



Der gesamte Jahresabschluß

Von

Prof. Dr. Joachim S. Tanski

Dr. Klaus P. Kurras

Prof. Dr. Jürgen Weitkamp

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

4., aktualisierte und ergänzte Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Tanski, Joachim S.:

Der gesamte Jahresabschluß / von Joachim S. Tanski ; Klaus P. Kurras ; Jürgen Weitkamp. – 4., aktualisierte und erg. Aufl. - München ; Wien : Oldenbourg, 1998
ISBN 3-486-24676-3

© 1998 R. Oldenbourg Verlag
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0, Internet: <http://www.oldenbourg.de>

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Gesamtherstellung: Hofmann-Druck Augsburg GmbH, Augsburg

ISBN 3-486-24676-3

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis.....	III
Vorwort.....	XX
1. Kapitel: Grundlagen.....	1
2. Kapitel: Bilanzierungs- und Bewertungsregeln als Ausfluß von Bilanzauffassungen.....	37
3. Kapitel: Allgemeine Regelung der Bilanzierung und Bewertung durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	87
4. Kapitel: Grundsätze und Grundbegriffe der Bilanzierung und Bewertung.....	133
5. Kapitel: Handels- und steuerrechtliche Regelungen des Jahresabschlusses.....	181
6. Kapitel: Konzernrechnungslegung.....	393
7. Kapitel: Erstellung und Überwachung des Jahresabschlusses.....	459
8. Kapitel: Weitere gesetzliche Regelungen des Jahresabschlusses.....	505
9. Kapitel: Ergänzungsrechnungen zum Jahresabschluß.....	559
10. Kapitel: Jahresabschlußpolitik.....	609
11. Kapitel: Jahresabschlußanalyse.....	639
Literaturverzeichnis.....	673
Zu den Autoren.....	697
Abkürzungsverzeichnis.....	699
Abbildungen und Übersichten.....	701
Paragrafenverzeichnis.....	705
Sach- und Personenverzeichnis.....	715
Ergänzender Anhang.....	721

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	XX
1 Grundlagen	1
1.1 Die Abbildung des Unternehmungsprozesses durch das betriebliche Rechnungswesen.....	1
1.2 Das Rechnungswesen als Informationssystem.....	6
1.3 Begriffliche Abgrenzungen zum Jahresabschluß.....	9
1.3.1 Die Bilanz.....	9
1.3.2 Die Gewinn- und Verlustrechnung.....	12
1.3.3 Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als Elemente des Jahresabschlusses und der Rechnungslegung der Unternehmung.....	12
1.3.4 Konkretisierung der Begriffe Bilanzierung und Bewertung.....	13
1.4 Aufgaben des Jahresabschlusses.....	16
1.4.1 Traditionelle Aufgabenbeschreibungen.....	16
1.4.2 Die interessenbestimmten Informations- und Zahlungsbemessungsaufgaben des Jahresabschlusses.....	19
1.5 Typisierung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....	25
1.5.1 Arten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....	25
1.5.2 Formen der Jahresabschlußrechnungen.....	28
1.5.2.1 Formen der Bilanz.....	30
1.5.2.2 Formen der Gewinn- und Verlustrechnung.....	31
2 Bilanzierungs- und Bewertungsregeln als Ausfluß von Bilanzauffassungen	37
2.1 Zum Begriff Bilanztheorie.....	37
2.2 Entwicklungsgeschichtlicher Überblick.....	37
2.3 Die klassischen Bilanzauffassungen.....	39
2.3.1 Die statische Bilanzauffassung.....	39
2.3.1.1 Die ältere statische Bilanzauffassung.....	40
2.3.1.1.1 Erklärung des Formalaufbaus nach der Zweikonten(reihen)-theorie von Schär.....	40
2.3.1.1.2 Die Bilanzierung dem Grunde nach in den Bilanzauffassungen Simons, Rehms und Passows.....	42
2.3.1.1.3 Die Bewertungsregeln nach den Vorstellungen des Reichsoberhandelsgerichts und Simons.....	43

2.3.1.2	Die neuere statische Bilanzauffassung in der totalen Bilanzlehre Le Coutres.....	46
2.3.2	Die dynamische Bilanzauffassung.....	47
2.3.2.1	Schmalenbachs dynamische Bilanz.....	47
2.3.2.2	Walbs (dynamische) Erfolgsrechnung.....	52
2.3.2.3	Kosiols pagatorische Bilanz.....	53
2.3.3	Überblick über die Ziele und die Erscheinungsformen der Unternehmungserhaltung bei unterschiedlichen Bilanzauffassungen.....	60
2.3.4	Auf Kapitalerhaltung gerichtete Bilanzauffassungen.....	63
2.3.4.1	Die nominale Kapitalerhaltung und Riegers nominale Bilanz.....	63
2.3.4.2	Die Berücksichtigung der realen Kapitalerhaltung in der dynamischen Bilanzauffassung.....	65
2.3.5	Auf Substanzerhaltung gerichtete Bilanzauffassungen.....	66
2.3.5.1	Die reproduktive Substanzerhaltung nach Geldmacher.....	66
2.3.5.2	Die relative Substanzerhaltung in der organischen Tageswertbilanz von F. Schmidt.....	66
2.3.5.3	Die qualifizierte Substanzerhaltung in Sommerfelds eudynamischer Bilanz.....	70
2.3.5.4	Leistungsäquivalente und entwicklungsadäquate Substanzerhaltung.....	71
2.3.6	Verbindung von Kapital- und Substanzerhaltung durch das Prinzip des doppelten Minimums.....	71
2.4	Die neueren Bilanzauffassungen.....	73
2.4.1	Kapitaltheoretische Bilanzauffassungen.....	73
2.4.1.1	Allgemeine Darstellung.....	73
2.4.1.2	Die Weiterentwicklung des Riegerschen Ansatzes durch Gumbel.....	74
2.4.1.3	Die synthetische Bilanz.....	75
2.4.1.4	Erfolgskapitalerhaltung nach dem Prinzip des doppelten Minimums bei Schneider.....	76
2.4.2	Instrumentelle (informationsbezogene) Bilanzauffassungen.....	76
2.4.2.1	Allgemeine Darstellung.....	76
2.4.2.2	Die Kapitalflußrechnung Busse von Colbes.....	79
2.4.2.3	Das finanzplanorientierte Tableau Moxters.....	81
2.5	Der bilanztheoretische Charakter der handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlußregelungen.....	83

3	Allgemeine Regelung der Bilanzierung und Bewertung durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	87
3.1	Begriff und Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	87
3.2	Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	89
3.3	Gewinnung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	91
3.3.1	Die induktive Ermittlung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	92
3.3.2	Die deduktive Ableitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	93
3.3.3	Die Kombination von induktiver und deduktiver Vorgehensweise	94
3.3.4	Hermeneutische Gewinnung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	95
3.4	Systemansätze zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	97
3.4.1	Das traditionelle Konzept	97
3.4.2	Neuere betriebswirtschaftliche Ansätze	98
3.5	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation	101
3.5.1	Allgemeine Grundsätze zur Datenerfassung und -verarbeitung	101
3.5.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung	102
3.6	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur	106
3.6.1	Regelungen zum Inventurzeitpunkt	107
3.6.2	Regelungen zum Inventurumfang	107
3.6.3	Regelungen zum Inventurverfahren	108
3.7	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach	109
3.7.1	Überblick	109
3.7.2	Die Rahmengrundsätze	109
3.7.2.1	Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit	109
3.7.2.2	Grundsatz der Klarheit	112
3.7.2.3	Grundsatz der Vollständigkeit	113
3.7.3	Die Grundsätze der Periodenabgrenzung	114
3.7.3.1	Das Realisationsprinzip	114
3.7.3.2	Grundsatz der sachlichen Abgrenzung	117
3.7.3.3	Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung	117
3.7.3.4	Das Imparitätsprinzip	118
3.7.4	Der ergänzende Grundsatz der Vorsicht	120

3.7.5	Die restriktiven Grundsätze.....	120
3.7.5.1	Grundsatz der Wesentlichkeit (Materiality).....	120
3.7.5.2	Grundsatz der Rechtzeitigkeit.....	121
3.7.5.3	Grundsatz der Vergleichbarkeit (Stetigkeit).....	121
3.7.5.4	Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.....	122
3.8	Bewertungsgrundsätze.....	122
3.8.1	Das Stichtagsprinzip.....	122
3.8.2	Der Grundsatz der Unternehmensfortführung.....	123
3.8.3	Das Niederstwertprinzip.....	124
3.8.4	Der Grundsatz der Einzelbewertung.....	125
3.8.5	Der Grundsatz der Bestimmtheit des Wertansatzes.....	126
3.8.6	Der Grundsatz der Methodenfreiheit.....	129
3.8.7	Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.....	130
4	Grundsätze und Grundbegriffe der Bilanzierung und Bewertung.....	133
4.1	Rechtliche Regelungen.....	133
4.1.1	Bilanzierungs- und Buchführungspflicht.....	133
4.1.1.1	Handelsrechtliche Regelungen.....	133
4.1.1.2	Steuerrechtliche Regelungen.....	134
4.1.2	Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.....	136
4.1.2.1	Das Maßgeblichkeitsprinzip.....	136
4.1.2.2	Die Ableitung der Steuerbilanz für die Steuererklärung.....	138
4.2	Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht.....	141
4.2.1	Überblick.....	141
4.2.2	Der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes.....	141
4.2.3	Der steuerliche Begriff des Wirtschaftsgutes.....	142
4.2.4	Der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.....	143
4.2.4.1	Bilanzierung beim wirtschaftlichen Eigentümer.....	143
4.2.4.2	Zeitpunkt der Bilanzierung.....	146
4.2.4.3	Treuhandverhältnisse.....	146
4.2.4.4	Kommissionsgeschäfte.....	147
4.2.5	Das Verbot der Bilanzierung des Privatvermögens.....	148
4.2.5.1	Bilanzierungsverbot privater Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz.....	148
4.2.5.2	Die Abgrenzung von Privat- und Betriebsvermögen im Steuerrecht.....	149
4.2.5.2.1	Überblick.....	149
4.2.5.2.2	Notwendiges Betriebsvermögen.....	149
4.2.5.2.3	Gewillkürtes Betriebsvermögen.....	151
4.2.5.2.4	Privatvermögen.....	151
4.3	Grundbegriffe der Bewertung in Handels- und Steuerbilanz.....	152

4.3.1	Anschaffungskosten	152
4.3.1.1	Grundschemata der Anschaffungskostenermittlung	154
4.3.1.2	Einzelfragen der Anschaffungskostenermittlung	158
4.3.1.2.1	Behandlung von Zuschüssen	158
4.3.1.2.2	Anschaffungskosten bei Fremdwährungen	161
4.3.1.2.3	Anschaffungskosten bei Wertpapieren	161
4.3.1.2	Anschaffungskosten bei periodischer Kaufpreiszahlung	162
4.3.1.2.1	Raten- und Rentenkauf	162
4.3.1.2.2	Mietkauf	164
4.3.1.2.3	Leasing	166
4.3.1.3	Anschaffungskosten bei nicht-monetärer Gegenleistung	166
4.3.1.4	Anschaffungskosten bei Zugang ohne Gegenleistung	167
4.3.1.4.1	Einlagen	168
4.3.1.4.2	Schenkung	169
4.3.1.4.3	Erbschaft	169
4.3.2	Herstellungskosten	169
4.3.2.1	Begriff der Herstellungskosten	169
4.3.2.2	Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand	173
4.3.3	Tageswert	175
4.3.4	Teilwert	176
4.3.5	Gemeiner Wert	180
5	Handels- und steuerrechtliche Regelungen des Jahresabschlusses	181
5.1	Regelungen zum Aufbau des Jahresabschlusses	181
5.1.1	Grundsätze für alle Kaufleute	181
5.1.2	Einzelkaufmann und Personengesellschaft	182
5.1.3	Kapitalgesellschaften	183
5.1.3.1	Größenklassen der Kapitalgesellschaften	183 / 721
5.1.3.2	Größenabhängige Gliederungen	185
5.1.3.3	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	188
5.2	Bilanzierung und Bewertung der Aktiva	190
5.2.1	Sonderposten vor dem Anlagevermögen	190
5.2.1.1	Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital	190
5.2.1.2	Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes	191
5.2.2	Das Anlagevermögen	193
5.2.2.1	Generelle Regelungen	193
5.2.2.1.1	Definition des Anlagevermögens	193
5.2.2.1.2	Anlagengitter	193
5.2.2.2	Immaterielle Vermögensgegenstände	197
5.2.2.2.1	Konzessionen, Schutzrechte	197
5.2.2.2.2	Geschäfts- oder Firmenwert	198

5.2.2.2.3	Geleistete Anzahlungen	200
5.2.2.2.5	Forschungs- und Entwicklungskosten, Know-how.....	201
5.2.2.3	Sachanlagen.....	203
5.2.2.3.1	Inhalt der Sachanlagen.....	203
5.2.2.3.1.1	Grundstücke und Gebäude.....	203
5.2.2.3.1.2	Technische Anlagen und Maschinen.....	206
5.2.2.3.1.3	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung.....	208
5.2.2.3.1.4	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	208
5.2.2.4	Abschreibung der Gegenstände des Anlagevermögens.....	209
5.2.2.4.1	Die planmäßige Abschreibung	209
5.2.2.4.1.1	Lineare Abschreibung	211
5.2.2.4.1.2	Degressive Abschreibung.....	213
5.2.2.4.1.3	Progressive Abschreibung	218
5.2.2.4.1.4	Leistungsbezogene Abschreibung.....	219
5.2.2.4.1.5	Kombination von Abschreibungsmethoden.....	220
5.2.2.4.1.6	Geringwertige Wirtschaftsgüter.....	221
5.2.2.4.1.7	Nachträgliche Herstellungskosten	222
5.2.2.4.1.8	Zeitpunkt der Abschreibung.....	223
5.2.2.4.1.9	Steuerliche Abschreibungsnormen	223
5.2.2.4.2	Die außerplanmäßige Abschreibung.....	227
5.2.2.4.2.1	Abschreibung auf den beizulegenden Wert.....	227
5.2.2.4.2.2	Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung.....	229
5.2.2.4.2.3	Steuerrechtlich begründete Abschreibung.....	233
5.2.2.4.2.4	Zuschreibung nach außerplanmäßiger Abschreibung.....	236
5.2.2.4.3	Besondere steuerrechtliche Abschreibungsnormen	236
5.2.2.5	Finanzanlagen.....	238
5.2.2.5.1	Anteile an verbundenen Unternehmen.....	238
5.2.2.5.2	Ausleihungen an verbundene Unternehmen	238
5.2.2.5.3	Beteiligungen.....	239
5.2.2.5.4	Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.....	241
5.2.2.5.5	Wertpapiere des Anlagevermögens.....	241
5.2.2.5.6	Sonstige Ausleihungen.....	241
5.2.3	Das Umlaufvermögen.....	242
5.2.3.1	Vorräte.....	242
5.2.3.1.1	Auszuweisende Vermögensgegenstände	242
5.2.3.1.2	Bewertung.....	243
5.2.3.1.3	Bewertungsvereinfachungsverfahren	247
5.2.3.2	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	257
5.2.3.2.1	Auszuweisende Vermögensgegenstände	257
5.2.3.2.2	Bewertung.....	259
5.2.3.3	Wertpapiere	261
5.2.3.3.1	Auszuweisende Vermögensgegenstände	261

5.2.3.3.2	Bewertung.....	261
5.2.3.4	Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten	262
5.2.3.4.1	Auszuweisende Vermögensgegenstände	262
5.2.3.4.2	Bewertung.....	262
5.2.4	Aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten.....	262
5.2.5	Aktive Steuerabgrenzung	264
5.2.6	Nicht gedeckte Fehlbeträge	265
5.2.7	Exkurs: Bilanzierung und Bewertung von Leasing-Objekten	266
5.2.7.1	Begriff und Erscheinungsformen des Leasings	266
5.2.7.2	Bilanzierung beim Financial-Leasing.....	267
5.2.7.3	Bewertung beim Leasing	272
5.2.7.3.1	Aktivierung beim Leasing-Geber.....	272
5.2.7.3.2	Aktivierung beim Leasing-Nehmer	273
5.3	Bilanzierung und Bewertung der Passiva.....	275
5.3.1	Das Eigenkapital	275
5.3.1.1	Gezeichnetes Kapital.....	276
5.3.1.2	Kapitalrücklagen	277
5.3.1.3	Gewinnrücklagen	278
5.3.1.3.1	Gesetzliche Rücklage	279
5.3.1.3.2	Rücklage für eigene Anteile	279
5.3.1.3.3	Satzungsmäßige Rücklagen	280
5.3.1.3.4	Andere Gewinnrücklagen.....	280
5.3.1.4	Gewinnvortrag/Verlustvortrag.....	281
5.3.1.5	Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag	281
5.3.1.6	Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Rücklagen	283
5.3.2	Sonderposten mit Rücklagenanteil	284
5.3.3	Rückstellungen.....	287
5.3.3.1	Der Begriff der Rückstellung.....	287
5.3.3.2	Pensionsrückstellungen und Jubiläumsrückstellungen	289
5.3.3.3	Steuerrückstellungen	296
5.3.3.3.1	Steuerrückstellungen	296
5.3.3.3.2	Rückstellung für Steuerabgrenzung.....	297
5.3.3.3.2.1	Entstehung latenter Steuern	297
5.3.3.3.2.2	Ermittlung des Abgrenzungsbetrages	300
5.3.3.3.2.3	Passive Steuerabgrenzung	302
5.3.3.4	Sonstige Rückstellungen	303
5.3.3.4.1	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.....	304
5.3.3.4.2	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	305
5.3.3.4.3	Rückstellungen für Instandhaltung.....	307
5.3.3.4.4	Rückstellungen für Abraumbeseitigung.....	307

5.3.3.4.5	Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.....	308
5.3.3.4.6	Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen.....	308
5.3.4	Verbindlichkeiten.....	310
5.3.4.1	Anleihen.....	312
5.3.4.2	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.....	313
5.3.4.3	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen.....	313
5.3.4.4	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.....	313
5.3.4.5	Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel.....	313
5.3.4.6	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen.....	313
5.3.4.7	Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.....	313
5.3.4.8	Sonstige Verbindlichkeiten.....	313
5.3.5	Passive Rechnungsabgrenzungsposten.....	314
5.3.6	Bilanzvermerke.....	314
5.3.7	Exkurs: Das Problem der stillen Rücklagen.....	315
5.4	Die Gewinn- und Verlustrechnung.....	317
5.4.1	Verfahren der Gewinn- und Verlustrechnung.....	317
5.4.1.1	Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren.....	317
5.4.1.2	Gliederung des Gesamtkostenverfahrens.....	320
5.4.1.3	Gliederung des Umsatzkostenverfahrens.....	321
5.4.1.4	Weitere Regelungen zur Gewinn- und Verlustrechnung.....	323
5.4.2	Das Gesamtkostenverfahren.....	323
5.4.2.1	Umsatzerlöse.....	323
5.4.2.2	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen.....	324
5.4.2.3	Andere aktivierte Eigenleistungen.....	326
5.4.2.4	Sonstige betriebliche Erträge.....	326
5.4.2.5	Materialaufwand.....	327
5.4.2.6	Personalaufwand.....	328
5.4.2.7	Abschreibungen.....	329
5.4.2.8	Sonstige betriebliche Aufwendungen.....	330
5.4.2.9	Erträge aus Beteiligungen.....	331
5.4.2.10	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens.....	331
5.4.2.11	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge.....	331
5.4.2.12	Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens.....	332
5.4.2.13	Zinsen und ähnliche Aufwendungen.....	332
5.4.2.14	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.....	333
5.4.2.15	Außerordentliche Erträge.....	333
5.4.2.16	Außerordentliche Aufwendungen.....	333

5.4.2.17	Außerordentliches Ergebnis	333
5.4.2.18	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag.....	335
5.4.2.19	Sonstige Steuern	335
5.4.2.20	Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.....	335
5.4.2.21	Überleitung zum Bilanzergebnis	336
5.4.2.22	Sonderposten wegen Ergebnissen aus Unternehmensverträgen	338
5.4.3	Das Umsatzkostenverfahren	339
5.4.3.1	Umsatzerlöse.....	339
5.4.3.2	Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	339
5.4.3.3	Bruttoergebnis vom Umsatz	340
5.4.3.4	Vertriebskosten	340
5.4.3.5	Allgemeine Verwaltungskosten	341
5.4.3.6	Sonstige betriebliche Erträge.....	341
5.4.3.7	Sonstige betriebliche Aufwendungen.....	341
5.4.3.8	Weitere Posten des Umsatzkostenverfahrens	342
5.5	Der Anhang.....	342
5.5.1	Aufstellung und Aufgaben des Anhangs	342
5.5.1.1	Aufstellungspflicht.....	342
5.5.1.2	Funktionen des Anhangs	343
5.5.1.3	Grundsätze ordnungsmäßiger Anhangerstellung	344
5.5.1.4	Form und Gliederung des Anhangs	346
5.5.2	Inhalt des Anhangs.....	349
5.5.2.1	Pflichtangaben	349
5.5.2.2	Zusatzangaben nach § 264 Abs. 2 HGB.....	350
5.5.2.3	Freiwillige Angaben.....	351
5.5.2.4	Schutzklausel.....	352
5.5.3	Die im Anhang zu machenden Angaben	353
5.5.3.1	Allgemeine Angaben zu Inhalt und Gliederung des Jahresabschlusses	353
5.5.3.2	Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung	355
5.5.3.3	Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.....	368
5.5.3.3.1	Angaben zur Bilanz	368
5.5.3.3.1.1	Angabepflichten für alle Kapitalgesellschaften.....	368
5.5.3.3.1.2	Rechtsformspezifische Angaben der AG und KGaA.....	377
5.5.3.3.1.3	Rechtsformspezifische Angaben der GmbH.....	379
5.5.3.3.2	Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung.....	379
5.5.3.3.2.1	Angabepflichten für alle Kapitalgesellschaften.....	379
5.5.3.3.2.2	Rechtsformspezifische Angaben der AG und KGaA.....	382
5.5.3.4	Sonstige Angaben	383
5.5.3.4.1	Angabepflichten für alle Kapitalgesellschaften.....	383

