss	242 – 256a
erster Titel	Allgemeine Vorschriften	242 – 245
zweiter Titel	Ansatzvorschriften	246 – 251
dritter Titel	Bewertungsvorschriften	252 – 256a
dritter Unterabschnitt	Aufbewahrung und Vorlage	257 – 261
zweiter Abschnitt	Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften	264 – 335b
erster Unterabschnitt	Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft und Lagebericht	264 – 289
erster Titel	Allgemeine Vorschriften	264 – 265
zweiter Titel	Bilanz	266 – 274a
dritter Titel	Gewinn- und Verlustrechnung	275 – 278
fünfter Titel	Anhang	284 – 288

Tabelle 1.2: Diese Vorschriften aus dem Dritten Buch des HGB sollten Sie für die Prüfung kennen

Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht

Für Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte kann sich eine Buchführungspflicht sowohl nach Handels- als auch nach Steuerrecht ergeben.

- ✓ **Handelsrechtliche Pflicht:** Die Pflicht zur Führung von Büchern finden Sie in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB, nach dem jeder Kaufmann verpflichtet ist, Bücher zu führen.

Ausnahmen hiervon bestehen nur für einen Gewerbebetrieb, der nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (Kleingewerbetreibende), eine weitere Ausnahme wird durch § 241a HGB für Einzelkaufleute geregelt. Einzelkaufleute, die die in diesem Paragraphen geregelten Grenzwerte nicht erreichen, sind nicht zur Führung von Büchern und zum Aufstellen eines Inventars verpflichtet.



Wenden Sie den § 241a HGB ausschließlich auf Einzelkaufleute und nicht auf Personen- oder Kapitalgesellschaften an.

- ✓ **Steuerrechtliche Pflicht:** Auch steuerrechtlich besteht für Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen die Verpflichtung zur Führung von Büchern. Gemäß § 140 AO sind die Steuerpflichtigen zur Führung von Büchern verpflichtet, die bereits nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen buchführungspflichtig sind (abgeleitete Buchführungspflicht). Nach § 141 AO werden Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte, die nicht Kaufleute sind und somit nicht bereits nach § 140 AO der Buchführungspflicht unterliegen, bei Überschreiten der in § 141 AO festgelegten Grenzwerte buchführungspflichtig (originäre Buchführungspflicht).



Selbstständig Tätige mit Einkünften gemäß § 18 EStG können, unabhängig von ihrem Umsatz oder ihrem Gewinn, niemals buchführungspflichtig werden. Sie sind keine Kaufleute und fallen auch nicht unter § 141 AO.

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

Bei der Buchführung gemäß § 238 HGB müssen Kaufleute die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung beachten. Diese sind nicht abschließend im Gesetz kodifiziert, sie ergeben sich durch Handelsbrauch, Rechtsprechung oder auch Schrifttum.

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) sind allgemein anerkannte Regelungen, die ein Kaufmann bei der Führung der Handelsbücher sowie Erstellung seines Jahresabschlusses zu beachten hat.

Eine Definition zu den GoB findet sich im Gesetz nicht, auch wenn das Gesetz an zahlreichen Stellen auf die Beachtung der GoB hinweist. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind also ein unbestimmter Rechtsbegriff, der erst durch das Zusammenspiel von Rechtsprechung und fachkundigen Anwendern ausgekleidet wird.

Dass es keine klare Definition gibt und im HGB immer wieder auf die GoB verwiesen wird, hat Vor- und Nachteile: Vorteil ist, dass das HGB so auf eine Vielzahl von sonst notwendigen Detailregeln verzichten kann. Nachteil ist, dass das zu Unsicherheiten bei den Anwendern

hinsichtlich von Bilanzierungssachverhalten führt und es eine abschließende, allumfassende Aufzählung und Systematisierung der GoB nicht geben kann.

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergeben sich aus:

- ✓ schriftlich kodifizierten Rechtsnormen,
- ✓ Rechtsprechung (unter Beachtung von Handelsbräuchen, Verkehrssitten oder Verkehrsanschauungen),
- ✓ Gewohnheitsrecht.

