

LEHRBUCH

Reiner Quick | Matthias Wolz

Bilanzierung in Fällen

Grundlagen, Aufgaben und Lösungen
nach HGB und IFRS

6. Auflage



SCHÄFFER
POESCHEL

SCHÄFFER

POESCHEL

Reiner Quick/Matthias Wolz

Bilanzierung in Fällen

Grundlagen, Aufgaben und Lösungen
nach HGB und IFRS

6., überarbeitete Auflage

2016
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Autoren:

Prof. Dr. Reiner Quick, Fachgebiet Rechnungswesen, Controlling und Wirtschaftsprüfung,
Technische Universität Darmstadt

Prof. Dr. Matthias Wolz, Lehrstuhl für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, Universität Trier

Redaktionsstand 15.08.2016

Dozenten finden die Abbildungen und Tabellen dieses Lehrbuchs unter
www.sp-dozenten.de (Registrierung erforderlich)



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-7910-3474-4 Bestell-Nr. 20474-0002

ePDF: ISBN 978-3-7992-7014-4 Bestell-Nr. 20474-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin

Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart

(Bildnachweis: Shutterstock)

Satz: Claudia Wild, Konstanz

Druck und Bindung: Schätzl Druck & Medien GmbH & Co. KG, Donauwörth

Printed in Germany

Oktober 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Vorwort

Im Zuge der fortschreitenden Globalisierung der Wirtschaft und der damit einhergehenden Internationalisierung der Kapitalmärkte gewann die Rechnungslegung nach internationalen Grundsätzen zunehmend an Bedeutung. Gemäß EU-Verordnung vom 19.6.2002 (umgesetzt in § 315a HGB) haben alle deutschen börsennotierten Unternehmen ihren Konzernabschluss in Übereinstimmung mit den Grundsätzen und Vorschriften der International Financial Reporting Standards (IFRS) aufzustellen. Alle anderen Konzerne haben ein Wahlrecht zwischen HGB- und IFRS-Vorschriften. Zudem besteht für die Offenlegung des Einzelabschlusses die Option, im elektronischen Bundesanzeiger einen informativischen IFRS-Einzelabschluss zu publizieren (§ 325 Abs. 2a HGB); aufzustellen ist der Einzelabschluss dagegen weiterhin zwingend nach den Vorschriften des HGB.

Daher weist das vorliegende Lehrbuch einen separaten Teil zur IFRS-Rechnungslegung auf. Im Vergleich zu anderen Darstellungen zur IFRS-Rechnungslegung besteht hier die Besonderheit darin, dass der IFRS-Teil synonym zum HGB-Teil gegliedert ist, d. h. dass sich der Aufbau insbesondere für die Aktivseite der Bilanz nicht an einzelnen Bilanzpositionen, sondern vielmehr an Rechnungslegungsproblemen orientiert.

Ansonsten wurde die bewährte Konzeption des Lehrbuches beibehalten. Es richtet sich in erster Linie an Studierende von Universitäten, Fachhochschulen, dualen Hochschulen, Berufsakademien, Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien und vergleichbaren Bildungseinrichtungen. Seine Intention ist es, dem Leser einen soliden Überblick über die deutschen und internationalen Rechnungslegungsnormen zu vermitteln. Kompakt gehaltene theoretische Ausführungen werden durch eine Vielzahl von Fallbeispielen nebst zugehörigen Lösungshinweisen ergänzt. Somit eignet sich dieses Buch sowohl für den veranstaltungsbegleitenden Einsatz als auch zum Selbststudium.

Diese Neuauflage des Lehrbuchs basiert auf einer gründlichen Aktualisierung und Erweiterung des bisherigen Standes. So wurden z. B. die Änderungen, die das BilRUG mit sich brachte, ebenso berücksichtigt wie auch überarbeitete internationale Standards, so etwa IFRS 9 zu Finanzinstrumenten, IFRS 13 zur Fair-Value-Bewertung oder kommende Auswirkungen von IFRS 15 (Umsatzrealisierung) und IFRS 16 (Leasing). Schließlich erfuhr der Aufgabenteil eine Erweiterung.

Um die nun vorliegende sechste Auflage haben sich Frau Dr. Andrea Donalies, Herr M.Sc. Narbeh Haddad, Herr Dipl.-Wirtsch.-Ing. Benjamin Albersmann und Frau M.Sc. Julia Raub verdient gemacht.

Unsere Studenten an der TU Darmstadt sowie der Universität Trier, aber auch weitere Nutzer haben durch eine große Anzahl konstruktiver Anregungen zur Weiterentwicklung der Monografie beigetragen. Allen Beteiligten gebührt unser aufrichtiger Dank. Unser ganz besonderer Dank gilt Frau Ass. jur. Marita Rollnik-Mollenhauer vom Schäffer-Poeschel Verlag für die freundliche und stets kompetente verlegerische Betreuung.