5.5.3.4.2	Rechtsformspezifische Angaben der AG und KGaA	386
5.6	Der Lagebericht	388
5.6.1	Aufstellungspflicht	388
5.6.2	Abgrenzung des Lageberichts	388
5.6.3	Inhalt des Lageberichts	389
5.6.3.1	Vergangenheitsbezogener Bericht	389
5.6.3.2	Zukunftsbezogener Bericht	390
5.6.3.3	Weitere Berichte	391
6	Konzernrechnungslegung	393
6.1	Rechtliche Grundlagen und Zweck der Konzernrechnungslegung	393
6.2	Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses	394
6.2.1	Erstellung eines Konzernabschlusses	395
6.2.2	Erstellung eines Teilkonzernabschlusses	395
6.2.3	Befreiung von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses	398
6.2.4	Konsolidierungskreis	399
6.2.4.1	Grundsatz	399
6.2.4.2	Konsolidierungsverbot	400
6.2.4.3	Konsolidierungswahlrecht	400
6.2.4.4	Änderung des Konsolidierungskreises	402
6.2.5	Bilanzstichtag und Zwischenabschlüsse	402
6.3	Grundsätze der Konzernrechnungslegung	404
6.3.1	Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit	404
6.3.2	Grundsatz der Bewertungsäquivalenz	405
6.3.3	Grundsatz der Konsolidierungsstetigkeit	407
6.3.4	Grundsatz der Vollständigkeit	407
6.3.5	Grundsatz der Wesentlichkeit	408
6.4	Konsolidierungstechnik	409
6.4.1	Kapitalkonsolidierung	409
6.4.1.1	Grundlagen der Kapitalkonsolidierung	409
6.4.1.2	Vollkonsolidierung	410
6.4.1.2.1	Erstkonsolidierung	410
6.4.1.2.1.1	Erstkonsolidierung bei Anwendung der Buchwertmethode	410
6.4.1.2.1.2	Erstkonsolidierung bei Anwendung der Neubewertungsmethode	417
6.4.1.2.1.3	Vergleich von Buch- und Neubewertungsmethode	420
6.4.1.2.2	Folgekonsolidierung	421
6.4.1.3	Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung (pooling-of-interest-Methode)	426

6.4.1.4	Quotenkonsolidierung.....	426
6.4.2	Equity-Methode bei assoziierten Unternehmen.....	427
6.4.2.1	Begriff des assoziierten Unternehmens.....	427
6.4.2.2	Erstbewertung nach der Equity-Methode.....	428
6.4.2.2.1	Erstbewertung bei Anwendung der Buchwertmethode.....	429
6.4.2.2.2	Erstbewertung bei Anwendung der Kapitalanteilmethode.....	429
6.4.2.3	Folgebewertung nach der Equity-Methode.....	429
6.4.2.3.1	Folgebewertung bei Anwendung der Buchwertmethode.....	429
6.4.2.3.2	Folgebewertung bei Anwendung der Kapitalanteilmethode.....	431
6.4.3	Schuldenkonsolidierung.....	431
6.4.4	Zwischenergebniseliminierung.....	433
6.4.4.1	Grundlagen und Gegenstand der Zwischenergebniseliminierung.....	433
6.4.4.2	Konzernanschaffungs- und -herstellungskosten.....	434
6.4.4.3	Auswirkungen der Zwischenergebniseliminierung auf das Konzernergebnis.....	436
6.4.4.4	Zwischenergebniseliminierung bei Anwendung der Equity- Methode.....	438
6.4.5	Latente Steuern.....	439
6.4.6	Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	439
6.4.6.1	Konsolidierung der Innenumsatzerlöse.....	440
6.4.6.2	Konsolidierung anderer innerkonzernlicher Aufwendungen und Erträge.....	441
6.4.7	Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen.....	442
6.4.7.1	Umrechnungsverfahren.....	442
6.4.7.2	Vereinbarkeit der Umrechnungsverfahren mit den Konsolidierungsgrundsätzen.....	445
6.4.7.2.1	Grundsatz der Bewertungsäquivalenz.....	445
6.4.7.2.2	Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit.....	448
6.4.7.2.3	Grundsatz der Konsolidierungsstetigkeit und der Vollständigkeit.....	449
6.4.7.2.4	Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung.....	449
6.4.7.3	Besonderheiten bei Hyperinflation.....	449
6.4.7.4	Zusammenfassendes Ergebnis der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen.....	452
6.5	Konzernanhang.....	453
6.5.1	Konsolidierungs- und Beteiligungsbereich.....	454
6.5.2	Konsolidierungsmethoden.....	455
6.5.3	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Erläuterungen zur Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung.....	455
6.5.4	Sonstige Pflichtangaben.....	456
6.6	Konzernlagebericht.....	457

7	Erstellung und Überwachung des Jahresabschlusses	459
7.1	Die Erstellung des Einzelabschlusses	459
7.1.1	Regelungen für alle Kaufleute	459
7.1.2	Regelungen bei Kapitalgesellschaften	462
7.1.2.1	Die Aufstellung des Jahresabschlusses	462
7.1.2.2	Besonderheiten bei der AG und KGaA	462
7.1.2.2.1	Prüfung und Feststellung durch den Aufsichtsrat	463
7.1.2.2.2	Die Rechte der Hauptversammlung	465
7.1.2.2.2.1	Feststellung des Jahresabschlusses im besonderen Fall	465
7.1.2.2.2.2	Der Beschluß über die Gewinnverwendung	465
7.1.2.3	Besonderheiten bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung	466
7.1.3	Ergänzende Regelungen bei der Genossenschaft	466
7.2	Die Prüfung des Jahresabschlusses	468
7.2.1	Die handelsrechtliche Prüfung des Einzelabschlusses	468
7.2.1.1	Die Aufgabe der Jahresabschlußprüfung	468
7.2.1.2	Gegenstand und Umfang der Prüfung	469
7.2.1.3	Prüfungsorgane	470
7.2.1.3.1	Wirtschaftsprüfer	470
7.2.1.3.2	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	471
7.2.1.3.3	Vereidigte Buchprüfer	472
7.2.1.3.4	Ausschlußgründe für Abschlußprüfer	472
7.2.1.4	Die Bestellung des Prüfers	473
7.2.1.5	Der Bestätigungsvermerk	473
7.2.2	Die Prüfung des Konzernabschlusses	475
7.2.3	Gesetzlich vorgesehene und vertraglich ausbedungene Prüfungen	476
7.2.4	Die Außenprüfung	477
7.3	Die Offenlegung des Jahresabschlusses	478
7.3.1	Offenlegung des Einzelabschlusses	478
7.3.2	Offenlegung des Konzernabschlusses	481
7.4	Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	481
7.5	Verletzungen der Regelungen zum Jahresabschluß und zur Buchführung	482
7.5.1	Der fehlerhafte Jahresabschluß als Verletzungsfolge	482
7.5.2	Allgemeine Sanktionen	483
7.5.3	Handelsrechtliche Sanktionen bei Kapitalgesellschaften	485
7.5.3.1	Festsetzung von Bußgeldern bei Ordnungswidrigkeiten	485
7.5.3.2	Zwangsgelder bei Pflichtverletzungen	486
7.5.3.3	Löschung der Kapitalgesellschaft	487
7.5.3.4	Besonderheiten beim aktienrechtlichen Jahresabschlusses	489

7.5.3.4.1	Nichtigkeit des Jahresabschlusses	489
7.5.3.4.2	Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung	489
7.5.3.4.3	Anfechtung der Feststellung	491
7.5.4	Strafrechtliche Sanktionen	491
7.5.4.1	Normen im Handelsrecht	491
7.5.4.2	Normen im Strafgesetzbuch	492
7.5.5	Steuerrechtliche Sanktionen	495
7.5.6	Haftung wegen fehlerhafter Jahresabschlüsse	499
7.5.6.1	Wesen und Umfang einer Haftung	499
7.5.6.2	Haftung im Zivilrecht	500
7.5.6.2.1	Haftung aus Verstoß gegen Schutzgesetze	500
7.5.6.2.1.1	Unerlaubte Handlung als Anspruchsgrundlage	500
7.5.6.2.1.2	Einzelfälle von Schutzgesetzen	501
7.5.6.2.2	Haftung aus anderen Gründen	501
7.5.6.3	Haftung im Steuerrecht	502
8	Weitere gesetzliche Regelungen des Jahresabschlusses	505
8.1	Regelungen bei ausgewählten Rechtsformen	505
8.1.1	Der Jahresabschluß des Einzelkaufmanns	505
8.1.2	Der Jahresabschluß der Personenhandels-gesellschaft	506
8.1.3	Der Jahresabschluß der stillen Gesellschaft	507
8.1.4	Der Jahresabschluß der BGB-Gesellschaft	508
8.1.4.1	Grundlagen	508
8.1.4.2	Bürgerlich-rechtliche Kontrollrechte und Rechenschaftspflicht	509
8.1.4.2.1	Kontrollrecht des Gesellschafters	509
8.1.4.2.2	Rechenschaftspflicht des Geschäftsführers	510
8.1.4.2.3	Gewinn- und Verlustverteilung	511
8.1.4.3	Steuerrechtliche Rechnungslegungspflichten	512
8.1.5	Die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft	513
8.1.5.1	Das Betriebsvermögen der Personengesellschaften	514
8.1.5.1.2	Das Gesamthandseigentum der Personengesellschaften	514
8.1.5.1.2	Betrieblich genutztes Vermögen einzelner Gesellschafter	515
8.1.5.1.2.1	Notwendiges Sonderbetriebsvermögen	517
8.1.5.1.2.2	Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	519
8.1.5.1.3	Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben	520
8.1.5.1.4	Entstehung von Mehr- und Minderkapital aus Sonderbetriebsvermögen	520
8.1.5.2	Mehr- und Minderkapital in der Ergänzungsbuchführung	521
8.1.5.2.1	Die steuerliche Ergänzungsbuchführung	521
8.1.5.2.1.1	Die Ergänzungsbilanz	522
8.1.5.2.1.2	Die Ergänzungsgewinn- und verlustrechnung	523
8.1.5.3	Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	523

8.1.6	Der Jahresabschluß der Gesellschaft mit beschränkter Haftung.....	523
8.1.7	Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft.....	524
8.1.8	Der Jahresabschluß der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.....	527
8.2	Regelungen bei bestimmter Unternehmensgröße	529
8.3	Regelungen bei ausgewählten Branchen.....	533
8.3.1	Der Jahresabschluß des Kreditinstituts	533 / 723
8.3.2	Der Jahresabschluß des Versicherungsunternehmens	543 / 735
8.4	Regelung der Berichterstattung nach Betriebsverfassungsgesetz	557
9	Ergänzungsrechnungen zum Jahresabschluß	559
9.1	Die Sicherung der Unternehmungserhaltung im Rahmen der Zahlungsbemessungsaufgabe des Jahresabschlusses	559
9.1.1	Substanzerhaltung durch Rücklagendotierung.....	559
9.1.2	Modelle substanzerhaltungsbezogener Nebenrechnung.....	562
9.1.2.1	Vergangenheitsorientierte Ausschüttungsmasstäbe in der vierdimensionalen Erfolgsrechnung Kosiols.....	562
9.1.2.2	Der ökonomische Gewinn als zukunftsorientierter Ausschüttungsmasstab	567
9.2	Ergänzungsrechnungen im Rahmen der Informationsaufgabe des Jahresabschlusses	568
9.2.1	Finanzfluß- bzw. Kapitalflußrechnungen.....	569
9.2.1.1	Zwecke der Kapitalflussrechnung.....	569
9.2.1.2	Gesamtfinanzflussrechnungen und Fondsrechnungen.....	570
9.2.1.3	Die Fondsrechnung im Jahresabschluss.....	572
9.2.1.3.1	Arten von Fonds.....	572
9.2.1.3.2	Aufbau der Fondsrechnungen.....	574
9.2.1.3.3	Erweiterung der Gegenbeständerechnung.....	577
9.2.1.3.4	Die Umsatzmatrix als Grundlage der Fondsrechnung.....	579
9.2.1.3.5	Grenzen der Fondsrechnungen	580
9.2.1.3.6	Darstellung der Fondsrechnung am Beispiel des Working Capital	581
9.2.2	Human Resource Accounting	586
9.2.2.1	Zwecke des Human Resource Accounting.....	586
9.2.2.2	Bilanzierung des Humanvermögens	587
9.2.2.3	Bewertung des Humanvermögens.....	587
9.2.2.3.1	Bewertung auf der Grundlage einer gewinnorientierten Vermögensrechnung	588

9.2.2.3.2	Bewertung auf der Grundlage einer Anschaffungswertrechnung.....	589
9.2.3	Wertschöpfungsrechnung.....	591
9.2.3.1	Grundgedanken zu einer betriebswirtschaftlichen Wertschöpfungsrechnung.....	591
9.2.3.2	Arten, Probleme und Anwendungsbereiche	593
9.2.3.3	Ermittlung der Wertschöpfung einer Unternehmung.....	594
9.2.4	Umweltbezogene Rechnungslegung.....	598
9.2.4.1	Zwecke einer umweltbezogenen Rechnungslegung der Unternehmung.....	598
9.2.4.2	Ansätze zur Umweltbezogenen Rechenschaft	601
9.2.4.2.1	Umweltbezogene Nutzenrechnungen.....	601
9.2.4.2.2	Umweltberichte (Social Reports)	602
9.2.4.2.3	Umweltbezogene Kosten-Nutzen-Rechnungen	602
9.2.4.2.4	Sozialindikatoren	604
9.2.4.2.5	Goal Accounting.....	604
9.2.5	Planungsrechnungen	605
10	Jahresabschlußpolitik	609
10.1	Begriff und Theorie der Jahresabschlusspolitik.....	609
10.2	Unternehmungspolitische Ziele als Anlaß bilanzpolitischen Verhaltens.....	610
10.2.1	Die finanzpolitischen Ziele hinsichtlich der Zahlungsbemessungsaufgabe des Jahresabschlusses	610
10.2.1.1	Die Beeinflussung zivilrechtlicher Zahlungsbemessungsinteressen	610
10.2.1.2	Die Beeinflussung öffentlich-rechtlicher Zahlungsbemessungsinteressen	612
10.2.1.3	Konflikte zwischen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Erfolgspolitik.....	613
10.2.2	Die informationspolitischen Ziele hinsichtlich der Informationsaufgabe des Jahresabschlusses	614
10.3	Mittel der Jahresabschlusspolitik.....	616
10.3.1	Institutionelle Mittel.....	616
10.3.1.1	Wahl des Bilanzstichtags	616
10.3.1.2	Wahl des Zeitpunktes der Bilanzaufstellung.....	616
10.3.2	Materielle Mittel	617
10.3.2.1	Massnahmen zur Sachverhaltsgestaltung vor dem Bilanzstichtag.....	617
10.3.2.2	Massnahmen zur Erfolgsvariation nach dem Bilanzstichtag.....	620
10.3.2.2.1	Bilanzierungswahlrechte	620
10.3.2.2.2	Bewertungswahlrechte	622

10.3.3	Formelle Mittel	626
10.3.3.1	Gliederungswahlrechte	626
10.3.3.2	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkosten- und dem Umsatzkostenverfahren	628
10.3.4	Zusatzinformationen	629
10.3.4.1	Informationspolitische Maßnahmen im Rahmen des Anhangs und des Lageberichts	629
10.3.4.2	Freiwillige Zusatzinformationen	631
10.4	Konzern-Jahresabschlusspolitik	632
10.4.1	Die Gestaltung der Einzelabschlüsse	634
10.4.2	Konsolidierungswahlrechte	634
10.4.3	Die Gestaltung des Konzernabschlusses	637
11	Jahresabschlußanalyse	639
11.1	Begriff und Zielsetzung der Jahresabschlussanalyse	639
11.2	Aufbereitungs- und Auswertungstechniken des Jahresabschlusses	640
11.2.1	Strukturierung des Materials	640
11.2.2	Kennzahlenbildung	641
11.3	Vergleichsrechnungen zur Jahresabschlußanalyse	643
11.3.1	Zeitvergleich	643
11.3.2	Betriebsvergleich	644
11.3.3	Soll-Ist-Vergleich	644
11.4	Finanzwirtschaftliche Jahresabschlußanalyse	645
11.4.1	Vermögensstrukturanalyse	646
11.4.2	Kapitalstrukturanalyse	647
11.4.3	Liquiditätsanalyse	648
11.4.4	Cash-Flow-Analyse	650
11.4.5	Kapitalflußrechnungen	657
11.5	Erfolgswirtschaftliche Jahresabschlußanalyse	657
11.5.1	Indikatoren der Ertragskraft	658
11.5.1.1	Der Vergleich von Börsen- und Bilanzwert	658
11.5.1.2	Schätzung des Steuerbilanzgewinns	659
11.5.1.3	Profitschätzung	659
11.5.1.4	Cash Flow als Indikator der Ertragskraft	660
11.5.2	Strukturelle Erfolgsanalyse	662
11.5.2.1	Analyse der Erfolgsquellen	662
11.5.2.2	Analyse der Ertrags- und Aufwandsstruktur	663
11.5.2.3	Break-Even-Analyse	663
11.5.3	Zielrealisierungskontrolle	665
11.5.3.1	Kapitalrentabilitätsanalyse	665

11.5.3.2	Wertschöpfungsanalyse	665
11.5.3.3	Arbeitnehmerorientierte Analysen	666
11.6	Jahresabschlußanalyse mit Kennzahlensystemen	667
11.7	Grenzen der Jahresabschlußanalyse	670
Literaturverzeichnis		673 / 748
Zu den Autoren		697
Abkürzungsverzeichnis		699
Abbildungen und Übersichten		701
Paragraphenverzeichnis		705
Sach- und Personenverzeichnis		715 / 749
Ergänzender Anhang		721
A	Größenklassen der Kapitalgesellschaften	721
B	Die neuen Regelungen für Kreditinstitute	723
C	Die neuen Regelungen für Versicherungsunternehmen	735
D	Ergänzendes Literaturverzeichnis	748
E	Ergänzendes Sachverzeichnis	749

Vorwort zur 4. Auflage

In weiten Bereichen hat sich das Recht des Jahresabschlusses - wie es in diesem Lehrbuch dargestellt ist - während der letzten Jahre insgesamt als erfreulich konstant erwiesen. Größere Änderungen traten hier nur im handelsrechtlichen Bilanzrecht der Kreditinstitute und der Versicherungsunternehmen sowie in den Größenklassen der Kapitalgesellschaften auf. So war es möglich, die Änderungen in einem überschaubaren Rahmen zu halten und auf den Rechtsstand vom 1.8.1997 zu bringen. Um auch noch das für bestimmte Zwecke notwendige alte Recht verfügbar zu halten, und um weiterhin einen günstigen Preis für dieses Buch zu sichern, wurden diese Änderungen in einem Nachtrag zusammengefaßt.

Tanski, Kurras, Weitkamp

Vorwort zur 3. Auflage

Von Universitäts- und Fachhochschulstudenten und von Teilnehmern an berufsbezogenen Seminaren, wie z. B. Wirtschaftsprüfer-Seminaren, wurde uns gegenüber oft der Wunsch nach einem Lehrbuch geäußert, das sämtliche Fragen des Jahresabschlusses zusammenfassend behandelt. Dies gab uns vor einiger Zeit die Anregung, dieses Lehrbuch zum gesamten Jahresabschluß zu konzipieren. Unser Ziel war eine geschlossene Darstellung der handels- und steuerrechtlichen Regelungen zum Einzel- und Konzernabschluß unterschiedlicher Unternehmensformen (Kapitel 3 bis 8) im Kontext der bilanztheoretischen Grundlagen (Kapitel 1 und 2) einerseits und der neueren rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Entwicklungen sowie des Gestaltungs- und Analyseinstrumentariums (Kapitel 9 bis 11) andererseits.

Durch das Bilanzrichtlinie-Gesetz wurde eine Neubearbeitung notwendig. Der Erfolg der beiden ersten Auflagen gab uns den Anreiz mit dieser dritten Auflage nicht nur eine äußerliche Veränderung vorzunehmen, sondern das Buch in fast allen Teilen unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen völlig neu zu schreiben und erheblich zu erweitern. Trotzdem wurde die bewährte Konzeption, wie sie im Vorwort zur 1. Auflage skizziert ist, beibehalten:

"In jedem dieser drei Teile wurde eine besondere Konzeption verfolgt. So wird im ersten Teil besonderer Wert auf die exakte Darstellung der theoretischen Grundlagen unter Berücksichtigung ausgewählter Originalzitate gelegt, während im zweiten Teil - neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung - die praxisrelevanten Regelungen des Jahresabschlusses unter Vertiefung besonderer Fragen im Vordergrund stehen. Auch auf die Veranschaulichung oft vernachlässigter Probleme, wie z. B. die Rechtsfolgen bei Bilanzverstößen, wurde nicht verzichtet. Der dritte Teil rundet die Gesamtdarstellung ab, indem neuere aus den Erfordernissen der Praxis und der gesellschaftlichen Diskussion um die Rechnungslegung der Unternehmungen hervorgegangene Instrumente des Jahresabschlusses dargestellt werden - eine Entwicklung, die sich z. T. in den aufgezeigten Veränderungen der Rechtssphäre niedergeschlagen hat - und die Aussagegrenzen des Jahresabschlusses aus der Sicht der externen Jahresabschlußinteressenten im Hinblick auf jahresabschlußpolitische Gestaltungsspielräume auf der einen und Analysetechniken auf der anderen Seite aufgezeigt werden."

Selbstverständlich kann ein Lehrbuch mit begrenztem Umfang keine Spezialliteratur und Kommentare ersetzen; es kann und soll jedoch den äußerst wichtigen Gesamtrahmen für eine sichere Beherrschung der Materie liefern, der für die Anwendung oft wichtiger als Detailwissen ist. Durch den Aufbau sowie ein ausführliches Stichwort- und Paragraphenverzeichnis ist aber auch der Zugriff auf Einzeldarstellungen leicht möglich. Wir hoffen, auch mit der völlig neuen dritten Auflage weiterhin ein den oben genannten Wünschen gerecht werdendes Basislehrbuch vorlegen zu können, das sowohl in Aus- und Weiterbildung als auch den Praktikern in Wirtschaft und Verwaltung viel Nutzen bringen möge. An dieser Stelle möchten wir Herrn *Dipl.-Kfm. Dietmar Schulz-Oral* für seine konstruktive Unterstützung danken.