Will man die GoB in einen Überblick bringen, so unterscheidet man:

- ✓ **die oberen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung**, die die Vorgehensweise zur Organisation der Buchhaltung sowie zur Durchführung der Inventur und Unsicherheiten zu konkreten Bilanzierungsfragen angeben, und
- ✓ **die unteren Grundsätze**, die konkretere Anforderungen an den Bilanzierenden beschreiben.

Zu den oberen Grundsätzen gehören:

- ✓ Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- ✓ Klarheit und Übersichtlichkeit,
- ✓ Vollständigkeit,
- ✓ Stetigkeit,
- ✓ Vorsicht,
- ✓ Abgrenzung.

Richtigkeit und Willkürfreiheit

Die Grundsätze zur Richtigkeit und Willkürfreiheit erfordern die korrekte buchhalterische Erfassung von Sachverhalten, damit sie sachlich und wertmäßig richtig beurteilt werden können. Buchhalterische Erfassung und Geschäftsvorfall stehen dann im Einklang, wenn der Sachverhalt und die damit in Zusammenhang stehenden Belege dem Buchungssatz entsprechen und einzelne Posten korrekt bezeichnet werden.

Willkürfreiheit bedeutet, dass der Bilanzierende keine Bewertungen vornehmen darf, die nicht zutreffend sind und dass die Ausübung von Wahlrechten das Periodenergebnis nicht willkürlich verbessern oder verschlechtern darf. Verstöße gegen diesen Grundsatz sind eine Missachtung der Bilanzwahrheit und werden als Bilanzfälschung sanktioniert.

Alles klar? Klarheit und Übersichtlichkeit

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit erfordert, dass die Buchführung einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit verständlich sein muss und

Aufzeichnungen jederzeit überprüfbar sein müssen. Ein außenstehender Dritter darf nicht in die Irre geführt werden. Bilanzpositionen sowie Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind so zu benennen, dass die geführten Bücher und erstellten Abschlüsse verständlich und übersichtlich sind.

Aus diesem Grundsatz ergeben sich:

- ✓ **das Prinzip der Einzelbewertung:** Nach dem Vermögenswerte und Schulden einzeln angesetzt und bewertet werden müssen, und
- ✓ **das Saldierungsverbot:** Der Grundsatz der Klarheit erfordert, dass Aktiv- und Passivposten sowie Aufwendungen und Erträge nicht miteinander saldiert werden dürfen.

Nichts ausgelassen? Vollständigkeit

Der Grundsatz der Vollständigkeit besagt, dass ausnahmslos alle Geschäftsvorfälle, die sich auf das Vermögen oder den Erfolg des Unternehmens auswirken, erfasst werden und somit alle Geschäftsvorfälle dokumentiert werden müssen.

Der Grundsatz der Vollständigkeit erfordert die verpflichtende Durchführung einer Inventur und die damit einhergehende Aufstellung des Inventars. Sämtliche betrieblich genutzten Vermögensgegenstände müssen buchhalterisch berücksichtigt werden, eventuell bestehende Risiken in die Buchführung einfließen.

Zur Vollständigkeit zählt auch, dass buchungsunfähige Vorgänge sowie frei erfundene Sachverhalte nicht erfasst werden dürfen, auch eine mehrfache Erfassung von Geschäftsvorfällen ist untersagt.

- ✓ **Werterhellende Informationen** über Geschäftsvorfälle, die vor dem Bilanzstichtag eingetreten sind, aber erst im Zeitraum nach Bilanzstichtag bis zum Tag der Bilanz aufstellung bekannt geworden sind, müssen noch im alten Geschäftsjahr berücksichtigt werden.
- ✓ **Wertbegründende Ereignisse**, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, dürfen nicht in den Abschluss des alten Jahres aufgenommen werden.