Darmstadt und Trier, im August 2016

Reiner Quick und Matthias Wolz

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abbildungsverzeichnis	XIII
Tabellenverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Teil 1: Bilanzierung nach HGB	1
I. Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung	3
A. Klassische Bilanztheorien	3
B. Rechnungslegungszwecke	7
C. Gesetzliche Grundlagen	9
D. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	12
1. Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation	14
2. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur	15
3. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung	17
II. Buchführung, Inventur und Inventar	19
A. Handelsrechtliche Buchführungsvorschriften	19
1. Beginn und Ende der Buchführungspflicht	20
2. Inhalt der Buchführungspflicht	21
3. Aufbewahrungsfristen von Unterlagen	22
4. Verstoß gegen die Buchführungspflicht	23
B. Inventur und Inventar	24
1. Inventurformen	25
i. Inventursysteme	25
a. Stichtagsinventur	25
b. Zeitnahe Inventur	26
c. Vor- oder nachverlegte Inventur	26
d. Permanente Inventur	27
ii. Inventurverfahren	28
a. Körperliche Bestandsaufnahme	28
b. Buchmäßige Bestandsaufnahme	30
c. Bestandsaufnahme anhand von Dokumenten	30
2. Vereinfachungen der Inventarerstellung	30
i. Festbewertung	30
ii. Gruppenbewertung	32

III. Bilanzierung	40
A. Bilanzierungsfähigkeit	41
1. Abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit	41
2. Abstrakte und konkrete Passivierungsfähigkeit	44
B. Bilanzbewertung	47
1. Allgemeine Bewertungsgrundsätze	47
2. Bewertung des Vermögens	50
i. Erstbewertung	50
a. Anschaffungskosten	50
b. Herstellungskosten	63
ii. Folgebewertung	71
a. Planmäßige Abschreibungen	72
b. Außerplanmäßige Abschreibungen im Rahmen der Niederwertvorschriften	84
c. Zuschreibungen	87
iii. Verbrauchsfolgeverfahren zur Bewertungsvereinfachung	93
a. Fifo-Verfahren	95
b. Lifo-Verfahren	96
iv. Bewertung von Forderungen	99
a. Klassifizierung von Forderungen entsprechend ihrer Güte	100
b. Forderungsrisiken	101
c. Verfahren zur Forderungsbewertung	102
3. Bewertung des Kapitals	107
i. Eigenkapital	107
a. Grundlagen	107
b. Bilanzausweis	108
ii. Rückstellungen	118
a. Grundlagen	118
b. Rückstellungsarten	120
c. Bewertung	122
d. Bilanzausweis	123
e. Pensionsrückstellungen	123
iii. Verbindlichkeiten	133
a. Grundlagen	133
b. Bewertung	133
c. Bilanzausweis	134
d. Einzelprobleme	135
4. Sonderfälle der Bilanzierung	137
i. Rechnungsabgrenzungen	137
ii. Latente Steuern	141
iii. Leasing	144
a. Grundlagen	144
b. Bilanzierung des Leasingobjektes	146
iv. Bilanzierung von Bewertungseinheiten	150

IV. Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Lagebericht	154
A. Gewinn- und Verlustrechnung	154
1. Grundlagen	154
2. Gestaltungsmöglichkeiten	155
i. Konto- versus Staffelform	155
a. Kontoform	155
b. Staffelform	155
ii. Gesamtkosten- versus Umsatzkostenverfahren	156
a. Gesamtkostenverfahren	156
b. Umsatzkostenverfahren	158
c. Vergleich von Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren	160
3. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	160
B. Anhang	165
1. Grundlagen	165
2. Anwendungsbereich	166
3. Bestandteile	166
C. Kapitalflussrechnung	175
1. Charakterisierung	175
2. Aufbau der Kapitalflussrechnung	176
3. Abgrenzungen und Angabepflichten	179
D. Eigenkapitalveränderungsrechnung	180
E. Lagebericht	184
1. Grundlagen	184
2. Bestandteile des Lageberichts	185
i. Wirtschaftsbericht	186
ii. Prognosebericht	186
iii. Finanzrisikobericht	187
iv. Forschungs- und Entwicklungsbericht	187
v. Zweigniederlassungsbericht	187
vi. Vergütungsbericht	187
vii. Bericht über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren	187
viii. Zusatzangaben für AG/KGaA	188
ix. Bericht über internes Kontroll- und Risikomanagementsystem ...	188
x. Zusatzbericht	188
xi. Erklärung zur Unternehmensführung	189
xii. Nichtfinanzielle Erklärung	189
V. Aufstellung, Prüfung, Offenlegung	190

Teil 2: Bilanzierung nach IFRS	195
I. Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung	197
A. Zielsetzung	197
B. Rechnungslegungsgrundsätze	198
1. Basisannahmen zur Abschlusserstellung	198
2. Qualitative Anforderungen an die Rechnungslegung	198
3. Kosten-Nutzen-Postulat	200
II. Bilanzierungsfähigkeit	202
A. Allgemeine Bilanzierungsfähigkeit	202
B. Ansatz der Jahresabschlusselemente	203
1. Vermögenswerte	203
2. Schulden	204
3. Eigenkapital	205
4. Ertrag	206
5. Aufwand	209
C. Immaterielle Vermögenswerte	210
1. Generelle Regelung	210
2. Besondere Sachverhalte	211
i. Entwicklungskosten	211
ii. Goodwill	212
iii. Aktivierungsverbot	213
III. Bewertung	217
A. Bewertungsmaßstäbe und -konzepte	217
1. Bewertungsmaßstäbe des Frameworks	217
2. Das Bewertungskonzept des beizulegenden Zeitwerts (Fair Value) und weitere Zeitwerte	218
B. Erstbewertung	222
1. Fremdbezogene Vermögenswerte	222
2. Selbsterstellte Vermögenswerte	224
C. Folgebewertung	230
1. Modell der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten	230
i. Grundlagen	230
ii. Planmäßige Abschreibungen	231
a. Planmäßige Abschreibung des Sachanlagevermögens gemäß IAS 16	231
b. Planmäßige Abschreibung immaterieller Vermögenswerte gemäß IAS 38	233
iii. Außerplanmäßige Abschreibungen	235
a. Außerplanmäßige Abschreibungen gemäß IAS 36	236
b. Außerplanmäßige Abschreibungen gemäß IAS 2	238