Auch weiterhin würden wir uns über Anregungen und Kritik aus dem Leserkreis sehr freuen.

Tanski, Kurras, Weitkamp

1. Kapitel

Grundlagen

1. 1 Die Abbildung des Unternehmungsprozesses durch das betriebliche Rechnungswesen

Die Unternehmung ist eine Organisation, in der Menschen in Arbeitsteilung und oft unter Einsatz von maschinellen Hilfsmitteln etwas gemeinsam herstellen. Sie ist ein **produktives sozio-technisches System**¹. Dieses System ist offen, d. h. die Unternehmung ist durch vielfältige Prozesse mit ihrer Umwelt verbunden.

*"Der Unternehmungsprozeß als Ganzes umschließt alles Geschehen, das zur Verwirklichung eines gesetzten Unternehmungszieles ausgelöst und vollzogen wird. Dieser umfassende Prozeß stellt einen Komplex von Sachverhalten, Beziehungen und Wirkungen technischer, ökonomischer, soziologischer, psychologischer, rechtlicher und anderer Natur dar, die in mannigfacher Weise ineinander verschlungen sind. Aus diesem vielschichtigen Zusammenhang (Kontext) läßt sich gedanklich der wirtschaftliche Erzeugungs- und Umsatzprozeß (Umlaufprozeß) als spezifischer Teilkomplex herausheben und gesondert betrachten"*².

Die Unternehmung nimmt Gegenstände³ aus ihrer Umwelt auf (Input), unterwirft diese einem Kombinations- und Transformationsprozeß und gibt an die Umwelt Gegenstände ab (Output).

Im Hinblick auf das Sachziel⁴ der Unternehmung, die Erstellung wirtschaftlicher Leistungen und deren Abgabe an den Markt, wird diese bestrebt sein, aus dem Einsatz freier und knapper Güter nur marktfähige knappe Güter auszubringen. "Tatsächlich fallen aber in Betrieben (und Haushalten) oft auch freie Güter, z. B. Sauerstoff in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, und Mißgüter an"⁵. Das Sachziel wird überlagert von dem Formalziel der Kapitalrentabilität. Dieses Formalziel ist kein Ziel der Unternehmung an sich, sondern nur im Zusammenhang mit den an der Unternehmung interessierten Personen(-gruppen) zu erklären. Es ist Ergebnis eines konfliktären machtabhängigen Zielbildungsprozesses⁶.

1 Vgl. zum Systemansatz in der Betriebswirtschaftslehre Ulrich (Unternehmung).

2 Kosiol (Bilanz) 45.

3 Der umfassende Begriff Gegenstände schließt, außer dem Menschen, alle körperlichen (Sachen) und unkörperlichen Gegenstände, wie Dienste, Rechte und Informationen, ein. Vgl. Endres (Menschen) 787-792.

4 Zum Sachziel und Formalziel der Unternehmung vgl. Kosiol (Unternehmung) 212 f.

5 Endres (Menschen) 788 f. "Mißgüter" sind unerwünschte, zur Deckung des menschlichen Bedarfs ungeeignete Gegenstände.

6 Vgl. Bidlingmaier (Zielkonflikte).

Die auf das Formalziel gerichtete Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmungsprozesse setzt voraus, das wirtschaftliche Geschehen rechnerisch zu durchdringen. Gegenstand des dafür geschaffenen betrieblichen Rechnungswesens ist der reale Wirtschaftsprozeß der Unternehmung. Es ist jedoch nicht möglich und im Hinblick auf das Formalziel auch nicht notwendig, alle realen Tatbestände des Wirtschaftsprozesses zu erfassen bzw. zu dokumentieren. Durch isolierende Abstraktion wird so ein vereinfachtes Abbild (Modell) der Realität gewonnen⁷, das als **Erfassungsmodell des Rechnungswesens** bezeichnet wird (siehe Abbildung 1./1):

1. Soweit Wirtschaftsprozesse zahlenmäßig nicht abbildbar sind, bleiben sie im Rechnungswesen unberücksichtigt.
2. Weil die verbleibenden quantifizierbaren Wirtschaftsvorgänge nicht in einheitlichen realen, physischen Größen gemessen werden können, wird als Generalnenner das Geld herangezogen. Die Institution des Geldes reduziert die Komplexität des Unternehmungsprozesses⁸.

*"Das Geld wird zum Abbildungsmittel aller dazu geeigneten Güter und deren Bewegungen und damit zum Maßstab für die Sachverhalte und Vorgänge des Wirtschaftsprozesses der Unternehmung. Es kann nicht geleugnet werden, daß in einer derart monetarisierten Rechnung vom realen Gehalt der Einsatz- und Ausbringungsgüter nur diejenigen Eigenschaften erfaßt werden, die sich in Geld ausdrücken lassen."*⁹

Beispielsweise erfaßt das Rechnungswesen nicht den Menschen bzw. die von ihm verbrauchte Arbeitskraft, sondern das für seine Leistung vereinbarte Entgelt¹⁰.

3. Anknüpfungspunkt für die Erfassung der Wirtschaftsprozesse sind deren Objekte, die wirtschaftlichen Güter. Güter, die den ökonomischen Bedingungen
 - relative Knappheit und
 - ökonomische Eignung¹¹

nicht genügen, sind auch nicht Gegenstand des betrieblichen Rechnungswesens. Aus der kapitalwirtschaftlichen Zielsetzung der Unternehmung folgt beispielsweise, daß der mit keinem Entgeltlichkeitsvorgang verbundene Einsatz der freien Güter ("social costs") nicht erfaßt wird¹².

7 Vgl. Kosiol (Bilanz) 53-59. Zur Modellbildung in der Betriebswirtschaftslehre vgl. auch Kosiol (Modellanalyse).

8 Vgl. Luhmann (Zweckbegriff) 141 f.

9 Kosiol (Bilanz) 51.

10 Die möglichen Ansätze für ein "Human Resource Accounting" werden im Abschnitt 9.2.2 diskutiert.

11 Vgl. Kosiol (Unternehmung) 106.

12 Zur Frage der "social costs" im betrieblichen Rechnungswesen vgl. Heinen/Picot (Kostenauffassungen).

Rechnerische Durchdringung des wirtschaftlichen Geschehens heißt darüber hinaus, daß die rein dokumentarisch erfaßten Rechnungsgrößen im Hinblick auf bestimmte Zwecksetzungen verarbeitet werden. Wir sprechen in diesem Zusammenhang vom Rechnungswesen als einem **Ermittlungsmodell** (siehe Abbildung 1./1). Aus der Sicht des Jahresabschlusses tritt neben den Zweck der rein rechnerischen Erfolgsermittlung, d. h. der Kapitalzunahme oder -abnahme, der Zweck der umfassenden Rechenschaftslegung nach außen¹³.

1. "Bekanntlich sind die im Rahmen der Rechenschaftslegung zu erstellenden Zahlen Grundlage für finanzwirtschaftliche Austauschprozesse zwischen Unternehmung und Umwelt"¹⁴; so beispielsweise für Zins- und Gewinnzahlungen an Kapitalgeber und Arbeitnehmer sowie für Steuerzahlungen.
2. Die externe Rechenschaftslegung ermöglicht eine Kontrolle der Unternehmungsleitung beispielsweise durch Eigenkapitalgeber und Arbeitnehmervertreter.
3. Die bereitgestellten Informationen dienen als Grundlage für Entscheidungen interessierter Personen oder Institutionen, beispielsweise der Eigen- und Fremdkapitalgeber über ihr Kapitalengagement, der Gewerkschaften über die Tarifpolitik, der Lieferanten etc.

Die durch das Rechnungswesen ermittelten Größen lassen sich nicht unmittelbar für Entscheidungen nutzen. So haben beispielsweise der Ausweis des Periodenerfolgs und selbst die Bilanz als Ganzes kaum einen Informationswert, wenn den ermittelten Größen nicht in irgend einer Form Vergleichsgrößen gegenübergestellt werden, den o.g. beispielsweise ein geplanter, erwarteter Periodenerfolg bzw. die Bilanz der Vorperiode oder einer anderen Unternehmung¹⁵.

Auch für die Unternehmungsleitung liefert das betriebliche Rechnungswesen die für die Lösung von Entscheidungsproblemen notwendigen Informationen. Sie sind die Grundlage für die Ausfüllung einzelner betrieblicher Entscheidungsmodelle, die die optimale Lösung beispielsweise bei der Losgrößenbestimmung, der Produktionsprozeßsteuerung oder der Auswahl des Produktionsprogramms liefern sollen. Um die vielfältigen Entscheidungsaufgaben im Zusammenhang mit der Steuerung des internen Güterdurchlaufs zu erfüllen, reicht die reine Geldrechnung nicht aus. Sie ist durch eine eigenständige realgüterbezogene (interne) Rechnung zu ergänzen. Wie aus Abbildung 1./2 ersichtlich, durchlaufen Real- und Nominalgüterstrom innerhalb der Unternehmung eigene spezifische Aktionsphasen.

"Das Rechnungswesen trägt dieser Eigengesetzlichkeit der beiden Güterströme Rechnung. Die extern orientierte pagatorische Rechnung (Finanzbuchhaltung)

13 Die Zwecke des Jahresabschlusses werden im Abschnitt 1.4 noch ausführlich dargestellt.

14 Börner (Grundprobleme) 157.

15 Die Aussagemöglichkeiten und -grenzen der Bilanzanalyse werden in Kapitel 11. aufgezeigt.

knüpft formal an die Bewegungen des Nominalgüterstromes an, um mit Hilfe einer Aufwands- und Ertragsrechnung die parallel laufenden Realgüterbewegungen zu erfassen. Dagegen sucht die intern ausgerichtete kalkulatorische Rechnung (Betriebsbuchhaltung) die verzweigten und vielfach verflochtenen inneren Realgüterbewegungen durch eine Kosten- und Leistungsrechnung abzubilden¹⁶.

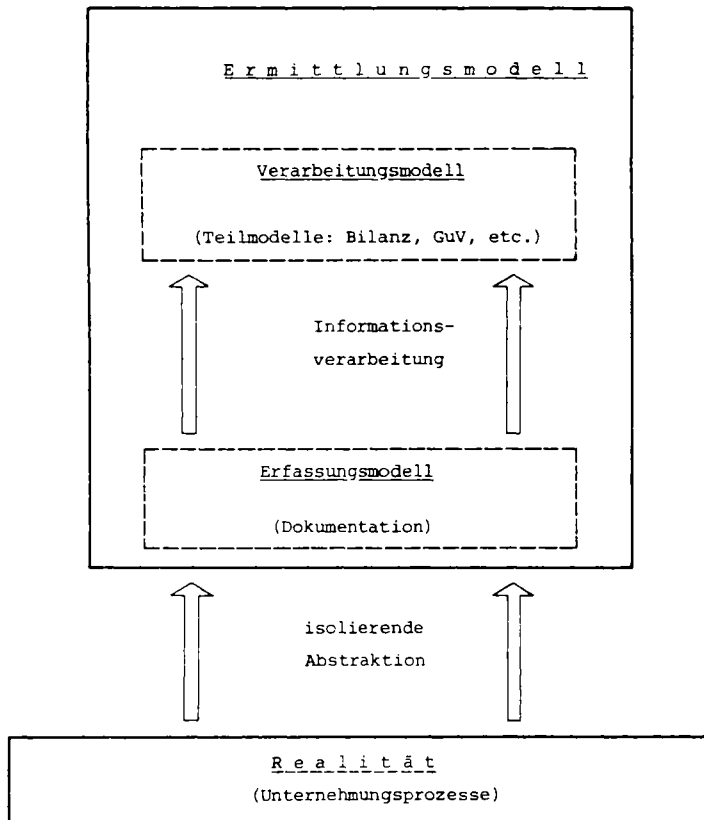


Abb. 1./1: Das Rechnungswesen als Ermittlungsmodell

Die Abgrenzung der abzubildenden von den nicht abzubildenden Wirtschaftsprozessen und ihre Verarbeitung, d. h. die Gestaltung des Ermittlungsmodells Rechnungswesen, bestimmt sich nicht nur nach den Zielvorstellungen der Unternehmensleitung, sondern, was insbesondere für den Jahresabschluß gilt, nach Gesetzesnormen und Konventionen. Soweit die Konventionen sich noch

16 Kosiol (Unternehmung) 118.

nicht unmittelbar in gesetzlichen Regelungen niedergeschlagen haben, füllen sie den in § 238 HGB genannten unbestimmten Rechtsbegriff Grundsätze

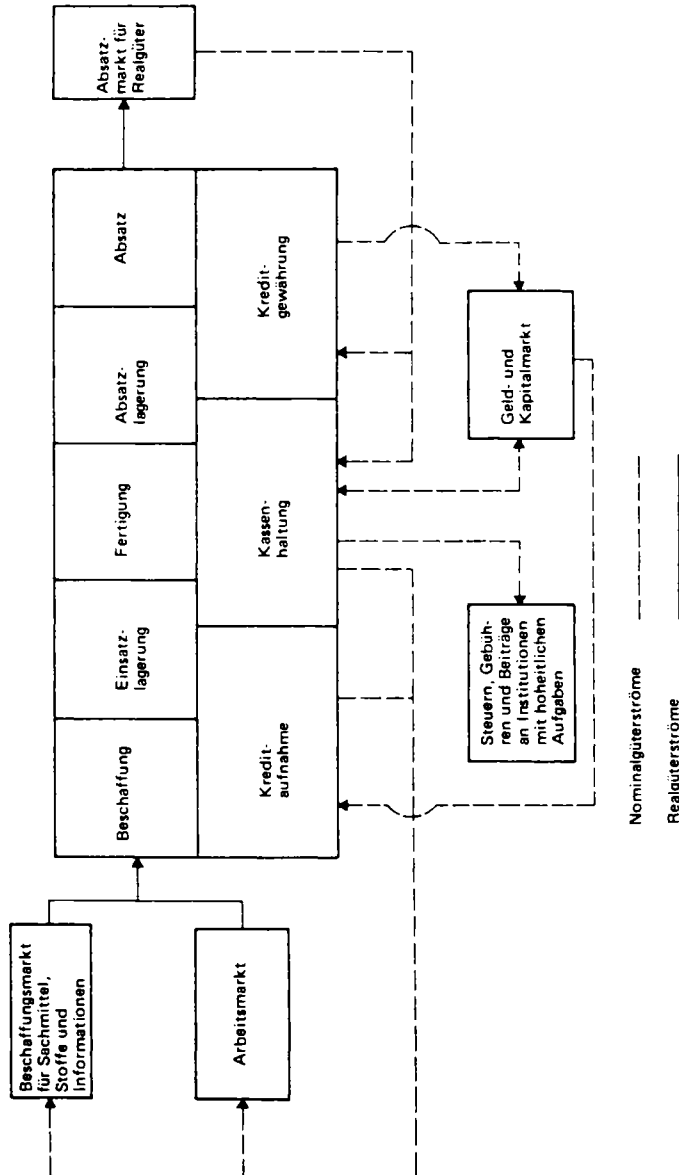


Abb. 1./2: Grundmodell des wirtschaftlichen Erzeugungs- und Umsatzprozesses der Unternehmung¹⁷

17 Aus Schweitzer/Hettich/Küpper (Systeme) 23.

ordnungsmäßiger Buchführung aus¹⁸. Die Regelungen zum Jahresabschluß sind nicht willkürlich entstanden. Sie sind Ausfluß sachlich begründeter Traditionen der Praxis und theoretischer Diskussionen. Das heißt, es lassen sich auch andere als die zur Zeit geltenden Regelungen zum Jahresabschluß denken. Versuche, die konventionelle Abgrenzung des betrieblichen Rechnungswesens um neue Abbildungsgegenstände zu erweitern, werden unter den Schlagworten "Human Resource Accounting", "Social Costs" und "Sozialrechnungslegung" diskutiert¹⁹.

1.2 Das Rechnungswesen als Informationssystem

Die generelle **Aufgabe des Rechnungswesens** kann darin gesehen werden, den Informationsbedarf für Entscheidungen interner und externer Benutzer zu decken. Unter Information wird in der Betriebswirtschaftslehre seit Wittmann zweckorientiertes Wissen verstanden²⁰. Die Information beeinflusst das Verhalten des Informationsempfängers (Benutzers)

- sofort, d. h. die Information beseitigt eine Ungewißheit und ermöglicht eine Entscheidung und/oder
- auf Dauer, d. h. der Benutzer lernt.

Unter einem **Informationssystem** versteht man eine Menge von Elementen, die mit dem Ziel zusammengefaßt und in Beziehung gesetzt werden, nützliche Informationen für das Entscheidungsverhalten des Benutzers zu liefern. Mit zunehmender Unternehmensgröße und Spezialisierung der Funktionsbereiche benutzen die Entscheidungsträger in den verschiedenen Bereichen der Unternehmungen neben dem traditionellen Rechnungswesen auch einige spezialisierte Informationssysteme (Marketinginformationssysteme, Personalinformationssysteme u. a.). Das Rechnungswesen ist also nur eines einer Reihe von Informationssystemen des in Abbildung 1./3 skizzierten umfassenden Informationssystems der Unternehmung.

Eine zielgerichtete Unternehmungssteuerung erfordert, daß den internen Benutzern objektive und genaue Informationen über die Realität verfügbar sind, um ein rationales Entscheidungsverhalten zu erreichen. Anders dagegen ist das Interesse der Unternehmungsleitung beim Informationsaustausch mit externen Benutzern. Die vom Rechnungswesen produzierten und mit dem Jahresabschluß bereitgestellten Informationen gehen als Entscheidungsprämissen in das kognitive Entscheidungsmodell des Benutzers ein, determinieren damit dessen Verhalten²¹. Die Unternehmungsleitung hat daher die Möglich-

18 Auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, ihren Rechtscharakter und ihre Entstehung wird noch im Kapitel 3. näher eingegangen.

19 Das Human Resource Accounting wird in Abschnitt 9.2.2 und die Sozialrechnungslegung in Abschnitt 9.2.4 dargestellt. Zu den social costs vgl. Heinen/Picot (Kostenauffassungen).

20 Wittmann (Unternehmung) 14.

21 Vgl. Kirsch (Einführung) Bd. III, 94.

keit, dieses Verhalten durch manipulierte Informationen in dem von ihr gewünschten Sinne zu beeinflussen:

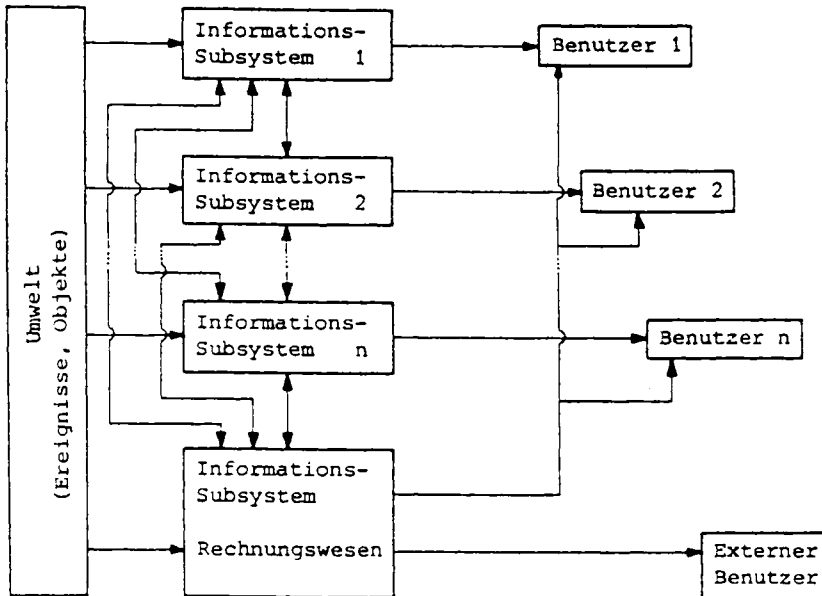


Abb. 1./3: Beziehungen zwischen dem Rechnungswesen und anderen Informationssystemen und den Benutzern²²

*"Daraus ergibt sich für die grundsätzliche Beurteilung des unternehmensextern begründeten Informationsbedarfs ein völlig anderes Bild als beim unternehmensintern begründeten Informationsbedarf. Kam es dort auf ein möglichst hohes Maß an Richtigkeit bzw. Genauigkeit der Informationen an, so mag hier - getreu den Zielen der Unternehmung - in den durch das positive Recht gesetzten Grenzen gerade das Gegenteil zutreffen: Es geht gerade nicht um objektiv richtige (eher um objektiv falsche) Informationen. An die Stelle der Forderung in Informationen müsse die sogenannte tatsächliche Lage abgebildet werden, tritt die flexiblere Bindung an Rechtsnormen: Die einschlägigen Zahlen müssen nur in Übereinstimmung mit dem geltenden Recht bestimmt sein"*²³.

Der mit dem Informationssystem verbundene Informations- und Entscheidungsprozeß ist in Abbildung 1./4 als Regelkreis dargestellt. Betrachten wir die innere Struktur des Informationssystems²⁴:

22 In Anlehnung an Jaggi (Ansätze) 309.

23 Börner (Grundprobleme) 158.

24 Nach Eigner (Bilanzen) 5-9. Der Begriff des Modells wird dort in einem engeren Sinn verwendet.

Der *Filter* beinhaltet die Abgrenzung der Wirtschaftsprozesse, die als Geschäftsvorfall buchungswürdig sind.

Als *Datenbank* dienen im manuellen und maschinellen Sinne die "Bücher der Unternehmung".

Über den *Informationsträger* werden die vom Benutzer nachgefragten oder ihm angebotenen Informationen diesem zugeleitet.

Mit *Modell* bezeichnen wir die Summe aller Regelungen, die nun im einzelnen klären, was als Geschäftsvorfall einzuordnen und im Journal zu buchen ist, und wie die gespeicherten Daten beispielsweise abrechnungstechnisch auf Konten und im Jahresabschluß zu verarbeiten sind, um relevante Informationen für den Informationsadressaten darzustellen.