Mit dem Grundsatz der Vollständigkeit geht eine Forderung nach *Bilanzidentität* einher. Dies bedeutet, dass die Eröffnungsbilanz des neuen Geschäftsjahres mit der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres ausnahmslos übereinstimmen muss.

Kein Hin und Her bei der Methode: Stetigkeit

Der Grundsatz der Stetigkeit ist in § 265 Abs. 1 HGB verankert. Er besagt, dass die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung von aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, beibehalten werden muss. Dies gewährleistet die Vergleichbarkeit von Informationen im Zeitablauf. Ein häufiger Wechsel von Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsmethoden verhindert die Einhaltung des geforderten Grundsatzes. Nur in Ausnahmefällen sind Durchbrechungen dieses Grundsatzes notwendig und erlaubt.

Eher Tief- als Hochstapeln: Das Vorsichtsprinzip

Das dem Gläubigerschutz dienenden Vorsichtsprinzip mit seinen Unterprinzipien liegt die Anschauung zugrunde, dass sich ein Kaufmann nicht wohlhabender darstellen darf als er ist, sondern tendenziell eher ärmere Wertverhältnisse gezeigt werden müssen.

Der richtigen Periode zugewiesen? Abgrenzung

Die Grundsätze der Abgrenzung erfordern, dass Änderungen des Nettovermögens verursachungsgerecht der richtigen Periode zugeordnet werden müssen. Zu den Grundsätzen der Abgrenzung zählen folgende Unterprinzipien:

- ✓ **Realisationsprinzip:** Es bestimmt, zu welchem Zeitpunkt ein Ertrag als realisiert gilt und damit gebucht werden darf. Außerdem bestimmt dieses Prinzip den Wert, mit dem noch nicht realisierte Sachverhalte in der Bilanz angesetzt werden.
- ✓ **Grundsatz der sachlichen Abgrenzung:** Der mit dem Realisationsprinzip einhergehende Grundsatz der sachlichen Abgrenzung gibt an, dass Aufwendungen der Periode zugeordnet werden müssen, in der auch die korrespondierenden Leistungen als Ertrag realisiert werden.
- ✓ **Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung:** Die zeitliche Abgrenzung erfordert, dass Aufwendungen und Erträge monatsgenau periodisiert werden müssen. Typische Beispiele sind Abschreibungen, Zinsaufwendungen oder Mieteinnahmen. Wenn sich solche Aufwendungen oder Erträge über mehrere Perioden erstrecken, müssen die Nettovermögensänderungen verursachungsgerecht den betroffenen Perioden im Verhältnis zugerechnet werden. Gewinne, die noch erwirtschaftet werden müssen, dürfen noch nicht bilanziert werden.
- ✓ **Imparitätsprinzip:** Das auch dem Gläubigerschutz dienende Imparitätsprinzip besagt, dass Verluste, die zwar noch nicht realisiert sind, sich aber schon im Vorfeld abzeichnen, bereits in der Bilanz berücksichtigt werden müssen. Gewinne dürfen erst gezeigt werden, wenn sie als realisiert gelten. Die Bezeichnung »Imparität« drückt die ungleiche Behandlung von Gewinnen und Verlusten aus. Das Imparitätsprinzip ist in weiteren Prinzipien verankert:
 - *Anschaffungskostenprinzip* (§ 253 Abs. 1 HGB): Vermögensgegenstände werden höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Abschreibungen bilanziert.
 - *Niederstwertprinzip* (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB): Zur Bewertung von Vermögensgegenständen muss gegebenenfalls der niedrigste Wert angesetzt werden.
 - *Passivierungspflicht für Rückstellungen* (§ 249 HGB): Für zukünftige Aufwendungen beziehungsweise Verluste werden bereits in diesem Geschäftsjahr Rückstellungen gebildet.
 - *Höchstwertprinzip*: Das auf der Passivseite der Bilanz geltende Prinzip besagt, dass Verbindlichkeiten gegebenenfalls mit einem höheren Wert angesetzt werden müssen.