iv. Zuschreibungen	239
2. Neubewertungsmodell	241
i. Neubewertungsmodell gemäß IAS 16	242
ii. Neubewertungsmodell gemäß IAS 38	248
D. Modell »Fair-Value-Bewertung«	249
E. Bewertungsvereinfachungen	261
F. Bewertung des Kapitals	263
1. Grundlagen	263
2. Eigenkapital	268
i. Gezeichnetes Kapital	268
ii. Rücklagen	269
a. Kapitalrücklagen	269
b. Gewinnrücklagen	270
iii. Neubewertungsrücklage	271
3. Rückstellungen	274
i. Charakterisierung der Rückstellungen nach IFRS und Rückstellungsarten	274
ii. Bewertung	277
iii. Bilanzausweis	278
iv. Pensionsrückstellungen	281
a. Grundlagen	281
b. Bewertung	281
c. Ausweis	286
4. Verbindlichkeiten	287
i. Grundlagen	287
ii. Bewertung	287
iii. Bilanzausweis	288
iv. Ausblick	288
G. Sonderfälle der Bilanzierung	289
1. Langfristige Fertigungsaufträge	289
2. Rechnungsabgrenzungen	293
3. Latente Steuern	294
i. Charakterisierung	294
ii. Die Bilanzierung latenter Steuern	295
4. Leasing	297
i. Grundlagen	297
ii. Finanzierungsleasing	297
iii. Operating-Leasing	299
iv. Ausblick	300

**IV. Gewinn- und Verlustrechnung und weitere Bestandteile
des Jahresabschlusses.nach IFRS** 301

A. Gewinn- und Verlustrechnung	301
1. Unterschiedliche Sichtweisen von Aufwendungen und Erträgen	301

2. Wichtige Ertragsarten der GuV	303
3. Wichtige Ertragsarten im OCI	306
4. Ausweis des Gesamtergebnisses	307
B. Kapitalflussrechnung	308
C. Anhang	309
D. Segmentberichterstattung	310
1. Verpflichtung zur Segmentberichterstattung	310
2. Abgrenzung der Segmente	310
3. Bestimmung berichtspflichtiger Segmente	311
4. Angabepflichten	312
E. Eigenkapitalveränderungsrechnung	313
F. Lagebericht	315
Teil 3: Lösungen zu den Aufgaben	319
Lösungshinweise	321
Literaturverzeichnis	431
Stichwortverzeichnis	437

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Klassische Bilanztheorien	3
Abb. 2:	Rechnungslegungszwecke	7
Abb. 3:	Gesetzliche Grundlagen für die Erstellung eines Jahresabschlusses ...	10
Abb. 4:	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	14
Abb. 5:	Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation	14
Abb. 6:	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur	16
Abb. 7:	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung	17
Abb. 8:	Handelsrechtliche Anforderungen an die Buchführung	21
Abb. 9:	Inventurformen	25
Abb. 10:	Methoden zur Ermittlung des gewogenen Durchschnittswertes	33
Abb. 11:	Rentenarten	54
Abb. 12:	Abgrenzungskriterien zwischen Rentenkauf und Ratenkauf	56
Abb. 13:	Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und nachträglichen Herstellungskosten	64
Abb. 14:	Abschreibungsformen	72
Abb. 15:	Abschreibungsverfahren zur Berechnung der planmäßigen Abschreibungen	75
Abb. 16:	Niederstwertprinzip und außerplanmäßige Abschreibungen	85
Abb. 17:	Zuschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen	88
Abb. 18:	Klassifizierung von Forderungen	100
Abb. 19:	Formen der Veränderung des gezeichneten Kapitals	111
Abb. 20:	Arten von Rücklagen	113
Abb. 21:	Rückstellungen entsprechend ihrem Verpflichtungscharakter	119
Abb. 22:	Zulässige Verfahren zur Bewertung von Pensionsrückstellungen im Handels- und Steuerrecht	126
Abb. 23:	Rechnungsabgrenzungen	137
Abb. 24:	Bilanzierung latenter Steuern	142
Abb. 25:	Abgrenzung typischer Leasingverträge	145
Abb. 26:	Die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasinggeschäften	147
Abb. 27:	Ausweis eines Jahresgewinns in der Gewinn- und Verlustrechnung ...	155
Abb. 28:	Ausweis eines Jahresverlustes in der Gewinn- und Verlustrechnung ...	155
Abb. 29:	Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform nach dem Gesamt- kostenverfahren	156
Abb. 30:	Ausweis eines Jahresgewinns nach dem Gesamtkostenverfahren ohne Bestandsveränderungen	156
Abb. 31:	Ausweis eines Jahresverlustes nach dem Gesamtkostenverfahren ohne Bestandsveränderungen	156

Abb. 32: Ausweis eines Jahresgewinns nach dem Gesamtkostenverfahren mit Bestandserhöhungen	157
Abb. 33: Ausweis eines Jahresgewinns nach dem Gesamtkostenverfahren mit Bestandsminderungen	157
Abb. 34: Ausweis eines Jahresgewinns nach dem Umsatzkostenverfahren	158
Abb. 35: Ausweis eines Jahresverlustes nach dem Umsatzkostenverfahren	158
Abb. 36: Arbeitsschritte bei der Erstellung des Gewinn- und Verlustkontos nach dem Umsatzkostenverfahren	159
Abb. 37: Cash Flow aus laufender Geschäftstätigkeit (indirekte Methode)	177
Abb. 38: Cash Flow aus laufender Geschäftstätigkeit (direkte Methode)	177
Abb. 39: Cash Flow aus Investitionstätigkeit (direkte Methode)	178
Abb. 40: Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit (direkte Methode)	178
Abb. 41: Kapitalflussrechnung und Finanzmittelbestand – Überleitungsrechnung	178
Abb. 42: Darstellung der Entwicklung des (Konzern-) Eigenkapitals	181
Abb. 43: Eigenkapitalveränderungsrechnung	183
Abb. 44: Bestandteile des Lageberichtes	185
Abb. 45: Abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit	202
Abb. 46: Abgrenzung von Schulden	265
Abb. 47: Rücklagen nach IFRS	270
Abb. 48: Vorgehensweise im Rahmen des Neubewertungsmodells	272
Abb. 49: Behandlung der Neubewertungsrücklage	273
Abb. 50: Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12	296
Abb. 51: Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Erträgen in GuV sowie Bilanz	301
Abb. 52: Beispiel einer Eigenkapitalveränderungsrechnung	315