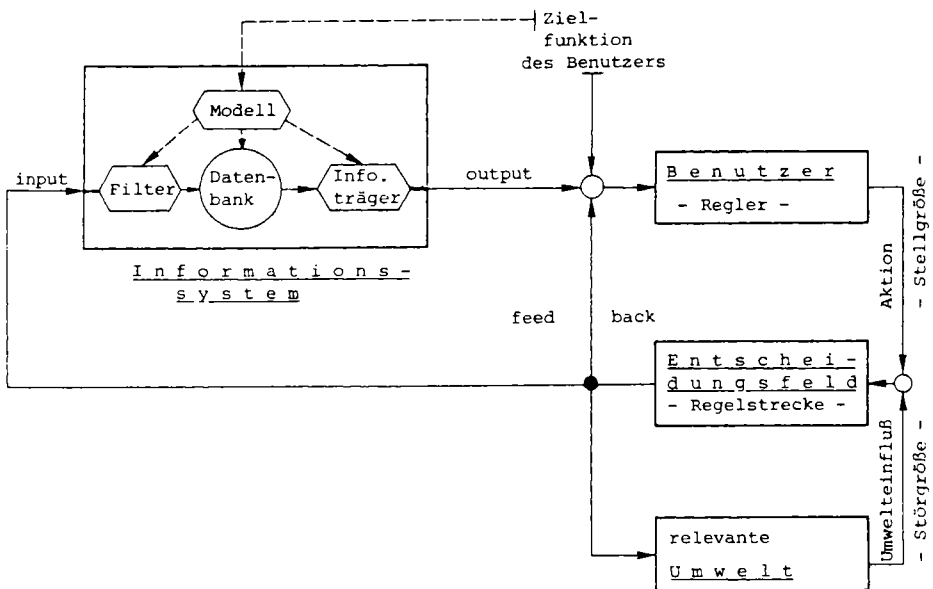


Abb. 1./4: Kybernetisches Modell des Informations- und Entscheidungsprozesses

Mit diesen Regelungen (Modell) werden wir uns aus der Sicht der externen Rechnungslegung intensiv zu beschäftigen haben. Den Schwerpunkt der Diskussion werden die theoretischen Auffassungen (Bilanzauffassungen) und die realen Regelungen durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die gesetzlichen Einzelschriften bilden. Weiterhin stellt sich die Frage nach deren Abhängigkeit von bestimmten Zielfunktionen (Interessen) der Benutzer.

1.3 Begriffliche Abgrenzungen zum Jahresabschluß

1.3.1 Die Bilanz

Das aus *bilanx libra* (lat., zweischalige Waage) abgeleitete Wort *Bilanz* stammt historisch gesehen aus dem Italienischen. Es knüpft an die Worte *bilancio* (Bilanz) und *bilancia* (Waage) an. Dieser etymologische Rückblick erhellt bereits äußere Merkmale der Bilanz:

1. Die Bilanz besteht immer aus zwei Seiten.
2. Diese beiden Seiten sind formell ausgeglichen, also wertgleich.

Die beiden Seiten der Bilanz können entweder kontenmäßig (nebeneinander) oder tabellarisch (nacheinander) aufgezeichnet werden.

Was den **Inhalt der Bilanz** im kaufmännischen Sprachgebrauch angeht, so spricht § 242 Abs. 1 S. 1 HGB von einem "das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluß". Das Bilanzvermögen umfaßt die in der Unternehmung vorrätigen Wirtschaftsgüter. Es wird bei kontenmäßiger Darstellung auf der linken Seite der Bilanz, der Aktivseite, ausgewiesen. Auf der (rechten) Passivseite der Bilanz werden die für die Beschaffung des Bilanzvermögens aufgebrauchten Finanzmittel ausgewiesen, die nach ihrer Herkunft in Darlehensansprüche der Gläubiger (Fremdkapital) und Beteiligungsansprüche der Unternehmungseigner (Eigenkapital) gruppiert werden können. Dieses Bilanzkapital repräsentiert "die gesamten Ansprüche, die von außen her an die Unternehmung beziehungsweise an deren Güterkomplex gestellt werden (Verpflichtung oder Schulden der Unternehmung)"²⁵. Aktiv- und Passivseite der Bilanz stehen sich nicht isoliert gegenüber; ihren Zusammenhang beschreibt Kühnau wie folgt:

*"Bilanzvermögen und Bilanzkapital stellen nicht zwei völlig voneinander getrennte Sachverhalte dar, sondern lassen sich wegen ihrer uno actu erfolgenden Entstehung als zwei Seiten derselben Wertgesamtheit betrachten. Dieser Wertbestand wird auf der Seite des Bilanzvermögens nach Güterarten spezifiziert, während auf der Gegenseite das nach Quellen gegliederte Kapital als Inbegriff der in den Vermögenswerten steckenden abstrakten Vorrätigkeit an sich erscheint, d. h. als generelles Wirtschaftsgut sui generis (Kapital im Sinne Schmalenbachs). Spezielles Wirtschaftsgut (Vermögen) und Vorrätigkeit an sich (Kapital) bedingen sich in ihrer Existenz gegenseitig"*²⁶.

Damit haben wir die Bilanz in ihrer üblichen Erscheinungsform der auf einen Stichtag, beispielsweise 31.12. eines Jahres, bezogenen **Beständebilanz** gekenn-

25 Kosiol (Bilanz) 97. Hier ist der Begriff Schulden weit gefaßt. Oftmals wird mit Schulden nur der Fremdkapitalanteil bezeichnet und dem Eigenkapital gegenübergestellt. Wenn man jedoch die "Unternehmung an sich" von den Eigentümern trennt, so "schuldet" die Unternehmung ihren Eigentümern das Eigenkapital. Gleichzeitig wird damit auf mögliche Interessengegensätze hingewiesen (vgl. dazu Abschnitt 1.4.2).

26 Kühnau (Bilanz) 175.

zeichnet. Wie in Abbildung 1./5 dargestellt, können in der Bilanz auch Korrekturposten zum Bilanzvermögen und Bilanzkapital auftauchen. Zum Beispiel sind nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Ist der Ausgabebetrag, wie häufig bei langfristigen Darlehen, niedriger, wird dieses Disagio auf der Aktivseite ausgewiesen. Bei indirekter Abschreibung wird dem brutto ausgewiesenen Bilanzvermögen auf der Passivseite der Korrekturposten Wertberichtigung gegenübergestellt.

Aktiva	(Bestände-) Bilanz	Passiva
Bewertete Wirtschaftsgüter • •	Mittelherkunft nach Quellen ■ Darlehenskapital ■ Beteiligungskapital	
Bilanzvermögen	Bilanzkapital	
Korrekturposten (z. B. Disagio)	Korrekturposten (z. B. Wertberichtigung bei indirekter Abschreibung)	
Summe der Aktiva	Summe der Passiva	

Abb. 1./5: Allgemeines Schema der (Bestände-)Bilanz
(ohne bzw. nach Verarbeitung eines Erfolgssaldos)

Eine schematische Darstellung der Bilanz und ihrer möglichen Veränderung von einem Stichtag zum anderen finden sich in Abbildung 1./6:

Im Fall 1 wird unterstellt, daß sich das Vermögen durch den betrieblichen Umsatzprozeß erhöht hat und keine Tilgung oder Aufnahme von Fremdkapital erfolgte. So entspricht diesem Vermögenszuwachs in unserer Wirtschaftsordnung grundsätzlich ein gleich hoher Zuwachs des Eigenkapitals (Gewinn).

Fall 2 zeigt die gegenteilige Situation einer Vermögensminderung, die zur Abnahme des Eigenkapitals (Verlust) führt.

Fall 3 liegt sowohl eine Werterhöhung des Vermögens als auch die Aufnahme von Fremdkapital zugrunde. Als Gewinn wird nur die um die Erhöhung des Fremdkapitals berichtigte Erhöhung des Vermögens ausgewiesen.

Im Fall 4 konnte ein Verlust nicht durch das Eigenkapital gedeckt werden. Daher reicht der Vermögensrest nicht mehr zur Deckung des Fremdkapitals; in diesem Fall liegt Überschuldung vor.

Fall 5 skizziert die Situation bei einer Kapitalgesellschaft. So muß die Aktiengesellschaft das Grundkapital in nomineller Höhe in der Bilanz ausweisen (Nominalkapital). Wird das Eigenkapital durch Gewinn erhöht, erscheint dieser Posten getrennt vom Nominalkapital. Die Teile des Gewinns, die nicht ausgeschüttet werden sollen, sind als Rücklagen offen auszuweisen.

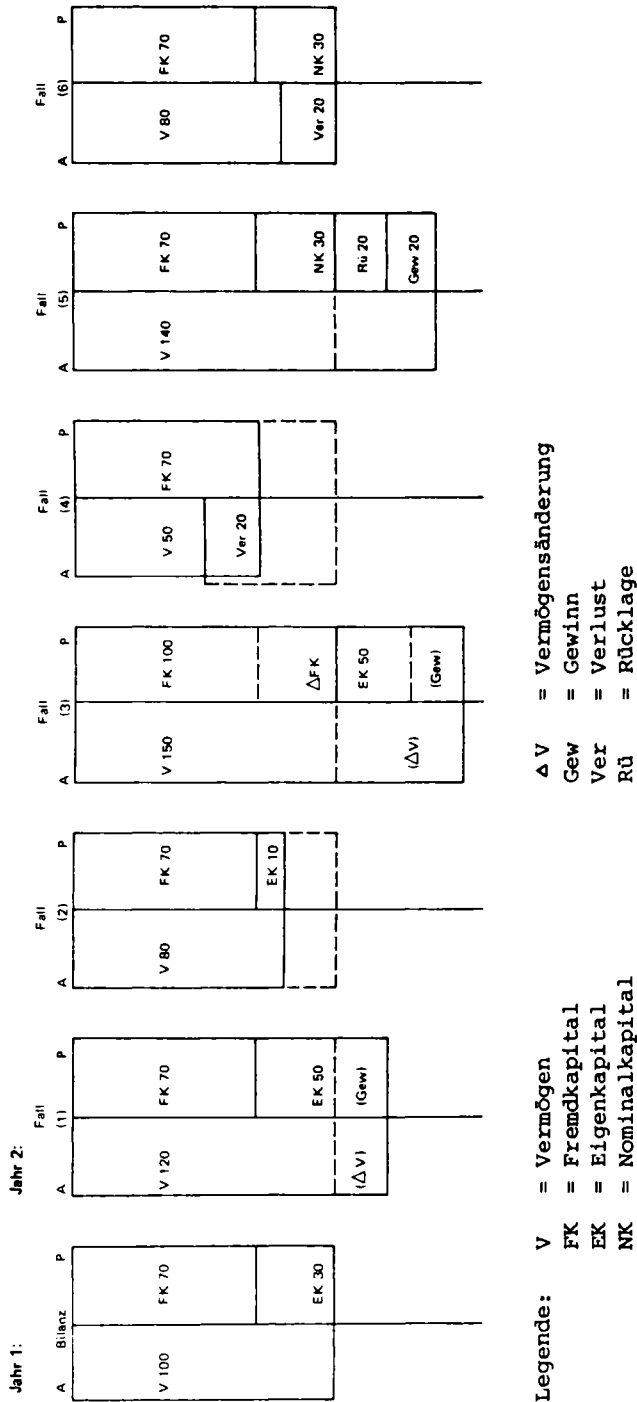


Abb. 1./6: Schematisches Beispiel der Vermögens- und Kapitaländerung

Fall 6 demonstriert den Verlustfall bei der Kapitalgesellschaft. Hier ist das konstante Nominalkapital durch einen Korrekturposten, Verlustvortrag auf der Aktivseite zu berichtigen.

1.3.2 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Während die Bilanz einen Gewinn oder Verlust als Veränderung des Eigenkapitals ermittelt (= summarische Erfolgsermittlung), zeigt die Gewinn- und Verlustrechnung einen detaillierten Ausweis der Komponenten des Erfolgs, nämlich Aufwand und Ertrag (= spezifizierende Erfolgsdifferenzierung)²⁷. Insofern wäre der in Abbildung 1./7 benutzte Begriff *Aufwands- und Ertragsrechnung* treffender.

Der bei der Aufzeichnung von Aufwand und Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung rechnerisch verbleibende Saldo (Erfolgssaldo) entspricht dem Periodenerfolg in der Bilanz. Der enge Zusammenhang von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung läßt sich rechnungstheoretisch auf das System der doppelten Buchhaltung zurückführen.

Aufwands- und Ertragsrechnung

Aufwendungen	Erträge
Ertragsminderungen (Korrekturen zur Vorperiode, bspw. Forderungsausfall)	Aufwandsminderungen (bspw. nachträgliche Mängelrüge eines in der Vorperiode ver- brauchten Materials)
(Gewinn)	(oder Verlust)

Abb. 1./7: Allgemeines Schema der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Aufwands- und Ertragsrechnung

1.3.3 Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als Elemente des Jahresabschlusses und der Rechnungslegung der Unternehmung

In § 242 Abs. 3 HGB heißt es zur Rechnungslegung aller Kaufleute:

"Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluß".

Dementsprechend bildet die jährlich aufzustellende Bilanz zusammen mit der Gewinn- und Verlustrechnung den **Jahresabschluß** der Unternehmung. Kapitalgesellschaften müssen aufgrund des § 264 Abs. 1 S. 1 HGB den Jahresabschluß um einen Anhang gem. §§ 284 ff. HGB erweitern. Weiterhin haben Kapitalgesellschaften einen Lagebericht ("Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft") gem. § 289 HGB aufzustellen.

27 Kosiol (Bilanz) 100.

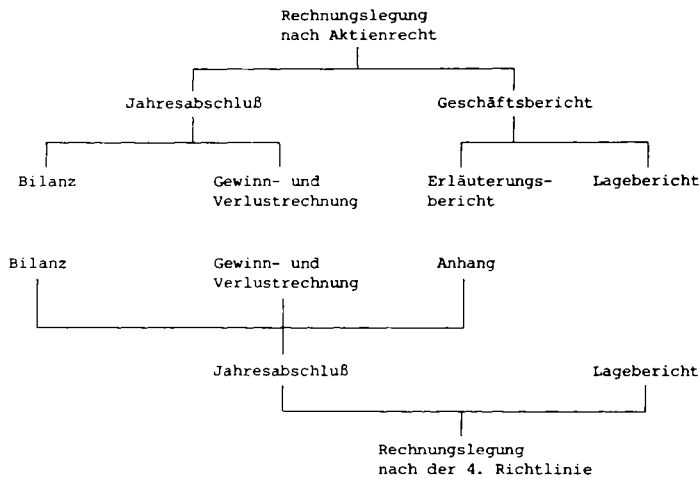


Abb. 1./8: Informationsträger der Rechnungslegung nach HGB

Die Rechnungslegung im Konzern²⁸ ist analog gegliedert: Gem. § 297 Abs. 1 HGB in Konzernbilanz, Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung und Konzernanhang (Konzernabschluß) sowie Konzernlagebericht (§ 315 HGB).

1. 3. 4 Konkretisierung der Begriffe Bilanzierung und Bewertung

Die Entscheidung über den materiellen Inhalt der Bilanz erscheint oft nur als ein Entscheidungsakt, der auch als "Bilanzierung im weiteren Sinne" bezeichnet werden kann. Dennoch lassen sich zwei logische Stufen der Entscheidung aufzeigen:

- Zunächst ist zu klären, ob etwas in die Bilanz einzustellen ist,
= Bilanzierung dem Grunde nach (im folgenden auch: Bilanzierung).
- Bei positiver Zwischenentscheidung ist zu klären, wie, d. h. in welcher Höhe zu bilanzieren ist,
= Bilanzierung der Höhe nach (im folgenden auch: Bewertung).

I. Auf der ersten Stufe ist die Frage nach der **Bilanzierungsfähigkeit** zu beantworten: "Hierunter versteht man die grundsätzliche Eignung eines Gutes, unter einem 'Bilanzposten' in die Bilanz aufgenommen werden zu können"²⁹. Die Antwort dazu setzt sich wieder aus einer Folge von Teilentscheidungen, wie Abbildung 1./9 verdeutlicht, zusammen.

a) Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

Diese richtet sich nach bestimmten notwendigen Eigenschaften, die die zu bilanzierenden Güter vorweisen müssen.

²⁸ Siehe zur Konzernrechnungslegung Kapitel 6.

²⁹ Federmann (Bilanzierung) 123.

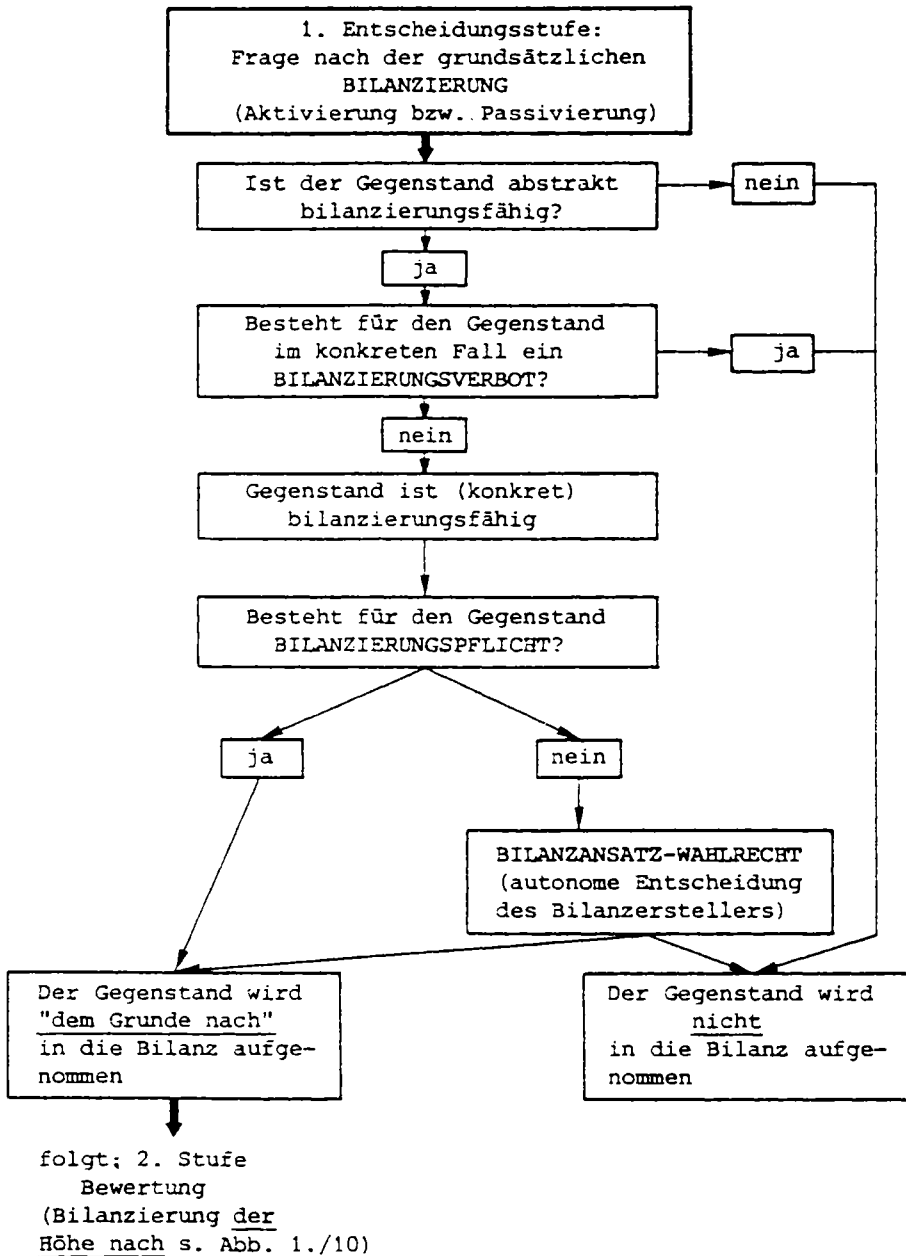


Abb. 1./9: Teilentscheidungen über die Bilanzierung dem Grunde nach³⁰

30 Entnommen aus Federmann (Bilanzierung) 122.

Im Hinblick auf die *Handelsbilanz* verlangt § 242 Abs. 1 HGB "einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen". Nach § 240 Abs. 1 HGB "sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden" zu bewerten. Daraus können wir ableiten, daß für die Handelsbilanz die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit durch die Merkmale des Vermögensgegenstandes und der Schulden bestimmt wird³¹.

Sind die Merkmale erfüllt, so sind die entsprechenden Güter als Vermögensgegenstände abstrakt aktivierungsfähig bzw. als Schulden abstrakt passivierungsfähig. Für die *Steuerbilanz* gilt im wesentlichen das gleiche im Hinblick auf die Merkmale des Begriffes (positives und negatives) Wirtschaftsgut³².

b) Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

Ein Ansatz der abstrakt bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände und Schulden in der Handelsbilanz bzw. der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz ist jedoch nur möglich, wenn ihm kein gesetzliches oder aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abzuleitendes Bilanzierungsverbot gegenübersteht.

Beispiele:

Der grundsätzlich abstrakten Aktivierungsfähigkeit von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen steht der Vorsichtsgedanke der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bzw. dessen Normierung in § 248 Abs. 2 HGB, der ein Aktivierungsverbot fordert, gegenüber. Außerdem kann auf das generelle Bilanzierungsverbot von privaten Vermögensgegenständen und Schulden bzw. Wirtschaftsgütern hingewiesen werden.

Ist die Frage nach der konkreten Bilanzierungsfähigkeit positiv entschieden, so kann das entsprechende Gut in die Bilanz dem Grunde nach aufgenommen werden. Hierbei besteht für den Bilanzierenden u.U. ein gewisser Ermessensspielraum, falls keine rechtliche Verpflichtung zur Aufnahme des konkret bilanzierungsfähigen Posten besteht. Die letzte Frage berührt also die nach einer Bilanzierungspflicht oder einem Bilanzierungswahlrecht.

Von diesem Schema nicht abgedeckt wird die Bilanzierung der Korrektur- und Ausgleichsposten³³.