Inventur – Inventar – Bilanz

Nach § 238 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet,

- ✓ **Bücher zu führen**, in denen er seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) ersichtlich macht.
- ✓ **ein Inventar und eine Bilanz aufzustellen** und zwar zu Beginn seines Handelsgewerbes sowie am Schluss jedes Geschäftsjahres. Dies erfordert, dass Vermögensgegenstände und Schulden mit ihrem tatsächlichen Bestand, und nicht mit ihrem buchhalterischen Bestand, bilanziert werden müssen.

Nach § 240 HGB besteht eine Verpflichtung zur Bestandsaufnahme aller Vermögenswerte und Schulden (Inventur) in einem Bestandsverzeichnis (Inventar). Diese Inventur erfordert eine körperliche Bestandsaufnahme durch Zählen, Messen oder Wiegen. Ist eine exakte Aufnahme der Bestände durch eine der aufgeführten Methoden nicht praktikabel oder aus wirtschaftlichen Gründen unvertretbar, erlaubt der Gesetzgeber alternativ eine Schätzung mit anschließender Bewertung (zum Beispiel bei Kies oder Schrott).

Immaterielle Vermögensgegenstände und Schulden eines Unternehmens lassen sich nicht durch eine körperliche Bestandsaufnahme inventarisieren, wie es bei physischen Beständen möglich ist. Sie können durch eine Buchinventur, also mittels buchhalterischer Unterlagen, aufgenommen werden (zum Beispiel Bankguthaben, Forderungen, Verbindlichkeiten). Die Grundlage bilden Belege wie Rechnungen, Kontoauszüge oder Lieferscheine.



Beim »Inventar« handelt es sich nicht um Tische, Schränke, Stühle oder Fahrzeuge. Das Inventar ist das Ergebnis der Inventur, also das Bestandsverzeichnis, in dem alle Vermögenswerte und Schulden aufgelistet sind.



Die Werte einer Schlussbilanz ergeben sich nicht durch die laufende Buchführung, sondern auf Grundlage des Inventars. Die Bilanz muss dem Inventar angepasst werden.

Aufstellungspflicht des Jahresabschlusses

Gemäß § 242 Abs. 1 HGB müssen alle Kaufleute zu Beginn des Handelsgewerbes sowie zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz aufstellen. Diese wird ergänzt durch die jährliche Gewinn- und Verlustrechnung.



Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bilden zusammen den Jahresabschluss. Gegebenenfalls kommen weitere Bestandteile hinzu.

Der Jahresabschluss muss gemäß § 243 Abs. 2 HGB klar und übersichtlich gestaltet sein.

- ✓ **Geschäftsjahr:** Das Geschäftsjahr umfasst im Regelfall einen Zeitraum von zwölf Monaten (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB). Durch Beginn beziehungsweise Ende einer gewerblichen Tätigkeit ist es möglich, dass sich ein Rumpfgeschäftsjahr mit einem Zeitraum von weniger als zwölf Monaten ergibt. Ein Geschäftsjahr muss nicht zwingend dem Kalenderjahr entsprechen.
- ✓ **Sprache, Währungseinheit:** Gemäß § 239 HGB müssen Bücher in einer lebenden Sprache geführt werden. § 244 HGB fordert, dass der Jahresabschluss in deutscher Sprache aufgestellt werden muss, als Währungseinheit ist der Euro verbindlich vorgeschrieben. Geschäftsvorfälle in anderer Währung müssen in Euro umgerechnet werden. Enthält der Jahresabschluss auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten, müssen diese gemäß § 256a HGB für die Folgebewertung am Abschlussstichtag zum Devisenkassamittelkurs umgerechnet werden.
- ✓ **Bilanzierungspflicht:** Die Frage, wer einen Vermögensgegenstand in seiner Bilanz bilanzieren muss, wird durch das wirtschaftliche Eigentum beantwortet (§ 39 AO). Posten der Aktivseite dürfen außerdem nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen saldiert werden (§ 246 Abs. 2 HGB).