Tabellenverzeichnis

Tab. 1:	Größenkriterien nach dem HGB	9
Tab. 2:	Größenkriterien nach dem PubLG	11
Tab. 3:	Beispieldaten gewogener periodischer Durchschnitt	34
Tab. 4:	Lösung gewogener periodischer Durchschnitt	34
Tab. 5:	Beispieldaten gewogener gleitender Durchschnitt	35
Tab. 6:	Lösung gewogener gleitender Durchschnitt	35
Tab. 7:	Bewertung der Verbrauchsmenge	36
Tab. 8:	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	47
Tab. 9:	Berechnungsschema zur Ermittlung der Anschaffungskosten	52
Tab. 10:	Ansatzpflichten und -wahlrechte bei der Ermittlung der Herstellungskosten aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht	66
Tab. 11:	Abschreibungsplan lineare Abschreibung	76
Tab. 12:	Abschreibungsplan arithmetisch-degressive Abschreibung	77
Tab. 13:	Abschreibungsplan digitale Abschreibung	78
Tab. 14:	Abschreibungsplan geometrisch-degressive Abschreibung	80
Tab. 15:	Abschreibungsplan geometrisch-degressive Abschreibung mit Übergang zur linearen Abschreibung	80
Tab. 16:	Abschreibungsplan Leistungsabschreibung	82
Tab. 17:	Eingeräumte Wahlrechte bei der Bilanzierung von GWG	83
Tab. 18:	Ausgangsdaten	95
Tab. 19:	Bewertung des Endbestandes nach dem Fifo-Verfahren	96
Tab. 20:	Bewertung der Verbrauchsmenge nach dem Fifo-Verfahren	96
Tab. 21:	Bewertung des Endbestandes nach dem Perioden-Lifo-Verfahren	97
Tab. 22:	Bewertung der Verbrauchsmenge nach dem Perioden-Lifo-Verfahren ..	97
Tab. 23:	Bewertung des Endbestandes und der Verbrauchsmenge nach dem Permanenten-Lifo-Verfahren	98
Tab. 24:	Bewertung der Verbrauchsmenge nach dem Permanenten-Lifo-Verfahren	98
Tab. 25:	Beispieldaten zur Forderungsbewertung bei mehrwertigen Erwartungen	103
Tab. 26:	Berechnungsschema des Eigenkapitals	107
Tab. 27:	Berechnungsschema zur Ermittlung des Bilanzgewinns/-verlustes ..	109
Tab. 28:	Verbindlichkeitspiegel	135
Tab. 29:	Zins-, Kosten- und Tilgungsanteil im Rahmen von Leasingverträgen ..	149
Tab. 30:	Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	162
Tab. 31:	Pflichtangaben nach dem HGB	172
Tab. 32:	Pflichtangaben nach dem AktG	172
Tab. 33:	Wahlpflichtangaben nach dem HGB	173

Tab. 34:	Wahlpflichtangaben nach dem AktG	174
Tab. 35:	Wahlpflichtangaben nach dem GmbHG	174
Tab. 36:	Aufstellungsfristen	190
Tab. 37:	Prüfungspflichten	191
Tab. 38:	Offenlegungsfristen	193
Tab. 39:	Bestandteile der Herstellungskosten nach IFRS und HGB	229
Tab. 40:	Systematisierung von Finanzinstrumenten der Passivseite nach IAS 32.11	266

Abkürzungsverzeichnis

A	Abgänge
a. A.	alte Ansicht
AB	Anfangsbestand
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
ANK	Anschaffungsnebenkosten
AO	Abgabenordnung
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AZF	Abzinsungsfaktor
BAnz	Bundesanzeiger
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BetrAVG	Gesetz zur betrieblichen Altersversorgung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BMWF	Bundesminister(ium) für Wirtschaft und Finanzen
BPG	Buchprüfungsgesellschaft
BS	Bilanzsumme
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DBO	defined benefit obligation
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
durchschn.	durchschnittlich(e)
e. V.	eingetragener Verein
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EK	Einzelkosten
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommsteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuroBilG	Euro-Bilanzgesetz
exkl.	exklusive
FG	Finanzgericht
Fifo	First in – first out
G	Leasinggeber
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GMZ	Gesamtmietzeit
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBil	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GoD	Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GoI	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur
grds.	grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HFA	Hauptfachausschuss des IDW
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	Highest in – first out
HK	Herstellungskosten
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von

inkl.	inklusive
i.R.d.	im Rahmen der (des)
i. S. d.	im Sinne des (der)
i. S. v.	im Sinne von
i. V.	in Verbindung
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IHK	Industrie- und Handelskammer
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KI	Kreditinstitute
Kifo	Konzern in – first out
Kilo	Konzern in – last out
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lifo	Last in – first out
Lofo	Lowest in – first out
MA	Mitarbeiterzahl
ME	Mengeneinheiten
N	Leasingnehmer
n.A.	neuere Ansicht
ND	Nutzungsdauer
Nr.	Nummer
NWP	Niederstwertprinzip
o. a.	oben aufgeführt(e)
OCI	other comprehensive income
o. g.	oben genannt
OHG	offene Handelsgesellschaft
PSMC	IFRS Practice Statement Management Commentary
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
R	Richtlinie
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RBF	Rentenbarwertfaktor
rev.	revised
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sog.	sogenannte
StGB	Strafgesetzbuch