31 Die Merkmale dieser Begriffe werden in Abschnitt 4.2.2 erläutert.

32 Die Merkmale des Wirtschaftsgutes werden in Abschnitt 4.2.3 erläutert.

33 So zählen z. B. Rechnungsabgrenzungsposten, ausstehende Einlagen auf das Grundkapital, Wertberichtigungen und Rückstellungen ohne Verbindlichkeitscharakter nicht zu den Vermögensgegenständen oder Schulden bzw. Wirtschaftsgütern. Bei dem als "Bilanzierungshilfe" gedachten handelsrechtlichen Wahlrecht der Aktivierung von Ingangset-

- II. Ist auf der ersten Stufe entschieden, daß ein Gut dem Grunde nach bilanziert wird, so ist im nächsten gedanklichen Schritt darüber zu entscheiden, in *welcher Höhe* der Bilanzansatz erfolgen soll.

Im Schrifttum und im Sprachgebrauch wird diese Entscheidungsstufe oft wenig differenziert und pauschal als **Bewertung** bezeichnet. Mit dem Vorgang der Bewertung wird den am Bilanzstichtag vorhandenen Gütermengen ein bestimmter Geldbetrag zugeordnet (hier: Bewertung i.e.S.). Dies setzt jedoch voraus, daß

- a) die Gütermenge bekannt ist,
- b) bereits eine bestimmte Wertart (Anschaffungswert, Tagesveräußerungswert etc.) gewählt und
- c) ein dieser Wertart entsprechender Einzelpreis in seiner Höhe festgelegt wurde.

Wie in Abbildung 1./10 verdeutlicht, umfaßt die Bilanzierung der Höhe nach also mehrere Teilentscheidungen, die in den Vorgang der Bewertung münden.

1.4 Aufgaben des Jahresabschlusses

1.4.1 Traditionelle Aufgabenbeschreibungen

Bei historischer Betrachtung der Diskussion um die Jahresabschlußaufgaben stellt man einen engen Bezug zur statischen und dynamischen Bilanzauffassung fest³⁴. Diesen ging es vorwiegend darum, daß vorhandene Instrument Bilanz funktional zu erklären. So erkannte man, daß die Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden Aussagen über den Status der Unternehmung erlaubt, die Schuldendeckungskontrolle. Später rückte die Bilanz als Instrument der Erfolgsermittlung, die einen Einblick in die sich im Betrieb abspielenden Bewegungen erlaubt, in den Vordergrund; damit auch gleichzeitig die Gewinn- und Verlustrechnung, die die positiven und negativen Komponenten des Erfolges detailliert ausweist.

Die beiden **traditionellen Aufgaben**

- Schuldendeckungskontrolle (Vermögensermittlung)
- Erfolgsermittlung

sind nicht von der Seite der am Abschluß Interessierten und deren Informationsinteressen bestimmt, sondern aus dem vorhandenen Instrument abgeleitet.

Eine differenzierte Nachfrage nach Informationen kann, sofern überhaupt, erst über gezielte Jahresabschlußanalysen befriedigt werden. An dieser Diskrepanz

zungskosten des Geschäftsbetriebes handelt es sich ebenfalls nicht um Vermögensgegenstände.

34 Vgl. dazu ausführlich Abschnitte 2.3.1 und 2.3.2.

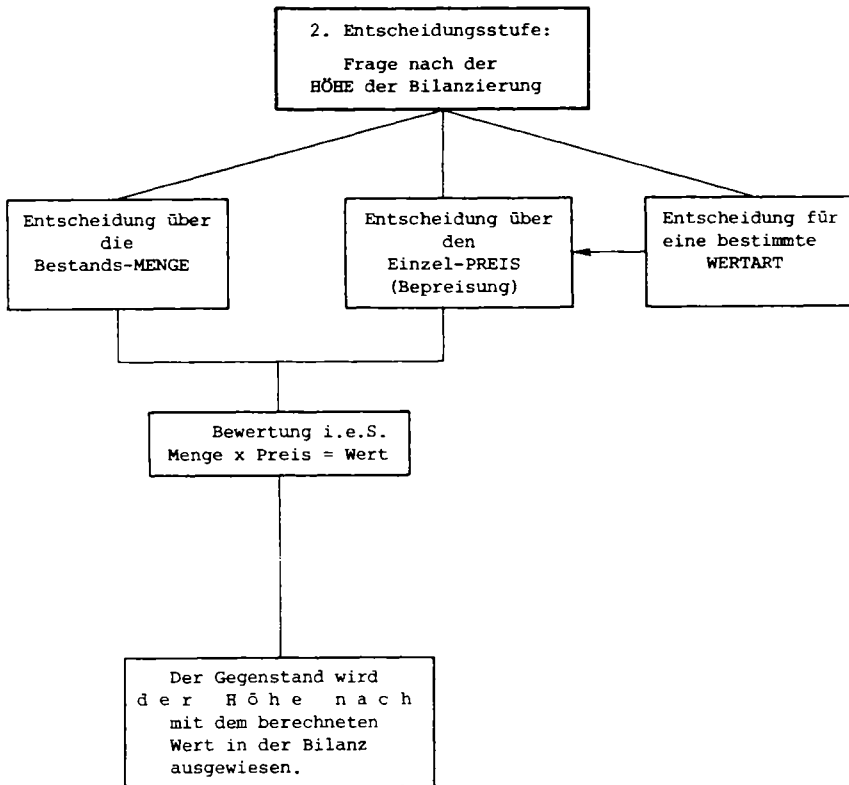


Abb. 1./10: Teilentscheidungen über die Bilanzierung der Höhe nach

zwischen Informationsbedarf und Informationsangebot hat sich die neuere Diskussion um die Aufgaben des Jahresabschlusses entzündet. Diese fragt nach der zieloptimalen Jahresabschlußgestaltung³⁵. Dabei erweisen sich die unbestimmten Begriffe Erfolgsermittlung und Vermögensermittlung als nicht operational. Vielmehr ist auf die hinter den Jahresabschlußaufgaben stehenden Ziele der an der Unternehmung interessierten Individuen oder Gruppen zurückzugehen. Von diesen ausgehend soll der Jahresabschluß zu einem Instrument werden, das geeignete Informationen für eine Zielrealisierungskontrolle liefert.

Anhand zweier Aufgabenkataloge werden in Übersicht 1./11 die traditionelle und die neuere Auffassung zu den Jahresabschlußaufgaben einander gegen-

35 Vgl. Moxter (Bilanzlehre) 377-383 und die Darstellung dessen Bilanzauffassung in Abschnitt 2.4.2.3. Vgl. auch als kritischen Beitrag zu dieser Vorgehensweise Horváth (Gewinnbegriff).

übergestellt. Als traditionell ist die Aufgabenbeschreibung bei Heinen, die sich eng an le Coutre anlehnt, einzuordnen³⁶. Egner kritisiert an dieser allgemeinen Aufgabenformulierung, daß aus ihr nicht abzuleiten ist:

- "in wessen Interesse eigentlich der Bilanz die Aufgaben gestellt werden,
- welches im einzelnen die Interessen dieser Person sind,
- welche Einzelaufgaben sich aus der Erfüllung dieser Interessen ergeben"
- inwieweit Interessensgegensätze bestehen und
- welche unterschiedliche Machtpositionen auf die Aufgabenstellung wirken³⁷.

*"Mit dem alten Spruch, es gelte den erwirtschafteten Gewinn oder das vorhandene Vermögen festzustellen, ist die Frage nur dann so zureichend beantwortet, daß sich praktische Bilanzierungsregeln eindeutig aus der Zweckbestimmung ableiten lassen, wenn es gerade keine eigentliche bilanztheoretischen Probleme mehr gibt: nämlich in der schönen Welt, in der alle Abschlüsse den Charakter von Totalrechnungen haben, in der alle Bestände der Anfangsbilanz und der Schlußbilanz nur aus Kassenbeständen bestehen, in der schönen Welt, in der sich weder Diplomkaufleute noch Professoren mit Problemen der Rechnungsabschlüsse zu plagen brauchen, in der das Geschäft des Rechnungsabschlusses dem ehrenwerten Stand der Geldzähler überlassen werden kann"*³⁸.

Traditionelle Aufgabenbeschreibung nach Heinen (le Coutre)	Neuere Aufgabenbeschreibung nach Stützel
Allgemeine Aufgaben (1) Wirtschaftsübersicht (2) Wirtschaftsergebnisfeststellung (3) Wirtschaftsüberwachung (4) Rechenschaftslegung	Primäre Zwecke (1) Bündelung von Buchführungszahlen zur Sicherung von Urkundenbeständen gegen nachträgliche Inhaltsänderung im Interesse der Rechtspflege (2) Schutz von Gläubigern durch Zwang zur Selbstinformation des Unternehmers über seinen Vermögensstand (3) Transformation gläubigergefährdender Sachverhalte in Tatbestände gläubigerschützender Rechtsfolgen (Ausschüttungssperre) (4) Konkretisierung dessen, was
Einzelaufgaben (1) Ermittlung des Erfolges und Nachweis der Kapitalerhaltung (2) Feststellung des Vermögens und Darstellung des Vermögensaufbaues (Vermögensstruktur) (3) Kennzeichnung des Kapitalaufbaues (Kapitalstruktur)	

36 Heinen (Handelsbilanzen) 26 f.; le Coutre (Grundzüge) 25.

37 Egner (Bilanzen) 15.

38 Stützel (Bemerkungen) 321. Vgl. auch Egner (Bilanzen) 16-24.

(4) Darlegung der Investitionen und ihrer Finanzierung (5) Ausweis der Liquiditätslage	unter den Vokabeln Gewinn oder Verlust oder Kapitalanteil im Sinne der Verteilungsschlüssel des geltenden Gesellschaftsvertrages verstanden werden soll (5) Verteilung gewisser Kompetenzen innerhalb von Körperschaften mit mehreren Organen Weitere Zwecke (6) Rechnungslegung im Sinne des Rechenschaftsberichts eines Verwalters fremden Vermögens (7) Rückblickender Soll-Ist-Vergleich der Leitenden für sich selbst (8) Jahresabschluß als unternehmensinterne Dispositionsgrundlage (9) Jahresabschluß als Basis für Kreditwürdigkeitsbeurteilung (10) Jahresabschluß als Auseinandersetzungsbilanz und Lieferung von Informationen für gegenwärtige und potentielle Aktionäre
--	---

Übersicht 1./11: Aufgabenbeschreibung zum Jahresabschluß

Stützel gelangt zu der Feststellung, daß "Rechenwerke nach Art traditioneller handelsrechtlicher Jahresabschlüsse" zur Erfüllung von fünf Hauptzwecken benötigt werden und ausreichen (vgl. Übersicht 1./11). Diese Aufgaben werden im Hinblick auf den Mindestadressatenkreis und Mindestumfang konkretisiert. Die angeführten fünf "weiteren Bilanzzwecke" werden vom handelsrechtlichen Jahresabschluß dagegen nicht oder nicht hinreichend erfüllt.

1.4.2 Die interessenbestimmten Informations- und Zahlungsbemessungsaufgaben des Jahresabschlusses

Den neueren Darstellungen von Jahresabschlußaufgaben liegt ein Unternehmungsmodell zugrunde, nach dem die Unternehmung allen mit ihr in Beziehung tretenden Personen (also neben Unternehmungsleitung, Arbeitnehmern und Anteilseignern auch Kunden, Lieferanten, Kreditgeber, Steuerbehörden

usw.) zur Realisierung ihrer individuellen Ziele dient; insofern besitzen Unternehmungen einen instrumentalen Charakter³⁹. Der Jahresabschluß soll nun darüber informieren, inwieweit die Zielrealisation durch den Wirtschaftsprozess der Unternehmung positiv oder negativ tangiert wurde. Die **interessenbestimmten Jahresabschlußaufgaben** lassen sich nach Egner auf drei Wegen ermitteln:

- (1) Empirisch-induktiv, indem ein repräsentativer Bevölkerungsquerschnitt nach gewünschten Jahresabschlußinformationen befragt wird.
- (2) Deduktiv, indem durch Nachdenken festgelegt wird, welche Personen für welche Entscheidungen welche Informationen aus dem Jahresabschluß benötigen.
- (3) "Die brauchbarsten Ergebnisse dürfte eine kombinierte Methode erbringen, indem man durch Deduktion einen Aufgabenkatalog bestimmt und diesen dann durch Befragung auf Vollständigkeit und Relevanz testet"⁴⁰.

Bisher wurden empirische oder deduktiv-empirische Untersuchungen u.W. kaum durchgeführt⁴¹. Deduktive Ableitungen finden sich dagegen in der Literatur schon früh und zahlreich⁴². Egner selbst nennt folgende **Gruppen von Interessenten**:

- "Eigentümer (bzw. Anteilseigner, Aktionäre, Genossen der eGmbH) einschließlich derjenigen Personen, die den Erwerb von Eigentumsrechten planen (potentielle Eigentümer);
- Gläubiger einschließlich derjenigen Personen, die eine Kreditvergabe an das Unternehmen planen (potentielle Gläubiger). Überschneidungen sind mit allen anderen Gruppen möglich, d. h. Eigentümer, Arbeitnehmer usw. können gleichzeitig Gläubiger sein;
- Arbeitnehmer einschließlich ehemaliger pensionsberechtigter Arbeitnehmer und potentieller Arbeitnehmer. Überschneidungen mit Eigentümern, Gläubigern, Unternehmensleitung sind möglich;
- Unternehmensleitung. Überschneidungen mit Eigentümern, Arbeitnehmern und Gläubigern sind möglich;
- Marktpartner (Lieferanten, Abnehmer, Konkurrenten) einschließlich potentieller Partner. Überschneidungen mit Eigentümern und Gläubigern sind möglich;
- Finanzverwaltung;

39 Vgl. Schildbach (Analyse) 19. Zur "Instrumentalfunktion" der Unternehmung, vgl. auch Schmidt (Wirtschaftslehre) 48-110. Das auf den organisations-theoretischen Ansatz von Cyert/March (Theory) zurückgehende "Koalitionsmodell" der Unternehmung, das in diesem Zusammenhang regelmäßig angeführt wird, bildet u. E. keine sinnvolle Grundlage des interessenbestimmten Ansatzes.

40 Egner (Bilanzen) 10.

41 Die vorhandenen Untersuchungen beschränken sich zudem auf die Gruppe der Kapitaleigner. Vgl. Blohm (Geschäftsbericht); Hub (Unternehmensberichterstattung).

42 Vgl. die Übersicht bei Berndsen (Unternehmenspublizität).

- sonstige Öffentlichkeit; hierbei handelt es sich um eine Sammelposition, zu der Individuen und Körperschaften gehören, wie z. B. Kartellbehörde, Wirtschafts- und Finanzministerien, Gewerkschaften, Arbeitgeberverbände, Wirtschaftszweigverbände, Journalisten, Wertpapieranalysten und last not least wissenschaftliche Institutionen".⁴³

Wie Abbildung 1./12 andeutet sind zwar alle Koalitionsteilnehmer **Informationsinteressenten**; aus der Sicht der Unternehmungsleitung sind aber nur diejenigen **Informationsadressaten**, deren Informationsinteressen über die gesetzlichen Regelungen im tatsächlichen Jahresabschlußinhalt berücksichtigt sind. Über beide Kreise hinaus geht dagegen der Kreis der **Informationsempfänger**, weil, zumindest bei der handelsrechtlichen Publizitätspflicht, letztlich jedermann dazu zählt.⁴⁴

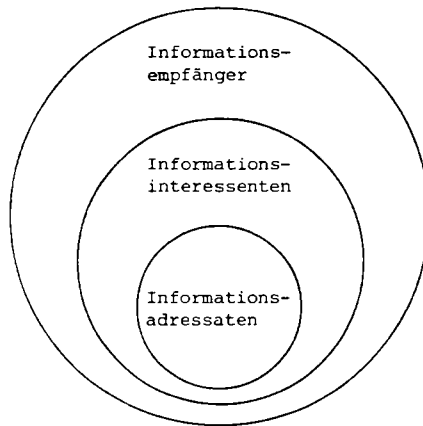


Abb. 1./12: Abstufung der Informationsempfänger bei publiziertem Jahresabschluß

Um mögliche Interessen zu systematisieren, bietet sich nach Enger die Unterscheidung von:

Informationsinteressen

- Finanzielle Informationsinteressen
- Nichtfinanzielle Informationsinteressen und

43 Enger (Bilanzen) 10. Dabei ist die "Öffentlichkeit" jedoch besser als Informationsempfänger statt -interessent einzuordnen. Vgl. dazu Abbildung 1./12.

44 Vgl. zu dieser Unterscheidung Moxter (Bilanzlehre) 418 f. Moxter ordnet den Informationsadressaten auch die "Öffentlichkeit" zu (ebd. 420-423). Dies ist abzulehnen. Die technische Notwendigkeit, Informationen an eine "Öffentlichkeit" abzugeben, charakterisiert diese nur als Informationsempfänger. Informationsinteressant oder -adressat können nur spezifizierte Gruppen aus der amorphen Masse "Öffentlichkeit" sein. Mit Moxters Argumentation könne im Namen der Leerformel "Öffentlichkeit" eine schrankenlose Informationspflicht gefordert bzw. die Durchsetzung spezifischer Gruppeninteressen ideologisch begründet werden.

Zahlungsbemessungsinteressen

an. Abbildung 1./13 weist dabei die jeweils interessierten Personen(-gruppen) aus. Dabei können die Interessen sowohl positiv sein als auch negativ, d. h. bestimmte Informationen oder Zahlungen sollen anderen Gruppen nicht zukommen.

"Aufgabe von Jahresabschlüssen ist es also,

- die finanziellen Informationsinteressen der 'Beteiligten' zu befriedigen,
- die nichtfinanziellen Informationsinteressen zu befriedigen,
- als Grundlage der Zahlungsbemessung zu dienen"⁴⁵.

Diese Aufgaben kann der Jahresabschluß jedoch nicht für alle Interessen aller Koalitionsteilnehmer zugleich und im gleichen Maß erfüllen. Diese faktische Unmöglichkeit resultiert

- a) aus der Vielfalt und Widersprüchlichkeit der Einzelinteressen und
- b) dem damit verbundenen Konfliktpotential zwischen den positiven und negativen Interessen.

Ferner ist der traditionelle Jahresabschluß als Träger ausschließlich finanzieller Daten kein geeignetes Instrument zur Befriedigung der nichtfinanziellen Informationsinteressen. Diese Informationen könnten nur indirekt gewonnen werden, indem man die finanziellen Daten als Indikatoren für nichtfinanzielle Ziele verwendet, so z. B. eine gute Ertragslage als Indikator für ein gutes Betriebsklima.

Einige typische finanzielle Informationsinteressen und Zahlungsbemessungsinteressen der Personengruppen zeigt Übersicht 1./14 und skizziert die Konflikte, die zwischen den eigenen positiven Interessen und den entgegenstehenden negativen Interessen der anderen Gruppen auftreten⁴⁶.

Die gesetzlichen Regelungen zum Jahresabschluß streben nach einem Interessenausgleich (z. B. Aktionärsschutz versus Gläubigerschutz). Die vielfältigen und widersprüchlichen Interessen machen es aber unmöglich, von den Individual- oder Gruppeninteressen ausgehend ein in sich geschlossenes Rechnungssystem zu entwickeln. Die Bedeutung der klassischen Aufgaben des Jahresabschlusses ist daher auch heute unbestritten. Die auf dem Gedanken der Erfolgsermittlung aufbauende dynamische Bilanzlehre zeigt, daß sich von dieser Aufgabe her die formalen Regeln der doppelten Buchhaltung und ihres Abschlusses sowie Grundregeln der Bewertung erklären lassen. Entsprechendes gilt für die Bestandsrechnung.

45 Egner (Bilanzen) 12. Eine ausführliche Darstellung von Informationsaufgabe und Zahlungsbemessungsaufgabe findet sich bei Egner (Bilanzen) 24-84.

46 Vgl. Egner (Bilanzen) 82-84.

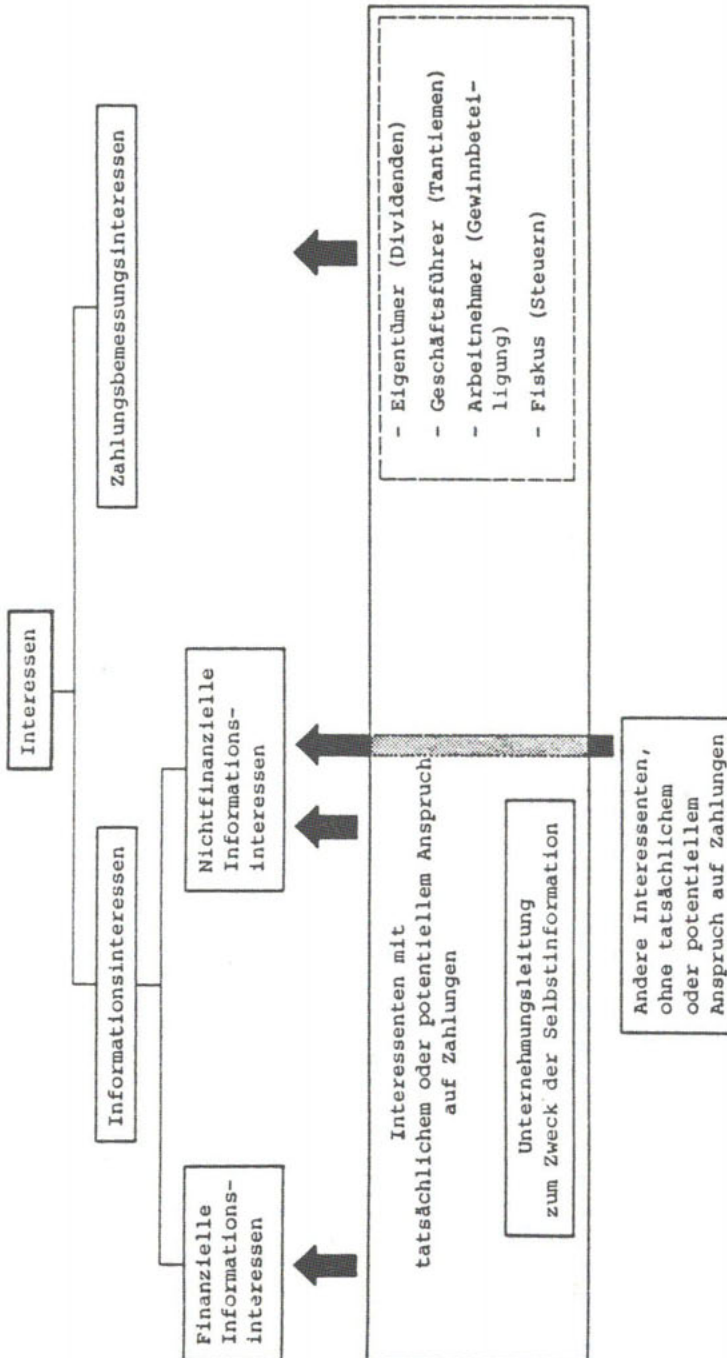


Abb. 1./13: Auf den Jahresabschluß bezogene Interessen von Personen-
gruppen

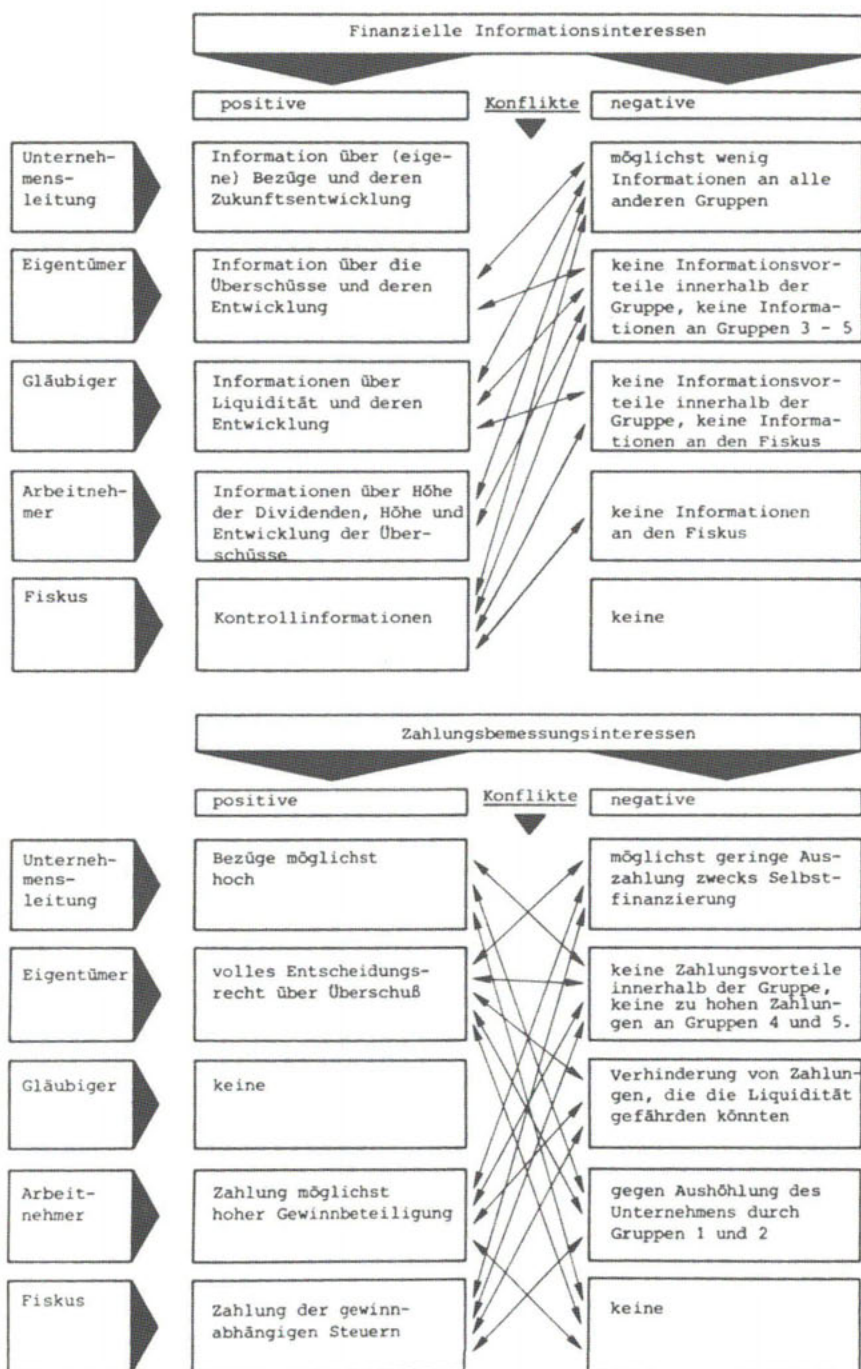


Abb. 1./14: Typische Interessen und Interessenkonflikte hinsichtlich des Jahresabschlusses

1.5 Typisierung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

1.5.1 Arten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

Es gibt viele Kriterien für eine artmäßige Gruppierung der Bilanzen. Das Ordnungsschema in Übersicht 1./15 zeigt anhand der wichtigsten zweckbezogenen Kriterien den vielfältigen Charakter von Bilanzen. Ein und dieselbe Bilanz läßt sich jeweils unter allen Kriterien an einer bestimmten Stelle zuordnen.

Die uns am häufigsten begegnende **Jahresabschlußbilanz** kann als eine im systematischen Zusammenhang mit der Buchhaltung regelmäßig erstellte reguläre Erfolgsbilanz charakterisiert werden.

*"Dieser Charakter kann den fraglichen Bilanzen auch dann nicht abgesprochen werden, wenn praktisch andere Zwecke in den Vordergrund treten, weil dadurch die Geltung der Erfolgsermittlung als Systemidee einer formalen Erklärung der Doppik und darüber hinaus ihrer Wertansätze nicht berührt wird"*⁴⁷.

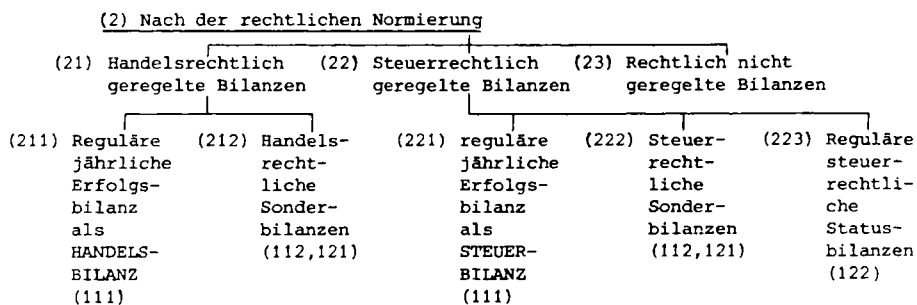
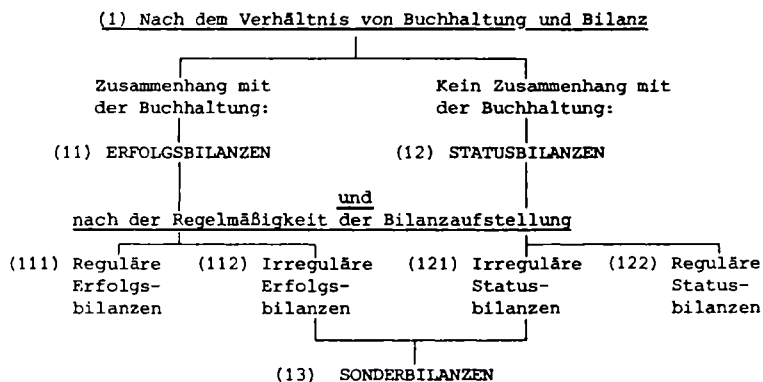
Nach der rechtlichen Normierung lassen sich die beiden Hauptbereiche der "handelsrechtlich geregelten Bilanzen" und der "steuerrechtlich geregelten Bilanzen" unterscheiden. Die reguläre Jahresabschlußbilanz kann entsprechend als Handelsbilanz oder Steuerbilanz eingeordnet werden. Daneben enthalten Handels- und Steuerrecht eine Vielzahl von Vorschriften, die jeweils die Aufstellung von irregulären Erfolgsbilanzen oder Statusbilanzen fordern. Über die wesentlichen handelsrechtlichen Bilanzarten und ihre rechtlichen Grundlagen informiert die Übersicht 1./16.

Die Gewinn- und Verlustrechnung bildet jeweils zusammen mit den dem Kontenabschluß der Buchhaltung entstammenden Erfolgsbilanzen ein Abrechnungssystem. Eine Artengliederung der Gewinn- und Verlustrechnung läßt sich ähnlich wie die der Bilanzen in Übersicht 1./15 vornehmen. Dabei entfällt jedoch der Zweig der Statusbilanzen.

*"Statusbilanzen sollen als reine Bestandsrechnungen den Zustand von Bilanzvermögen und Bilanzkapital darstellen. Sie sind nicht vergangenheitsbezogen und enthalten dementsprechend keinen Erfolgsposten. Die Aussage der Statusbilanzen richtet sich auf den Wertezustand am Bilanzstichtag mit z. T. wesentlicher Bezugnahme auf die Zukunft... Die Ermittlung der zu bilanzierenden Wertebestände erfolgt in der Regel durch eine Inventur"*⁴⁸.

47 Kühnau (Bilanz) 176 f. Dieser dynamischen Bilanzauffassung steht die statische gegenüber, die in der Bilanz primär eine Vermögens- und Kapitaldarstellung sieht. Vgl. zu den Bilanzauffassungen Abschnitte 2.3.1 und 2.3.2.

48 Kühnau (Bilanz) 180 f.



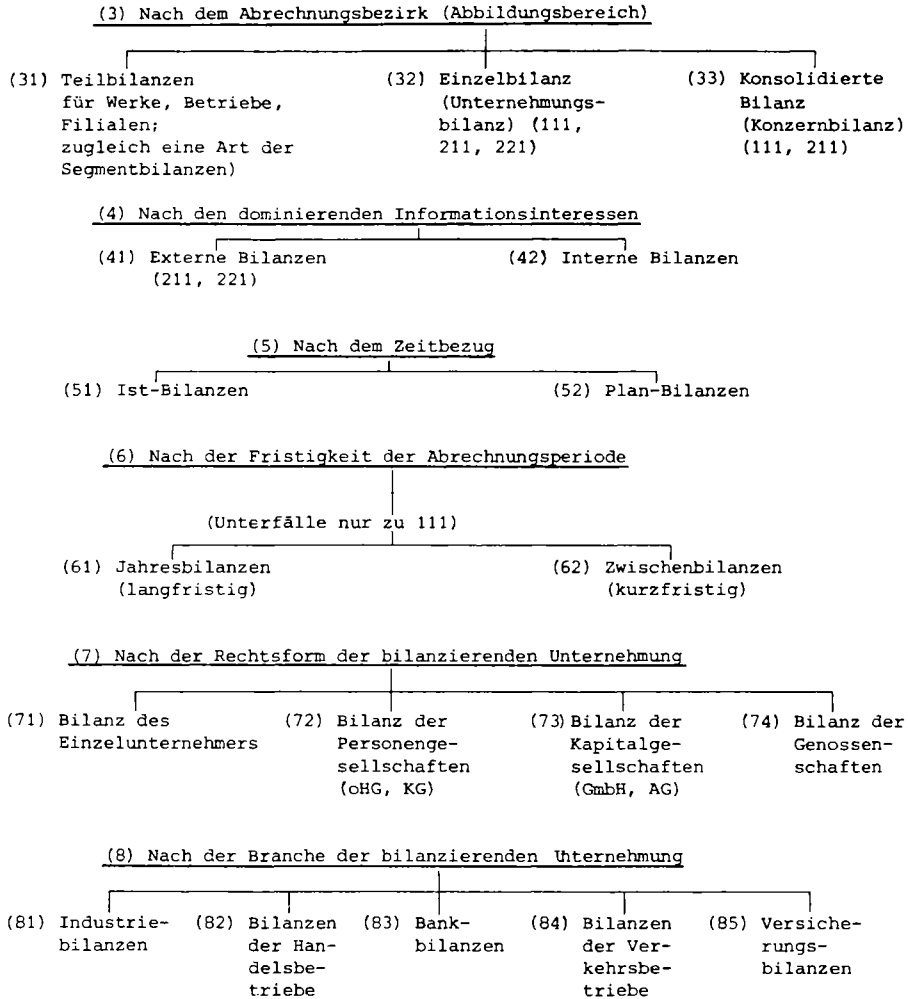


Abb. 1./15: Bilanzarten

Handelsbilanzen (= reguläre Erfolgsbilanzen)		Einzelabschluß (= Unternehmensbilanz) (§§ 242 HGB; 33 ff. GenG; 5 PublizitätsG)
		Konzern- und Teilkonzernbilanz (§§ 290 ff. HGB; 13 PublizitätsG)
Sonderbilanzen des Handelsrechts	Irreguläre Erfolgsbilanzen	Gründungsbilanz (§§ 242 Abs. 1 HGB)
		Umwandlungsbilanz (§§ 362-393 AktG; 4 ff. UmwG)
		Verschmelzungsbilanz (Fusionsbilanz) (§§ 345-361 AktG, 93a-93r GenG)
		Bilanz vor Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§§ 207-220 AktG)
		Sanierungsbilanz (vgl. §§ 222 ff. AktG; 58 GmbHG*)
	Irreguläre Statusbilanzen	Liquidationsbilanz (§§ 154 HGB; 270 AktG; 71 GmbHG; 89 GenG)
		Überschuldungsbilanz (§§ 92 AktG; 49, 63 f. GmbHG)
		Konkursbilanz (§§ 104, 124 KO)
		Vergleichsbilanz (§ 4 VerglO)
		* vgl. Kühnau (Sonderbilanzen) 1588 f.

Übersicht 1./16: Bilanzarten nach Handelsrecht

1. 5. 2 Formen der Jahresabschlußrechnungen

Im Gegensatz zu der nach zweckabhängigen Merkmalen erfolgten Artengliederung führt die Ableitung des Jahresabschlusses aus der Buchhaltung zwangsläufig zu bestimmten formalen Darstellungen. Die im folgenden beschriebene Ableitung kann an der Abbildung 1./17 verfolgt werden.

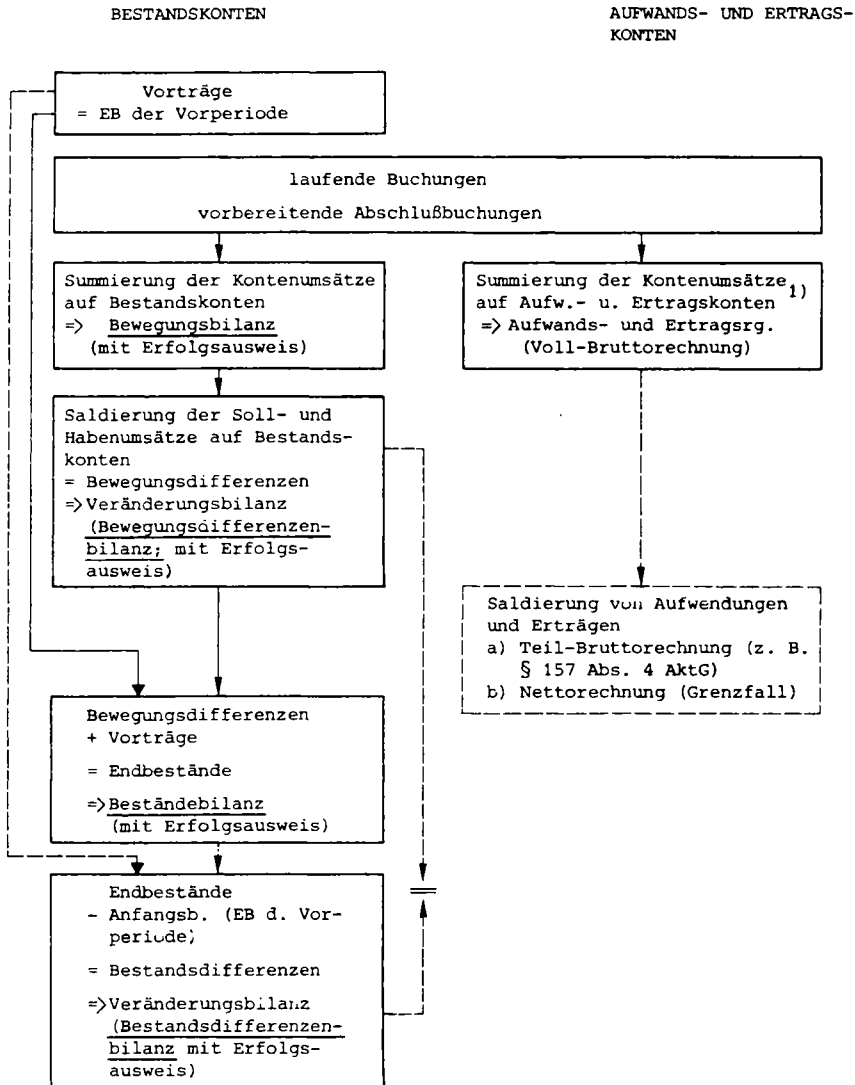


Abb. 1./17: Formen der Jahresabschlußrechnungen aufgrund des Buchhaltungszusammenhangs

1. 5. 2. 1 Formen der Bilanz

Je nach der Vorgehensweise des bilanziellen Abschlusses der Bestandskosten lassen sich drei Bilanzformen unterscheiden⁴⁹:

(1) Bewegungsbilanz

Um den Erfolg zu ermitteln, werden die unsaldierten Bruttobewegungen der Bestandskonten, d. h. die jeweiligen Soll- und Habenumsätze, ohne die insgesamt ausgeglichenen Vorträge in die Bilanz übernommen. Diese Urform bzw. Grundgestalt der Bilanz wird daher von Kosiol als Bewegungsbilanz bezeichnet. Aus ihr lassen sich alle weiteren Bilanzformen ableiten⁵⁰.

Diese Bewegungsbilanz entspricht nicht der von Bauer⁵¹ geprägten "Bewegungsbilanz", die eigentlich eine Veränderungsbilanz (siehe (3)) darstellt. Leider wird diese Differenzierung in der Literatur oft mißachtet.

(2) Beständebilanz

Die praktisch dominierende Beständebilanz ist das Ergebnis von zwei gedanklichen Schritten,

1. der Saldierung der Bruttobewegungen jedes Kontos in der Bewegungsbilanz und
2. der Einbeziehung der Vorträge.

In der praktischen Aufstellung werden diese beiden Schritte bereits in der Buchhaltung durch Saldierung der einzelnen Bestandskonten vorgenommen und die Beständebilanz direkt aus den Kontensalden abgeleitet.

(3) Veränderungsbilanz

Die dritte Bilanzform ergibt sich nicht unmittelbar durch Kontenabschluß, sondern durch Nebenrechnung. Dabei lassen sich zwei Vorgehensweisen unterscheiden:

- a) Durch Saldierung jedes in der Bewegungsbilanz enthaltenen Kontos ergibt sich eine Veränderungsbilanz als Bewegungsdifferenzenbilanz.
- b) Der Vergleich der Beständebilanz am Ende der Abrechnungsperiode mit der (gleichgegliederten) Beständebilanz am Ende der Vorperiode ergibt eine Veränderungsbilanz als Bestandsdifferenzenbilanz.

Notwendigerweise stimmen sowohl inhaltlich als auch im Erfolgsausweis beide Formen der Veränderungsbilanz überein, wobei der Erfolgsausweis selbstverständlich auch mit dem der Bewegungs- und der Beständebilanz übereinstimmt.

49 In enger Anlehnung an Kühnau (Bilanz) 183-185.

50 Vgl. Kosiol (Bilanz) 195.

51 Vgl. Bauer (Bewegungsbilanz).

Was die äußere Erscheinungsform aller Bilanzen angeht, so können Kontoform und Staffelform unterschieden werden. Für Kapitalgesellschaften ist durch § 266 Abs. 1 S. 1 HGB die Kontoform vorgeschrieben.

1. 5. 2. 2 Formen der Gewinn- und Verlustrechnung

Die Formen der Aufwands- und Ertragsrechnung können nach den in Abbildung 1./18 dargestellten Kriterien unterschieden werden.

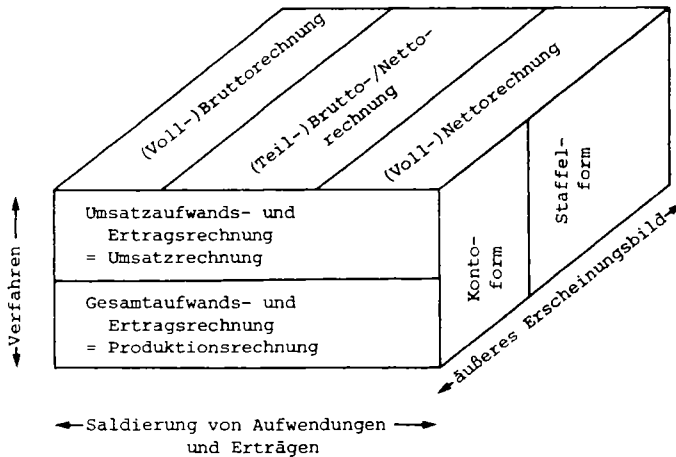


Abb. 1./18: Formen der Aufwands- und Ertragsrechnung

(1) Kontoform oder Staffelform

Das äußere Bild der Kontoform der Aufwands- und Ertragsrechnung entspricht dem Gewinn- und Verlustkonto der Buchhaltung; es unterscheidet sich nur durch eine gewisse Zusammenfassung der Salden einzelner Konten zu gruppierten Aufwands- und Ertragspositionen.

Die Staffelform der Aufwands- und Ertragsrechnung ist als Versuch anzusehen, die Erfolgskomponenten kalkulatorisch aufzubereiten und damit den Erfolg gleichzeitig nach seinen Quellen aufzuspalten⁵².

(2) Umsatzrechnung oder Produktionsrechnung

Ebenso wie die kalkulatorische Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufgebaut sein kann, kann bei der Aufwands- und Ertragsrechnung entsprechend nach dem Gesamtaufwandsverfahren (= Produktionsrechnung) und dem Umsatzaufwandsverfahren (= Umsatzrechnung) unterschieden werden (siehe Übersicht 1./19).