Tab.	Tabelle
teilw.	teilweise
TÜV	Technischer Überwachungsverein
Tz.	Textziffer
U	Umsatzerlöse
u. Ä.	und Ähnliche(s)
u. a.	und andere/unter anderem
USt	Umsatzsteuer
u. U.	unter Umständen
UrhG	Urhebergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
vBP	vereidigter Buchprüfer
vgl.	vergleiche
VU	Versicherungen
WGF	Wiedergewinnungsfaktor
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
Z	Zugänge
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
zzgl.	zuzüglich

Teil 1:

Bilanzierung nach HGB

I. Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

A. Klassische Bilanztheorien

Bilanztheorien versuchen, unabhängig von den rechtlichen Rahmenbedingungen und aus rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten, den Sinn und Zweck sowie die Konzeption der handelsrechtlichen Rechnungslegung abzuleiten. Sie sind Ausdruck der bis dato kontroversen Diskussion über die grundlegende Zielsetzung, den formalen Aufbau sowie die inhaltliche Ausgestaltung eines Jahresabschlusses und lassen sich insofern nach den unterschiedlichsten Kriterien abgrenzen. Aus der Vielzahl der unterschiedlichen Bilanztheorien soll im Folgenden lediglich auf die *klassischen Bilanztheorien* eingegangen werden. Diese gliedern die verschiedenen Ansätze nach dem vorrangigen Zweck des Jahresabschlusses bzw. dem Verhältnis der Bilanz zur Gewinn- und Verlustrechnung. Nach diesen Kriterien unterscheidet man die *statische*, *dynamische* und *organische Bilanztheorie* (vgl. Abb. 1).

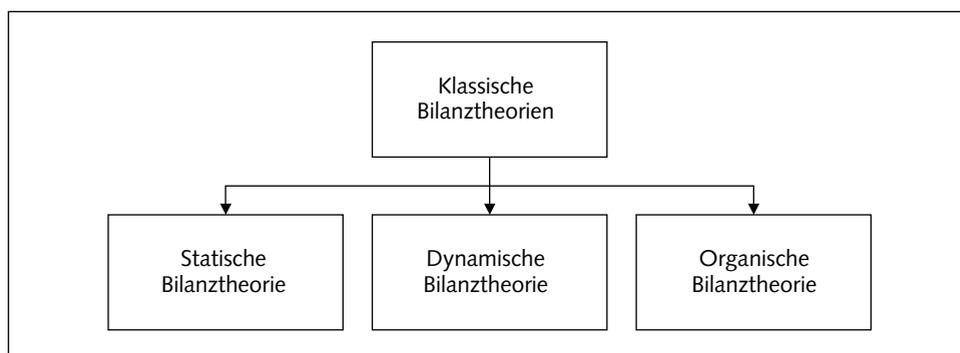


Abb. 1: Klassische Bilanztheorien

Statische Bilanztheorie (Simon u. a., 1886)

Nach der statischen Bilanztheorie besteht die wesentliche Zielsetzung der handelsrechtlichen Rechnungslegung in der jährlichen Ermittlung des Vermögens eines Kaufmanns bzw. eines Unternehmens. Zu diesem Zweck sollen zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden in einer Bilanz erfasst und das Reinvermögen ermittelt werden. Die Bilanz stellt somit eine Vermögensbilanz dar, in der die Kapitalstruktur offengelegt und die Eigen- und Fremdkapitalgeber sowie andere Jahresabschlussadressaten über die Verwendung des investierten Kapitals informiert werden. Insofern dient die Bilanz nach der statischen Bilanzauffassung der Rechenschaft und dem Gläubigerschutz. Der Gewinnermittlung wird demgegenüber lediglich eine

untergeordnete Bedeutung beigemessen. Vielmehr ergibt sich der Gewinn aus der Reinvermögensänderung zwischen zwei Abschlussstichtagen.

Hinsichtlich der Bewertungsvorschriften existieren innerhalb der statischen Bilanztheorie zwei grundsätzliche Ausprägungen. Unterschieden werden die *Zerschlagungs-* von den *Fortführungsstatikern*. Für *Zerschlagungsstatiker* ist die vorrangige Zielsetzung des Jahresabschlusses festzustellen, ob das vorhandene Vermögen die gegebenen Schulden auch bei Zerschlagung des Unternehmens decken kann (sog. Schuldendeckungsfähigkeit). Demgegenüber unterstellen die *Fortführungsstatiker*¹ den Fortbestand des Unternehmens auch über den Abschlussstichtag hinaus (Going-Concern-Prämisse, § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), sodass die wesentliche Aufgabe des Jahresabschlusses darin besteht, das Reinvermögen bzw. den mit möglichst geringem Risiko behafteten Reinvermögenszuwachs und damit den ausschüttbaren Gewinn zu ermitteln.

Allerdings werden dabei nicht alle für die zukünftige Unternehmenstätigkeit nützlichen Sachverhalte als Vermögensgegenstände angesehen, sondern vielmehr der Kreis der als Aktiva zu bilanzierenden Güter auf sämtliche beweglichen und unbeweglichen körperlichen Gegenstände, Forderungen und immaterielle Vermögensgegenstände beschränkt. Immaterielle Vermögensgegenstände dürfen nur dann erfasst werden, wenn zu ihrer Erlangung unmittelbare Ausgaben (sog. Primärausgaben) geleistet werden. Rechte dürfen aktiviert werden, sofern sie entgeltlich von Dritten erworben wurden (sog. derivativer Erwerb).² Passivierungsfähig sind neben dem Eigenkapital lediglich Schulden, die auf einer rechtlichen Verpflichtung beruhen.