52 Langen (Gewinn- und Verlustrechnung) 1682 f.

Kontoform

Staffelform

a) Aufwands- und Ertragsrechnung nach dem Umsatzaufwandsverfahren (Umsatzrechnung)

Aufw.	AuE-Rechnung	Erträge	Umsatzerträge - Umsatzaufwendungen
Aufwendungen der abgesetzten Erzeugnisse (Umsatzaufw.)		Verkaufserlöse (Umsatzerträge)	= Erfolg
- Gewinn -		- Verlust -	

b) Aufwands- und Ertragsrechnung nach dem Gesamtaufwandsverfahren (Produktionsrechnung)

Aufw.	AuE-Rechnung	Erträge	Umsatzerträge
gesamten Aufw. der in der Periode herge- stellten Er- zeugnisse		Umsatzerträge aktivierte Eigen- leistung	+ Bestandsveränderung der Erz. + Andere aktivierte Eigen- leistung
Bestandsveränderung der Erzeugnisse (-verringerung)		(-erhöhung)	= Gesamtleistung - Gesamtaufwand (der herge- stellten Erzeugnisse)
- Gewinn -		- Verlust -	= Erfolg

Übersicht 1./19: Aufwands- und Ertragsrechnung als Umsatzrechnung und als Produktionsrechnung**(3) Bruttoform oder Nettoform**

Nach dem Umfang der Saldierung zwischen Aufwands- und Ertragspositionen unterscheiden wir:

- | | | |
|--|---|---|
| a) Bruttorechnung | = | keine Saldierungen |
| b) Nettorechnung | = | vollständige Saldierung |
| c) Teilweise Nettorechnung
bzw. Teil-Bruttorechnung | = | Saldierung einiger Aufwands-
und Ertragspositionen |

Anhand des Zahlenbeispiels in Übersicht 1./20 können die einzelnen Formen nachvollzogen werden.

Ausgangswerte des Gewinn- und Verlustkontos:

S			(Aufwands- und Ertragssammelkonto)			H		
A ₁	Rohstoffverbrauch	5.000	E	Verkaufserlöse Prod.A	10.000			
A ₂	Hilfsstoffverbrauch	2.000	E ₁	Verkaufserlöse Prod.B	8.000			
A ₃	Betriebsstoffverbr.	1.000	E ₂	Bestandserhöhung an unfertigen Erzeugnissen	1.000			
A ₄	Löhne	4.000	E ₃	Bestandserhöhung an fertigen Erzeugnissen B	7.000			
A ₅	Gehälter	3.000						
A ₆	Abschreibungen	2.000						
A ₇	}	...						
A _{n-1}								
A _n	Bestandsverr. an fert. Erz. A	2.000						

a) Beispiel für die Bruttoform der Aufwands- und Ertragsrechnung

Kontoform:

Aufwand	AuE-Rechnung	Ertrag
Roh-, Hilfs- u. Betriebsstoffe	8.000	Umsatzerträge 18.000
Löhne u. Gehälter	7.000	Bestandserhöh. an unfert./fert. Erzeugnissen 6.000
Abschreibungen	2.000	
...	3.000	
Gewinn	4.000	
=====	24.000	=====

Staffelform:

Umsatzerträge	18.000
+ Bestandserhöh. an unfert./fert. Erz.	6.000
Gesamtleistung	24.000
- Aufw. für Roh-, Hilfs- u. Betriebsstoffe	8.000
- Löhne	7.000
- Abschreibungen	2.000
- ...	3.000
= Gewinn	4.000
=====	

b) Nettoform der Aufwands- und Ertragsrechnung

Aufwand	AuE-Rechnung	Ertrag	Ertragsüberschuß
Gewinn	4.000	Ertragsüberschuß 4.000	(= Gewinn) 4.000 =====

c) Beispiel für die Teilbrutto/nettoform der Aufwands- und Ertragsrechnung

Aufwand	AuE-Rechnung	Ertrag	Rohertrag	16.000
Löhne und Gehälter	7.000	Rohertrag ($E_{1-4} - A_{1-3,n}$) 16.000	- Löhne und Gehälter	7.000
Abschr.	2.000		- Abschreibungen	2.000
...	3.000		- ...	3.000
Gewinn	4.000		= Gewinn	4.000
	16.000	16.000	=====	
=====	=====	=====		

Abb. 1./20: Brutto-, Netto- und Teilbrutto/nettoform der Aufwands- und Ertragsrechnung

Die Ableitung der Aufwands- und Ertragsrechnung aus dem Gewinn- und Verlustkonto führt zu einer uneingeschränkten Bruttoform, selbst bei gruppierter Zusammenfassung von Aufwands- oder Ertragspositionen. Der Grenzfall der Nettoform ist auf den reinen Ausweis des Periodenerfolges in Form eines summarischen Aufwands- oder Ertragsüberschusses beschränkt.

Mischformen liegen vor, wenn einige der Aufwands- und Ertragspositionen gegeneinander saldiert werden. In der Aufwands- und Ertragsrechnung erscheint nur deren Saldo zusammen mit den restlichen unsalidierten Aufwendungen und Erträgen.

Vor dem AktG 1937 war die Aufwands- und Ertragsrechnung gemäß § 261 c HGB eine teilweise Nettoform, wie sie sich heute noch in § 157 Abs. 4 AktG als Sonderregelung findet. Die Saldierungsmöglichkeiten gemäß § 261 c HGB wurden durch § 132 AktG 1937 noch weiter ausgedehnt, damit nicht, wie es zur Begründung hieß, "Konkurrenzunternehmen einen Einblick in die inneren Betriebsverhältnisse einer Gesellschaft gewinnen, namentlich nicht Kenntnis von der Höhe des Umsatzes erhalten". Dieses Schema fand sich bis 1986 noch in § 33 f. GenG. Erst die Kleine Aktienrechtsreform vom 23.12.1959 brachte in § 132 n.F. AktG 1937 das Bruttoprinzip uneingeschränkt zur Geltung, wie es in § 157 AktG 1965 grundsätzlich übernommen wurde, wobei nur noch die Staffelform zulässig ist.

Die 4. EG-Richtlinie fordert in Artikel 7 explizit den Bruttoausweis; sie stellt hinsichtlich der weiteren formalen Gestaltung der Gewinn- und Verlustrechnung den Nationalstaaten aber

anheim, entweder eine oder mehrere der in den Artikeln 23 (Staffelform nach Gesamtaufwandsverfahren), 24 (Kontoform nach Gesamtaufwandsverfahren), 25 (Staffelform nach Umsatzaufwandsverfahren) und 26 (Kontoform nach Umsatzaufwandsverfahren) vorgesehenen Gliederungen zuzulassen.

Artikel 43 I Nr. 8 der 4. EG-Richtlinie über den Einzelabschluß und Artikel 20 Nr. 7 der 7. EG-Richtlinie über den Konzernabschluß fordern darüber hinaus, daß im Anhang die Umsatzerlöse nach Erzeugnissen, Tätigkeitsbereichen sowie geographischen Märkten aufgespalten werden.

Bei der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie hat sich der deutsche Gesetzgeber dafür entschieden, für die Gewinn- und Verlustrechnung bei Kapitalgesellschaften ausschließlich die Staffelform bei Wahl zwischen dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 1 S. 1 HGB) zuzulassen. Das Bruttoprinzip ist für alle Kaufleute durch § 246 Abs. 2 HGB festgeschrieben.

2. Kapitel

Bilanzierungs- und Bewertungsregeln als Ausfluß von Bilanzauffassungen

2.1 Zum Begriff Bilanztheorie

In der Betriebswirtschaftslehre ist eine Reihe sogenannter Bilanz"theorien" entwickelt worden. Dabei finden sich unterschiedliche Vorstellungen darüber, was als Aufgabe der Bilanztheorie zu verstehen ist. K. Hax beispielsweise sieht die Aufgabe in der Suche "nach einem einheitlichen Prinzip, das die Bilanz in allen ihren Teilen widerspruchsfrei zu erklären vermag"¹. Kosiol gliedert die Bilanztheorie in die

- *Buchhaltungs- und Konten(reihen)theorie*, die die formale Funktionsweise der Buchhaltung erklären soll, und die
- *Bewertungstheorie*, die die Bilanzierung der Höhe nach in Abhängigkeit vom Rechnungszweck bestimmt².

Er bezeichnet Rechnungstheorien allgemein als *komputatorische Theorien*, die keine Erklärung der Wirklichkeit, sondern ausschließlich logische Wahrheit für sich beanspruchen. Weil dieser Theorienbegriff nicht dem in der Wissenschaftslehre geläufigen erfahrungswissenschaftlichen Theoriebegriff³ entspricht und darüber hinaus zahlreiche Erörterungen zum Bilanzproblem nicht einmal dem Anspruch einer komputatorischen Theorie genügen, sollte im Zusammenhang mit Bilanzdiskussionen nur von **Bilanzauffassungen** gesprochen werden.

2.2 Entwicklungsgeschichtlicher Überblick

Die **klassischen Bilanzauffassungen** gehen davon aus, daß der Jahresabschluß bestimmte Funktionen erfüllt. Wird dabei eine Funktion in den Vordergrund gestellt (Hauptzweck), sprechen wir von **monistischen Bilanzauffassungen**. So stand bei den anfänglichen rechtswissenschaftlichen Überlegungen in den Jahren 1870 bis 1900 die Vermögens- und Kapitaldarstellung zur Schulden-deckungskontrolle im Vordergrund - eine Auffassung, die Schmalenbach als statisch kennzeichnete⁴. Die danach einsetzende und insbesondere in den 20er Jahren ausgetragene betriebswirtschaftliche Diskussion ließ mit Schmalenbach eine Gegenposition erkennen, die die Erfolgsermittlung des Betriebsgeschehens als Funktion der Bilanz in den Vordergrund stellt: Zum Zweck der richtigen Betriebssteuerung sei es notwendig, den Erfolg als Maßstab der Wirt-

1 K. Hax (Bilanztheorien) 238.

2 Kosiol (Bilanz) 40.

3 Vgl. Wild (Theorienbildung).

4 Schmalenbach (Bilanz) 13. Aufl. 44.

schaftlichkeit⁵ zu ermitteln. Denn, so Schmalenbach, "wer sein Vermögen zu oft zählt, tut unproduktive Arbeit"⁶. Weil der Erfolg das Resultat der in der Periode stattgefundenen Bewegungen ist, charakterisiert Schmalenbach seine Bilanz als dynamische bzw. Erfolgsbilanz.

Der wesentliche Unterschied zwischen statischer und dynamischer Auffassung liegt in der methodischen Sicht: Die Vorstellungen zur Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach werden entsprechend der der Bilanz jeweils zugeschriebenen Funktion unterschiedlich begründet.

*"Die beiden Betrachtungsweisen führen ungeachtet der Divergenz in den Ansatzpunkten zu Gemeinsamkeiten in den sachbezogenen Ergebnissen, weil einerseits in dynamischer Sicht auch eine (sekundäre) statische Betrachtung der Erfolgsbilanz möglich ist und andererseits die statische Betrachtungsweise in den Grenzen der Anschaffungswertrechnung bleibt und die Erfolgsermittlung gebührend berücksichtigt, allerdings nicht als wesensbestimmende Aufgabe der Bilanz, sondern der Gewinn- und Verlustrechnung. In beiden Fällen ist der Nachweis der Kapitalerhaltung der Bilanzrechnung immanent. Die erfolgsrechnerische Interpretation stellt auf den von einer ausgeglichenen Anfangssituation her in Form von Aufwandsausgaben erfolgten Kapitaleinsatz und seine Deckung durch Ertragseinnahmen ab, während die statische Betrachtung die Kapitalerhaltung durch Bestandsvergleich kontrolliert"*⁷.

Im Gegensatz zu den monistischen Bilanzauffassungen der Statiker und Dynamiker sieht die **dualistische Bilanzauffassung** die Funktion der Bilanz sowohl in der Vermögensdarstellung als auch in der Erfolgsermittlung. Hier einzuordnen ist die organische Bilanz von Fritz Schmidt⁸, die ihre besondere Bedeutung im Zusammenhang mit der Diskussion um die Berücksichtigung von Preisschwankungen bei der Bilanzierung erlangte. Inhalt dieser durch die Inflation in den Jahren 1920 bis 1923 angeregten Diskussion ist die Frage, ob der Erfolg am Nominalgüterstrom (Kapitalerhaltung) oder am Realgüterstrom (Substanzerhaltung) gemessen werden soll.

Der sich anschließende Stillstand in der Bilanzdiskussion wird von Schneider treffend als "bilanztheoretischer Winterschlaf" geschildert:

"Die 'Entthronung der Bilanz' als Mittelpunkt betriebswirtschaftlicher Forschung fand um 1930 statt: Die unheilige Dreifaltigkeit herkömmlicher Bilanzauffassungen (statisch, dynamisch, organisch) schien zementiert, der Siegeszug des fortschrittlichsten Namens (der dynamischen Auffassung) gesichert, Rieger hatte seine verdammnis-hagelnde Außenseiterstellung bezogen, die Aktienrechtsnovelle

5 Vgl. auch Kosiol (Bilanz) 68 und die scharfe Kritik an diesem "Trugbild" dynamischer Bilanzauffassungen bei Schneider (Erfolgsermittlung).

6 Schmalenbach (Bilanz) 13. Aufl. 49.

7 Kühnau (Bilanz) 178.

8 Vgl. Schmidt (Tageswertbilanz).

*von 1931 beseitigte einige Mißstände in der Rechnungslegung und die Betriebswirtschaftslehre wandte sich anderen Aufgaben zu*⁹.

Die "Renaissance der Bilanztheorie" setzte erst nach 1960 ein. Ansatzpunkt für die **neueren Bilanzauffassungen** waren zwei Entwicklungen in der Betriebswirtschaftslehre:

1. Die Fortschritte auf dem Gebiet der Kapital- und Investitionstheorie veranlaßen einige Autoren, in dem kapitaltheoretischen ökonomischen Gewinn einen besseren Erfolgsmaßstab als in dem traditionellen Gewinn zu sehen¹⁰.
2. Eine völlig andere Richtung schlugen die "Anti-Bilanz-Theoretiker"¹¹ ein, die aus einer informationstheoretischen Sichtweise den herkömmlichen Jahresabschluß gänzlich in Frage stellten. Um den Informationsinteressen der Koalitionspartner gerecht zu werden, wurde versucht, neue Informationsinstrumente zu entwickeln¹².

2.3 Die klassischen Bilanzauffassungen

2.3.1 Die statische Bilanzauffassung

Die sehr stark juristisch geprägte statische Bilanzauffassung¹³ wird überwiegend als "Bewertungslehre" oder - die hier als neuere Statik bezeichnete Auffassung - als "Gliederungslehre" charakterisiert. Die bei weitem beste Darstellung des statischen Bilanzverständnisses, so Moxter¹⁴, findet sich bei Simon. Nach dessen Ansicht erfüllt die Bilanz folgende Zwecke¹⁵:

1. **Übersicht über die Vermögenslage** gem. den gesetzlichen Vorschriften, vor allem zur Selbstinformation (Überschuldung).
2. Für die Aktien- und übrigen Handelsgesellschaften liegt die zweite Bedeutung der Bilanz darin, daß sie den Erfolg feststellt und damit als **Grundlage der Gewinnverteilung** dienen kann.
3. Die dritte Bedeutung der Bilanz liegt darin, daß sie im Rahmen des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaften eine **Grundlage für die Rechnungslegung an die Aktionäre** bildet.

Die Frage der Erfolgsermittlung wurde also von den Statikern nicht völlig vernachlässigt, sie bildete nur nicht den Ausgangspunkt ihrer Argumentation. Denn nach ihrer Ansicht ist der Erfolg identisch mit der Vermögensänderung

9 Schneider (Renaissance) 29.

10 Vgl. Honko (Probleme). Schneider (Bilanzgewinn).

11 So Schneider (Gewinn) 3. Egner (Bilanzen) 86 möchte lieber von "informationsbezogener Bilanzauffassung" sprechen.

12 Vgl. Busse von Colbe (Aufbau); Moxter (Grundsätze).

13 Zur Kritik statischer Bilanzen vgl. Egner (Bilanzen) 91-103.

14 Moxter (Bilanzlehre) 215.

15 Simon (Bilanzen) 1-16.

einer Periode und daher höchst erwünschtes Nebenprodukt der Vermögensermittlung¹⁶. Das kommt auch in dem Urteil des ROHG v. 3. Dez. 1873 deutlich zum Ausdruck:

*"Die kaufmännische Bilanz hat den Zweck, die Übersicht und Feststellung des Vermögensbestandes in einem bestimmten Zeitpunkte und damit zugleich, vermittelt der Vergleichung der für verschiedene Zeiten aufgenommenen Bilanzen, auch des Resultates der Geschäftsführung während der dazwischen liegenden Perioden zu bewirken"*¹⁷.

Nach dynamischer Auffassung ist dieser Dualismus nicht möglich und der richtige Erfolg - als primäres Ziel des Jahresabschlusses - nur auf Kosten der Vermögensfeststellung zu bestimmen¹⁸.

Grundlage der Interpretationsversuche der Bilanzzwecke durch die Statiker waren die kodifizierten Rechnungslegungsvorschriften. Das Handelsrecht hat seit der Ordonnance de commerce von 1673 als Zweck der Bilanz die Feststellung des Vermögens bestimmt. Über den Napoleonischen Code de Commerce von 1807 gelangten die französischen Rechtsvorschriften in das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch von 1861 (ADHGB), das in Artikel 29 die Bilanz als "einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß" definiert, wie es unverändert seit 1897 im HGB in § 39 Abs. 1 zu finden war und seit 1986 im § 242 Abs. 1 HGB sinngleich zu finden ist. Diesen gesetzlich geforderten Abschluß interpretieren die Statiker dahin, daß sein Sinn der Gläubigerschutz und damit die Information über die Fähigkeit zur Schuldenbegleichung sei: Vermögen ist Schuldendeckungspotential¹⁹.

2.3.1.1 Die ältere statische Bilanzauffassung

2.3.1.1.1 Erklärung des Formalaufbaus nach der Zweikonten(reihen)theorie von Schär

Ein gutes Beispiel für die statische Erklärung des Formalaufbaus von Buchhaltung und Bilanz ist Schärs Zweikontentheorie. Die Buchhaltung ist für Schär eine Art Geschichtsschreibung der rechnungsmäßig erfaßbaren Tatsachen in den unternehmerischen Lebensphasen Gründung, Betrieb und Liquidation;

16 Moxter (Bilanztheorien) 671 f.

17 Urteil v. 3. Decbr. 1873, in: Entscheidungen des Reichs-Oberhandelsgerichts, 12. Bd., Erlangen 1874, S. 16-23, hier 17.

18 Vgl. Schmalenbach (Bilanz) 13. Aufl. 44 f.; Walb (Erfolgsrechnung) 113; Kosiol (Bilanzreform) 21 f.

19 Moxter (Bilanzlehre) 216.

"wir sprechen dann von einer fingierten Gründung zu Anfang jeder Periode - Jahreseröffnung - von einer fingierten Liquidation - Jahresabschluß - und von einer Geschäftsperiode - Geschäftsjahr"²⁰.

Gegenstand der Buchhaltung ist der **wirtschaftliche Kreislauf** "Geld - Ware - (Mehr-)Geld", der bei Betrachtung eines Periodenabschnittes nicht vollständig abgeschlossen ist. "Daher besteht in jedem beliebigen Zeitpunkt das Wirtschaftsvermögen teils aus Geld, teils aus Waren, teils aus Guthaben usw."²¹. Wird dieser wirtschaftlichen Seite des unternehmerischen Eigentums (Vermögen bzw. Aktiva) die der rechtlichen Herkunft, der Quelle (Kapital), gegenübergestellt, so entsteht die Gleichung der Vermögensbilanz: $A = K$. Unter Beachtung der negativen Vermögensbestandteile (Schulden bzw. "Passiven") entwickelt Schär die Grundgleichung der Zweikontentheorie²²:

$$A - P = K$$

Auf dieser "Kapitalgleichung" baut die Theorie Schärs auf. Jeder Geschäftsvorfall kann aus der Veränderung dieser Grundgleichung erklärt werden²³. Um das Vermögen entsprechend der Kapitalgleichung kontenmäßig nachzuweisen, werden zwei getrennte Konten bzw. Kontenreihen benötigt:

- das Bestandskonto für die (aktiven und passiven) Vermögensbestandteile,
- das Kapitalkonto für das Eigenkapital (= Reinvermögen nach Schär) sowie seine Zu- und Abnahme.

Damit drückt die Kapitalgleichung auch den Hauptzweck der Buchhaltung aus:

"Der Endzweck der systematischen Buchhaltung besteht... im doppelten Nachweis des Reinvermögens. Daher die Zweikontentheorie:

*Sollsaldo der Bestandskonten = nachgewiesenes Reinvermögen
= Habensaldo des Kapitalkontos = berechnetes Reinvermögen"*²⁴.

Eine andere Form der Zweikontentheorie, die Bilanzgleichung

$$A = P^{25},$$

hat mehr methodisches Interesse:

"Während die Gleichung $A - P = K$... auf der linken Seite das Gesamtvermögen und eine der beiden Vermögensquellen, das Fremdkapital, als Differenz enthält, und sie der anderen Vermögensquelle, dem Eigenkapital, gegenüberstellt, hat die (andere) Gleichung den Vorzug, daß auf der linken Seite uns das

20 Schär (Buchhaltung) 4.

21 Schär (Buchhaltung) 10.

22 Schär (Buchhaltung) 13.

23 Vgl. Schär (Buchhaltung) 13 -17.

24 Schär (Buchhaltung) 30 (im Original z. T. gesperrt).

25 Vgl. zu diesem Ansatz Nicklisch (Betriebswirtschaft) 678-681. Beachte: P hier abweichend als Schulden und Eigenkapital definiert, indem man das Eigenkapital zu den Passiven, also zu den Bestandskonten, einstellt.