Für die Bewertung fordern die Fortführungsstatiker entsprechend dem Grundsatz der Einzelbewertung den Ansatz zum individuellen Wert. Dies bedeutet, dass Gegenstände, die veräußert werden, höchstens zu ihrem Veräußerungspreis angesetzt werden dürfen. Bei Posten des Anlagevermögens ist der, eventuell um Abschreibungen gekürzte, Erwerbpreis zu aktivieren. Daraus ergibt sich der Vorteil, dass die Jahresabschlussinformationen einen hohen Objektivierungsgrad aufweisen. Der Nachteil des statischen Ansatzes besteht darin, dass den Adressaten der Rechnungslegung zu wenige Informationen über die aktuelle Zahlungsfähigkeit des Unternehmens bereitgestellt werden.

Der Einfluss der statischen Bilanzlehre reicht bis in das geltende Bilanzrecht. So spiegelt sich der Ansatz u. a. in den handelsrechtlichen Vorschriften über die Aufstellung des Inventars (§§ 240, 241 HGB), der Bilanz (§ 242 HGB), über die Begrenzung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten (§§ 249, 250 HGB) sowie über die Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Grundsatz der Einzelbewertung) und § 253 HGB (Anschaffungskostenprinzip)) wider.

Dynamische Bilanztheorie (Schmalenbach u. a., 1919)

Nach der dynamischen Bilanztheorie besteht die wesentliche Aufgabe des Jahresabschlusses darin, einen vergleichbaren und verursachungsgerechten Periodenerfolg zur Steuerung des Unternehmens zu bestimmen. Der Erfolg entsteht dabei aber nicht aus einem Vergleich unterschiedlicher Kapitalbestände zu verschiedenen Zeitpunkten, son-

1 Vgl. Moxter (1986), S. 6.

2 Vgl. Simon (1899), S. 169.

dern aus der Differenz zwischen periodisierten, betrieblichen Einnahmen (Erträgen) und periodisierten, betrieblichen Ausgaben (Aufwendungen). Dies ergibt sich aus der Notwendigkeit, die Existenzzeit eines Unternehmens (Totalperiode) in einzelne Geschäftsjahre (Teilperioden) zu zerlegen. Sie führt dazu, dass der Bilanz beim dynamischen Ansatz der Charakter eines Zwischenkontos über die noch nicht erfolgswirksam gewordenen Ausgaben und Einnahmen zukommt, während die in der abgelaufenen Periode realisierten Ausgaben und Einnahmen als Aufwand und Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgswirksam erfasst werden.¹ Die Bilanz ist demnach ausschließlich »Dienerin« der Erfolgsrechnung.

Abgesehen von reinen Zahlungsvorgängen werden in der Bilanz lediglich sog. »schwebende Posten« erfasst. Mit dem Begriff werden Geschäftsvorgänge bezeichnet, welche nicht in derselben Periode erfolgswirksam sind, in der die dazugehörigen Zahlungen anfallen. Die Bilanz enthält insofern folgende Abgrenzungsposten:

Aktiva (schwebende Vorleistungen)

- Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind (z. B. noch abzuschreibende Maschinen);
- Ausgaben, die noch nicht Einnahmen sind (z. B. gewährte Darlehen);
- Erträge, die noch nicht Aufwand sind (z. B. selbst erstellte Anlagen);
- Erträge, die noch nicht Einnahmen sind (z. B. Forderungen aus Lieferung und Leistung).

Passiva (schwebende Nachleistungen)

- Aufwendungen, die noch nicht Ausgaben sind (z. B. Gefahrenrückstellungen);
- Einnahmen, die noch nicht Ausgaben sind (z. B. erhaltene Darlehen);
- Aufwendungen, die noch nicht Erträge sind (z. B. Rückstellungen für unterlassene Reparaturen, die selbst ausgeführt werden);
- Einnahmen, die noch nicht Erträge sind (z. B. Vorauszahlungen von Kunden).

Es ist als Verdienst Schmalenbachs anzusehen, dass der Jahresabschluss als Instrument zur Ermittlung eines vergleichbaren, periodengerechten Erfolgs herangezogen wird. Dies ist insbesondere in folgenden von ihm propagierten Konzeptionen begründet:

- Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB);
- Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB);
- Niederstwertvorschriften (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB);
- Abschreibungen als Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB);
- Stetigkeit der Bewertungsmethoden (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB);
- Zuschreibungsverbot für planmäßig abgeschriebene Anlagen.

Der Vorteil des dynamischen Abschlusses ist darin zu sehen, dass die Jahresabschlussinformationen einen hohen Erkenntniswert besitzen und insofern der ermittelte Periodenerfolg als Mittel zur Steuerung des Unternehmens herangezogen werden kann.

¹ Vgl. Schmalenbach (1962), S. 51.

Nachteilig ist die geringe Objektivität der dynamischen Rechnungslegung, weil das Verursachungsprinzip über die Erfassung von Sachverhalten entscheidet und demnach die Bilanzierung einem gewissen subjektiven Ermessen unterliegt.

Organische Bilanztheorie (Schmidt, 1921)

Während im Rahmen der statischen bzw. dynamischen Bilanztheorie die Vermögensdarstellung bzw. die periodengerechte Erfolgsermittlung als jeweils vorrangiges Rechnungslegungsziel angesehen werden, verfolgt die organische Bilanztheorie die dualistische Zielsetzung einer gleichzeitigen Erfolgs- und Vermögensermittlung (sog. gesamtwirtschaftlicher Ansatz). Das Hauptanliegen dieses Bilanzansatzes liegt in der Eliminierung konjunkturabhängiger Geldwertschwankungen mit dem Ziel, nicht nur das Nominalkapital, sondern die leistungswirtschaftliche Substanz des Unternehmens zu erhalten. Gemäß der organischen Bilanzlehre erzielt ein Unternehmen nur dann einen positiven Erfolg, wenn es im Geschäftsjahr seine relative Stellung in der Gesamtwirtschaft behaupten kann. Insofern muss bei der Ausschüttungspolitik berücksichtigt werden, dass bei Preissteigerungen ein Teil der Unternehmensgewinne dazu verwendet werden muss, das güterwirtschaftliche Leistungspotenzial bei seiner Wiederbeschaffung auf dem gleichen Niveau zu halten (sog. inflationsbedingte Scheingewinne).¹ Folglich darf lediglich der absatzbedingte Umsatzgewinn ausgewiesen und besteuert bzw. ausgeschüttet werden.

Beispiel

Waren werden zu einem Preis von 300 € beschafft und für 350 € weiterveräußert. Der Tagesbeschaffungspreis beträgt 330 €.

⇒ Nominalgewinn: 50 €, inflationsbedingter Absatzgewinn: 30 €, absatzbedingter Umsatzgewinn: 20 €.

Aus diesem Grund verlangt die organische Bilanztheorie, dass Vermögensgegenstände am Abschlussstichtag höchstens mit ihren fortgeführten Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungswerten angesetzt werden dürfen (sog. Tageswertprinzip). Übersteigt der Wiederbeschaffungswert die Anschaffungskosten, sind die periodischen Abschreibungen proportional zum gestiegenen Wiederbeschaffungswert zu erhöhen. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die über die Abschreibungen an das Unternehmen gebundenen finanziellen Mittel zur Wiederbeschaffung eines gleichartigen Vermögensgegenstandes in ausreichendem Maße zur Verfügung stehen.

Die organische Bilanzauffassung zeigt sich in den handelsrechtlichen Vorschriften über die Zulässigkeit der Festbewertung (§ 240 Abs. 3 HGB) und von Bewertungsverfahren (§ 256 HGB).

¹ Vgl. Schmidt (1951), S. 102–108 und 112–116.

B. Rechnungslegungszwecke

Nach Maßgabe der §§ 238 Abs. 1 und 242 Abs. 1 HGB ist grundsätzlich jeder Kaufmann verpflichtet

- *Bücher zu führen*, aus denen die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich wird und
- *eine Bilanz aufzustellen* (am Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres).

Sollte der Kaufmann dieser Aufstellungspflicht nicht nachkommen, so drohen ihm Zwangsgelder entsprechend den §§ 14, 335 und 335b HGB.

Mit Hilfe der Buchführungs- und Bilanzaufstellungspflicht werden die betrieblichen Güter- und Zahlungsströme eines Unternehmens nicht nur dokumentiert, sondern auch gesteuert, da sie gleichzeitig als Grundlage für das Controlling und für die im Unternehmen vorzunehmenden Planungsrechnungen dienen. Aber nicht nur interne, sondern auch externe Adressaten nutzen die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht zur Gewinnung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens.

Die Zwecke der Rechnungslegung, im Sinne des Führens von Büchern und des Aufstellens von Jahresabschlüssen, können, wie in *Abb. 2* dargestellt, unterteilt werden:

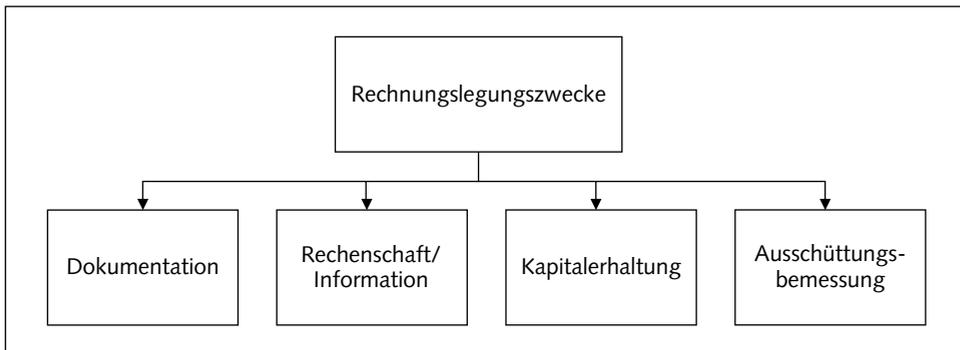


Abb. 2: Rechnungslegungszwecke

Dokumentation

Das HGB verlangt vom Kaufmann gem. § 238 Abs. 1 eine übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle. Sämtliche innerhalb eines Geschäftsjahres aufgezeichneten güter- und finanzwirtschaftlichen Vorgänge bilden die Grundlage für die Anfertigung des vom Gesetzgeber geforderten Jahresabschlusses.¹ Neben dieser grundlegenden Funktion erfüllt die Dokumentation aller Geschäftsvorfälle zudem eine Schutz- und eine Beweisfunktion (z. B. bei dolosen Hand-

¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2014), S. 101.

lungen oder Unterschlagungen). Darüber hinaus stellt die handelsrechtliche Buchführungspflicht die Grundlage für die Erstellung einer Bilanz nach dem Steuerrecht (§ 140 AO) dar.

Rechenschaft und Information

Mit Hilfe des Jahresabschlusses soll der Adressatenkreis – insbesondere Anteilseigner und Gläubiger, aber auch Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmer, der Staat und die Öffentlichkeit – über die wirtschaftliche Lage (Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) des Unternehmens informiert werden. Des Weiteren dient der Jahresabschluss auch der Selbstinformation des Kaufmanns, d.h. Jahresabschlussinformationen werden zur Steuerung und Kontrolle des Unternehmens herangezogen. Zudem ermöglicht der Jahresabschluss eine Rechenschaftslegung über die Verwendung des von den Eigen- und Fremdkapitalgebern anvertrauten Kapitals (Rechenschaftsfunktion).

Kapitalerhaltung

Der handelsrechtliche Jahresabschluss hat nicht die reale, d.h. die inflationsbereinigte Kapitalerhaltung, sondern die Erhaltung des Nominalkapitals zum Zweck. Die Beschränkung dieses Grundsatzes auf die Erhaltung des Nominalkapitals liegt in der darin gewährleisteten Objektivität des Jahresabschlusses begründet. Deutlich wird das Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung z. B. am Anschaffungskostenprinzip. Danach bilden die Anschaffungs- bzw. die Herstellungskosten¹ die Obergrenze für die Bewertung von Vermögensgegenständen. Ein aktueller Wert, welcher über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, kann im Jahresabschluss grundsätzlich nicht zum Ansatz kommen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen eine objektive Größe dar, wohingegen die Ermittlung des Tageswertes durch subjektives Ermessen beeinflusst wird. Im Interesse einer intersubjektiv nachprüfbaren Größe wird daher auf eine reale Kapitalerhaltung, d.h. auf die Zulässigkeit der Bewertung zu (höheren) Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten, verzichtet.

Ausschüttungsbemessung

Bemessungsgrundlage für die maximal mögliche Ausschüttung an die Anteilseigner bildet der anhand des Jahresabschlusses ermittelte Periodenerfolg.

Die Rechnungslegungszwecke werden durch die übergeordnete Zielsetzung des Gläubigerschutzes bestimmt bzw. begrenzt. Der Gläubigerschutzgedanke findet seinen Niederschlag u. a. im Vorsichtsprinzip und dem Realisations- bzw. Imparitätsprinzip, welche das Vorsichtsprinzip konkretisieren.² Nach dem Realisationsprinzip dürfen erzielte Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie über den Umsatzprozess realisiert sind. Dies beeinträchtigt sowohl die Dokumentations- als auch die Informationsfunktion, schützt aber die Gläubiger, da nicht ausgewiesene Gewinne weder versteuert noch ausgeschüttet werden. Ihr Gegenwert verbleibt im Unternehmen und stärkt dessen Fähigkeit zur Tilgung und zu Zinszahlungen. Aus den gleichen Gründen sind bestimmte

1 Vgl. auch Kap. III.B.2.

2 Vgl. auch Kap. I.D.3.

Erfolgsbestandteile mit einer Ausschüttungssperre belegt.¹ Das Imparitätsprinzip verlangt auch den Ausweis unrealisierter Verluste, wodurch sich der ausschüttungsfähige Gewinn reduziert.

C. Gesetzliche Grundlagen

Für die Erstellung des Jahresabschlusses sind neben den handelsrechtlichen Vorschriften, die im Dritten Buch des HGB (§§ 238–342e HGB) enthalten sind, auch ergänzende Vorschriften zu beachten. *Abb. 3* gibt einen Überblick über die relevanten Normen.

Während die im ersten Abschnitt des Dritten Buches enthaltenen Vorschriften (§§ 238–263 HGB) zu Buchführung, Inventur und Inventar sowie Ansatz- und Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute anzuwenden sind, greifen für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft, GmbH) sowie bestimmte Personalgesellschaften weitere strengere Regelungen gemäß Abschnitt 2 des Dritten Buches des HGB (§§ 264–339 HGB). Diese betreffen Jahresabschluss, Lagebericht, Konzernabschluss und Konzernlagebericht, Prüfung, Offenlegung und Sanktionsmaßnahmen. Die Vorschriften für Kapitalgesellschaften sind nach Größenklassen differenziert. Im HGB wird zwischen kleinsten, kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften unterschieden, wobei die Vorschriften mit zunehmender Unternehmensgröße strenger werden. Die Größenklassenermittlung erfolgt nach §§ 267 und 267a HGB unter Zugrundelegung der in *Tab. 1* veranschaulichten Kriterien.

	Größenkriterien		
	Bilanzsumme (BS) ² [Mio. €]	Umsatzerlöse (U) ³ [Mio. €]	Durchschnittliche Mitarbeiterzahl (MA)
Kleinste	$BS \leq 0,35$	$U \leq 0,7$	$MA \leq 10$
Kleine	$0,35 < BS \leq 6$	$0,7 < U \leq 12$	$10 < MA \leq 50$
Mittelgroße	$6 < BS \leq 20$	$12 < U \leq 40$	$50 < MA \leq 250$
Große	$BS > 20$	$U > 40$	$MA > 250$

Tab. 1: Größenkriterien nach dem HGB

1 Vgl. § 268 Abs. 8 HGB, §§ 58 und 150 AktG, §§ 29 und 30 GmbHG.

2 Die Bilanzsumme ermittelt sich gemäß § 267 Abs. 4a HGB aus den folgenden Bilanzposten: Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzungsposten, aktive latente Steuer und aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung (§ 266 Abs. 2 HGB).

3 Als Umsatzerlöse sind nach der neuen Definition des § 277 Abs. 1 HGB die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen. Somit wird bei der Begriffsabgrenzung nicht mehr auf typische Geschäfte im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abgestellt. Stattdessen werden sämtliche Erlöse aus Produkten und Dienstleistungen als Umsatzerlöse erfasst.