Vermögen, auf der rechten Seite aber die beiden Kapitalarten, des Vermögens rechtliche Quellen, stehen"²⁶.

Die heute noch vielfach im Unterricht - insbesondere in der zweiten Gleichungsform - anzutreffende Darstellung der Buchhaltung als eine "Theorie der Bilanzveränderungen":

- Bilanzverlängerung
- Bilanzverkürzung
- Aktivtausch
- Passivtausch

ist praktisch eine in die Aktiv- und die Passivkontenreihe zerlegte und durch Buchungen bewegte Bilanz, in der die Umsätze nur deshalb erfaßt werden, um die Buchbestände laufend an den tatsächlichen Bestand anzupassen. Bei dieser Betrachtungsweise kann eine eigenständige "Umsatzrechnung" in Form der Aufwands- und Ertragsrechnung vernachlässigt werden. Das Gewinn- und Verlustkonto degeneriert zu einem rein rechentechnisch nützlichen aber entbehrlichen Vorkonto des Eigenkapitalkontos.

2.3.1.1.2 Die Bilanzierung dem Grunde nach in den Bilanzauffassungen Simons, Rehms und Passows

Die älteren Statiker, z. T. Juristen, beschäftigten sich ausführlich mit der Interpretation der kodifizierten Bilanzierungsregelungen, vor allem hinsichtlich des Wertansatzes. Doch haben sie sich auch - wenn auch nicht so deutlich sichtbar - mit der Frage der Bilanzierung dem Grunde nach auseinandergesetzt. Gerade in dieser Frage hat die statische Argumentation heute noch eine gewisse Aktualität, ganz im Gegensatz zur Bewertungslehre der älteren Statik.

Die Frage nach dem Bilanzansatz richtet sich bei den Statikern nach der Auslegung der in den §§ 240 Abs. 1 und 242 Abs. 1 HGB (vor 1986: § 39 Abs. 1 HGB) verwendeten Begriffe Vermögensgegenstände, Forderungen und Schulden. Dabei nehmen sie eine, bei Rehm²⁷ besonders deutliche, Gegenposition zur rein juristischen Definition ein. Neben den Bilanzierungsgewohnheiten der Praxis und der Systematik der doppelten Buchführung²⁸ bestimmt vor allem die wirtschaftliche Betrachtungsweise den Bilanzansatz:

*"Was der Kaufmann, somit derjenige, der sein Vermögen wirtschaftlich betrachtet, als Vermögensgegenstand, insbesondere Forderung, und als Schuld ansieht, ist einzustellen."*²⁹

Kriterium für die Bilanzierungsfähigkeit materieller Vermögensgegenstände ist demnach nicht das juristische Eigentum, sondern der wirtschaftliche Tatbe-

26 Schär (Buchhaltung) 46.

27 Vgl. Rehm (Bilanzen) 24 f.

28 In diesem Punkt widerspricht Passow (Bilanzen) Bd. I, 43-47 Rehm und Simon.

29 Rehm (Bilanzen) 1.

stand der Verfügungsgewalt durch "körperliche (räumliche) Zugehörigkeit zum Vermögen des Kaufmanns"³⁰, der auch der buchhalterischen Praxis, den tatsächlichen Ausgang bzw. Eingang einer Sache in den Büchern festzuhalten, zugrunde liegt³¹. Dies ermöglicht eine Kontrolle der aus der Buchhaltung zusammengestellten Bilanz durch die unmittelbare Aufnahme der Vermögensgegenstände in das Inventar.³² Dem Buchhaltungszusammenhang und damit der Parallelität von Bilanz und Inventar widerspricht Passow, der die körperliche Bestandsaufnahme bzw. das Inventar als Grundlage der Bilanz ansieht³³.

Als zweites Kriterium für die Bilanzierung dem Grunde nach wird der Wert eines Gutes angeführt³⁴: Geringwertige Gegenstände bleiben, den heutigen Grundsätzen der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit entsprechend, außer Ansatz.

Auch immaterielle Vermögensgegenstände, die der privaten Verfügungsgewalt unterliegen und übertragbar sind, sind nach statischer Auffassung geeignet, den Wert des Vermögens zu erhöhen. Bilanzierungsfähig sind sie, wenn sie unter Aufwendungen (originär oder³⁵) derivativ erworben wurden. Ohne hier auf die Erörterungen der Statiker zu den einzelnen Bilanzpositionen weiter einzugehen, sollte noch hervorgehoben werden, daß sie sich zur Erklärung von Rechnungsabgrenzungsposten in der (statischen) Bilanz des dynamischen Arguments der richtigen Ermittlung des Periodenerfolgs bedienen³⁶.

2.3.1.1.3 Die Bewertungsregeln nach den Vorstellungen des Reichsoberhandelsgerichts und Simons

Der Ausweis des Schuldendeckungspotentials in der statischen Bilanz kann zwei Annahmen folgen³⁷:

- (1) Bei Unternehmungserschlagung soll der Liquidationserlös des Vermögens die Schulden decken
= Ermittlung des Zerschlagungsvermögens.
- (2) Bei Unternehmungsfortführung soll das "arbeitende Vermögen" zu Zahlungseingängen führen, die die jeweils fälligen Schulden abdecken
= Ermittlung des Fortführungsvermögens.

30 Rehm (Bilanzen) 31.

31 Vgl. Passow (Bilanzen) Bd. I, 273 f.; Rehm (Bilanzen) 31-35; Simon (Bilanzen) 149-153.

32 Vgl. Rehm (Bilanzen) 31 f.

33 Passow (Bilanzen) Bd. I, 43-48. Simon (Bilanzen) 3, 18 f., 36, 58, 118.

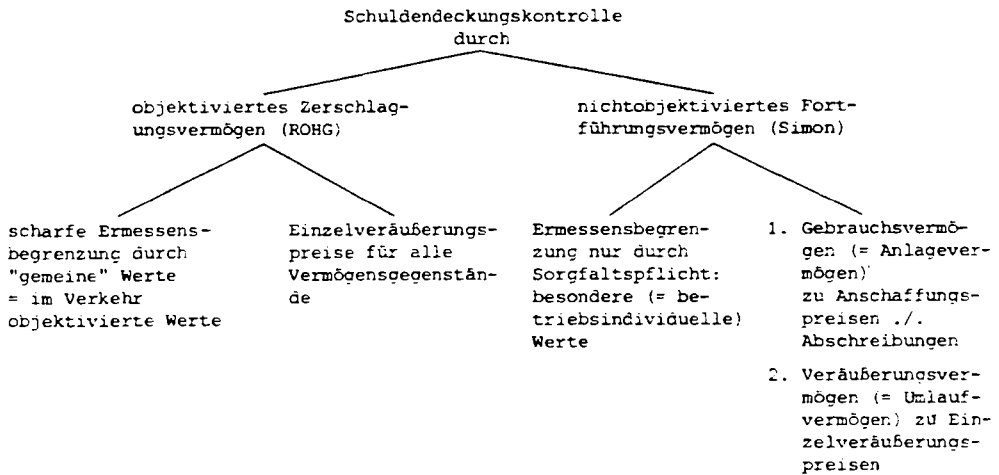
34 Vgl. Passow (Bilanzen) Bd. I, 275; Rehm (Bilanzen) 4; Simon (Bilanzen) 157.

35 Dies gilt nur für Rechte bei Simon (Bilanzen) 168.

36 Vgl. Rehm (Bilanzen) 43 f., 49, 67-90; Simon (Bilanzen) 284-287. Anders Passow (Bilanzen) Bd. I, 75-77.

37 Vgl. zum folgenden Moxter (Bilanzlehre) 216-229.

Entsprechend finden sich die beiden in Übersicht 2./1 gegenübergestellten statischen Interpretationen der handelsrechtlichen Bewertungsvorschrift³⁸ des Art. 31 ADHGB, "sämtliche Vermögensstücke und Forderungen nach dem Werte einzusetzen, welcher ihnen zur Zeit der Aufnahme beizulegen ist" (vgl. auch § 240 Abs. 1 HGB).



Übersicht 2./1: Bewertungsregeln statischer Bilanzauffassungen³⁹

Die vor etwa hundert Jahren verbreitete und höchstrichterlich festgestellte Interpretation im Sinne des **Zerschlagungsvermögens** bezeichnet Moxter als Bilanztheorie des Reichsoberhandelsgerichts (ROHG)⁴⁰, die sich in einer Entscheidung vom 3.12.1873 niederschlug⁴¹. Danach sind, so Moxter, die Vermögensgegenstände zu ihrem Einzelveräußerungspreis zum Bilanzstichtag, i. d. R. dem Markt- oder Börsenpreis, in die Bilanz einzustellen. Weil die bei einer tatsächlichen Liquidation zu erzielenden Erlöse regelmäßig sehr niedrig sind, sollte der am Markt orientierte allgemeine Verkehrswert, als ein objekti-

38 Nach Moxter (Bilanzlehre) 217 sollten die beiden Interpretationen keine Alternativen, sondern einander ergänzende Aufgaben einer "zweidimensionalen" statischen Bilanz darstellen.

39 Teilweise entnommen von Moxter (Bilanzlehre) 229.

40 Moxter (Bilanzlehre) 217.

41 Urteil v. 3. Decbr. 1873, in: Entscheidungen des Reichs-Oberhandelsgerichts, 12. Bd., Erlangen 1874, S. 16-23.

ver Wert, eine subjektive Verfälschung der "wahren" Vermögenslage durch den Bilanzaufstellenden verhindern.

Moxter vernachlässigt in diesem Zusammenhang, daß das ROHG an sich vom gegenwärtigen Wert am Bilanzstichtag ausgeht, von dem es eine ähnliche zukunftsbezogene Vorstellung hat, wie sie bei Riegers "heutigem Wert"⁴² zu finden ist. "Denn dieser Wert repräsentiert beim ROHG nicht den Tageswert oder Veräußerungswert als solchen, sondern die Bewertung nach dem künftigen Gelderlös, vom Bewertungsstichtag aus gesehen"⁴³. Die Schwierigkeiten, einen zukünftigen Geldwert vorauszuberechnen, mit denen Rieger glaubte sich als Theoretiker nicht auseinandersetzen zu müssen, veranlaßen das ROHG, mit dem allgemeinen Verkehrswert einen Anhaltspunkt für die praktische Bilanzierung zu liefern.

Von den oben genannten älteren Statikern wendet sich insbesondere Simon gegen die Fiktion der Liquidation⁴⁴. Er interpretiert das Bilanzvermögen als **Fortführungsvermögen**, was insbesondere für die dauernd zum Geschäftsbetrieb bestimmten Betriebsgegenstände (Anlagevermögen) einen anderen Wertansatz erfordert. Die differenzierte Bewertung bei Simon⁴⁵ läßt sich mit Moxter auf folgende einfache Regel zurückführen: "Nur der Wert dessen, was zum Verkaufe bestimmt ist, wird sinnvollerweise durch den Verkaufspreis gemessen; was dagegen dem Gebrauche dient, hat einen Gebrauchswert, und dieser Gebrauchswert wird durch den Anschaffungspreis abzüglich eingetretener Wertminderungen bestimmt"⁴⁶.

Bei der Ermittlung der entsprechenden Werte sind nach Simon die individuellen Verhältnisse zu berücksichtigen:

"Hiernach können wir den Werth, welcher für die Bilanz maßgebend sein muß, als den individuellen Werth bezeichnen. Es ist dies der besondere Gebrauchs- oder Verkehrswerth... kann identisch sein mit dem allgemeinen; nämlich dann, wenn für den Bilanzirenden (sic!) keine anderen Umstände bei der Werthberech-

42 Siehe zu Riegers (kapitaltheoretischer) Bilanzauffassung Abschnitt 2.3.4.1.

43 Barth (Entwicklung) 140. Anderer Ansicht ist Schneider (Renaissance) 33 f. Unbestrittener Vorgänger der kapitaltheoretischen Bilanzierung ist aber das Urteil v. 25. Juni 1887, in: Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, 19. Bd. Leipzig 1888, S. 111-123, insb. 121. Einen Durchbruch in Richtung auf die Anschaffungswertrechnung brachte das Urteil des ROHG v. 9. Septbr. 1879, in: Entscheidungen des Reichs-Oberhandelsgerichts, 25. Bd. Stuttgart 1889, S. 307-325, hier 322: "Wenn auch nach Art. 31 die Vermögensstücke in der Bilanz nach dem Werthe, der ihnen zur Zeit der Bilanzaufstellung beizumessen ist, aufzustellen sind und nur der bilanzmäßige reine Ueberschuß die Vertheilungsfähige Dividende ergibt, so ist doch damit nicht ausgesprochen, daß nicht auf den Betrag des für die Herstellung Verwendeten bewerthet werden dürfe, was sich seiner Natur nach einer anderen Schätzung seines Zustandwerthes entzieht."

44 Vgl. Simon (Bilanzen) 295-297.

45 Vgl. Simon (Bilanzen) 326-412.

46 Moxter (Bilanzlehre) 221.

nung in Betracht kommen, als diejenigen, welche für die bei Berechnung des allgemeinen Werths zu berücksichtigende Personenvielheit maßgeblich sind"⁴⁷.

Die Interpretation der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften durch die ältere Statik vernachlässigte den Gesichtspunkt, daß die Erklärung der Bilanz unter dem Leitprinzip des Gläubigerschutzes mit dem Tageswertprinzip kollidiert, wenn dieses zu einem gegenüber dem Anschaffungswert höheren Wertansatz führt. Bereits bei den Beratungen zu Art. 31 ADHGB wurde festgestellt⁴⁸, daß diese Bewertung einen, vom Gläubigerstandpunkt aus abzulehrenden, Ausweis und damit die Ausschüttungsgefahr unrealisierter Gewinne bedeutet.

2.3.1.2 Die neuere statische Bilanzauffassung in der totalen Bilanzlehre Le Coutres

Le Coutre entwickelte seine totale Bilanzlehre in Fortführung der Grundgedanken der statischen Bilanzauffassung. Er wendet sich gegen eine einseitige, monistische Zielsetzung der Bilanz:

*"Eine befriedigende Lösung aller Bilanzfragen und die Schaffung wirtschaftlich wirklich brauchbarer Bilanzen ist nur möglich, wenn bei der Bilanzaufstellung nicht nur ein jeweiliger Einzelzweck, sondern auch die naturgegebenen betriebsorganisatorischen Allgemeinzwecke der Bilanzen, ihr Wesen nach Inhalt und Form und ihre betrieblichen Beziehungen lückenlos beachtet werden"*⁴⁹.

Die von le Coutre betonte zweckpluralistische⁵⁰ Ausrichtung der "totalen" Bilanz und die von ihm ebenfalls betonten Anforderungen der Bilanzwahrheit und -klarheit führten fast zwangsläufig zu einer extensiven Gliederungslehre der Bilanz. Die Bilanz ist nach le Coutre ihrer "Natur nach" eine Kapitalabrechnung: Eine Darstellung von Kapitalaufbringung und -verwendung (vgl. Abbildung 2./2). Auf dieser Grundlage wurde die Bewertungsinterpretation der Statiker durch le Coutre zum Anschaffungswertprinzip weiterentwickelt, das jedoch nicht, wie beispielsweise in der dynamischen Bilanzauffassung mit der reinen Ausgaben-/Einnahmenrechnung, theoretisch fundiert war. Le Coutre unterstellte die Anschaffungswerte als die "wahren" Werte:

*"Der natürliche Rechnungswert der Bilanz ist der Anschaffungswert. Er ist das organisch gegebene"*⁵¹.

47 Simon (Bilanzen) 304 f. (im Original z. T. gesperrt). Der individuelle Wert Simons ist keineswegs ein willkürlicher Wert, weil jeder Einzelfall sorgfältiger Prüfung bedarf (ebd. 305).

48 Vgl. Barth (Entwicklung) 131.

49 Le Coutre (Bilanz) 2562 (Im Original gesperrt).

50 In den Einzelaufgaben nach le Coutre vgl. oben Übersicht 1./11, S. 52 und le Coutre (Bilanz) 2584.

51 Le Coutre (Bilanz) 2592; vgl. ders. (Grundzüge) 250 f.

Die "neuere" statische Bilanzauffassung le Coutres löst den Anspruch einer totalen Bilanzlehre nicht ein; sie trägt eher degenerative Züge, als die der Fortentwicklung zu einer umfassenden Bilanzlehre⁵².

Aktiva	Bilanz	Passiva
Betriebsvermögen		Unternehmenskapital
A. Werbendes Vermögen I. Anlagevermögen a) Produktionsanlagen b) Verwaltungskosten c) Beteiligungen II. Beschäftigungsvermögen a) Vorräte b) Forderungen c) Zahlungsmittel B. Sicherungsvermögen (Reservefond) C. Verwaltungsvermögen (Anlage der Ersparnisse) D. Überschußvermögen (nicht betriebsnotwendiges Vermögen) E. Sozialvermögen (z. B. Arbeiterwohnungen) F. Verrechnungsposten G. Reinverlust		A. Eigenkapital I. Langfristig a) Grundkapital b) Zusatz- und Zuwachskapital 1. Gesetzl. Rücklagen 2. Freiwill. Rücklagen II. Kurzfristig III. Sofort fällig B. Fremdkapital I. Langfristig II. Kurzfristig a) Betriebsschulden 1. Wechselschulden 2. Lieferantenschulden b) Verwaltungsschulden III. Sofort fällig C. Verrechnungsposten D. Reingewinn

Abb. 2./2: Grundformen der totalen Bilanz

2.3.2 Die dynamische Bilanzauffassung

2.3.2.1 Schmalenbachs dynamische Bilanz

Schmalenbach entwickelte seine dynamische Bilanzlehre alternativ zur statischen Bilanzauffassung, "um dynamischen Vorgängen innerhalb wirtschaftli-

52 Vgl. Moxter (Bilanztheorien) 674.

cher Betriebe rechnerisch näher zu kommen⁵³. Die Vorstellungen der Statiker zur Bilanzierung erschienen ihm nicht schlüssig. Seine Kritik folgt jedoch nicht streng dem einzelwertorientierten Vermögensbegriff der Statiker, der auf der Zielsetzung der Schuldendeckungskontrolle beruht und im Zerschlagungsvermögen besonders deutlich wird. Schmalenbachs Ansicht, "daß man durch eine Addition der Werte aller Einzelteile eines Vermögenskomplexes nicht das Vermögen zu gewinnen vermag"⁵⁴, beruht auf einem Vermögensbegriff i.S. eines potentiellen Verkaufspreises der fortzuführenden Unternehmung und folgt der Aristotelischen These: "Das Ganze ist mehr als die Summe seiner Teile." So kommt er zu dem Schluß,

*"daß das bilanzmäßige Vermögen den Wert des Geschäfts weder ausdrückt noch ausdrücken soll, und daß, wenn man unter Vermögen den Gesamtwert einer Vermögensmasse versteht, die Bilanz nicht das Mittel ist, diesen Gesamtwert zum Ausdruck zu bringen"*⁵⁵. Außerdem ist *"die wirkliche Aufstellung einer Vermögensbilanz nicht dasjenige..., was dem Kaufmann faktisch vorschwebt und seinen Interessen, denen er mit der Jahresbilanz gerecht werden will, dient. Wohl aber sehe ich, daß sein Verfahren zugeschnitten ist auf die Absicht der Gewinnermittlung"*⁵⁶.

Den Schwächen der Vermögensberechnung auf der einen steht die relativ größere Bedeutung des Erfolgsziels auf der anderen Seite gegenüber. So fällt es Schmalenbach nicht schwer, seine **dynamische Bilanz** als die bessere Alternative zu präsentieren.

Hinter Schmalenbachs Konzeption der Erfolgsrechnung steht der philosophisch-normative Gedanke einer gemeinwirtschaftlichen Wirtschaftlichkeit. In diesem Sinne geht es ihm bei der **Erfolgsermittlung** um eine im gesamtwirtschaftlichen Sinn möglichst "gute" Betriebssteuerung. Dieser in den älteren Auflagen⁵⁷ seiner "Dynamischen Bilanz" so vehement vertretene Gedanke klingt in den Auflagen nach 1945⁵⁸ nur noch an. So ist vor allem auf die Diskussion des Widerspruchs zwischen seiner Wirtschaftlichkeitsnorm und der Realität verzichtet worden, in der sich Schmalenbach auf eine opportunistische Lösung zurückzog:

"Der Inhaber des Betriebes (arbeitet) im allgemeinen nicht, um der Gemeinwirtschaft aufs beste zu dienen, sondern er arbeitet, soweit der Nutzen überhaupt in Betracht kommt, des eigenen Nutzens wegen. Eine nur auf diesen abgestellte

53 Schmalenbach (Bilanz) 2. Aufl. 6. Zur Kritik an der dynamischen Bilanz vgl. Egner (Bilanzen) 110-136; Münstermann (Bilanztheorien) 253-258.

54 Schmalenbach (Bilanz) 3. Aufl. 57.

55 Schmalenbach (Bilanz) 3. Aufl. 60.

56 Schmalenbach (Zweck) 384.

57 Insbesondere in Abschnitt E. der 3.-7. Auflage. Vgl. Schmalenbach (Bilanz) 7. Aufl. 93-96.

58 Vgl. Schmalenbach (Bilanz) 8.-13. Aufl.

*Betriebsrechnung können wir in einer Unternehmerwirtschaft erwarten; jede andere bliebe tote Theorie*⁵⁹.

Angesichts dieser Realität bleibt es ihm nur möglich, den privatwirtschaftlichen Erfolg zu messen, auch wenn dies nicht dem ursprünglich angestrebten Rechnungsziel entspricht. An dieser Stelle vermerkt Rieger mit Erleichterung, "daß der Ikarusflug von Schmalenbach zu Ende ist: die Erde hat ihn wieder"⁶⁰. So ist Schmalenbachs Erfolgsbegriff letztlich "von allen gemeinwirtschaftlichen Zutaten gereinigt... Bei Schmalenbachs Schülern verschwindet das Problem vollends"⁶¹.

Besondere Bedeutung erlangt der Erfolg nach Schmalenbach bei der Kontrolle der Betriebsgebarung durch Soll-Ist-Vergleich, Betriebsvergleich oder Zeitvergleich. Ferner soll der Jahresabschluß den Einzelzwecken der Rechenschaftslegung, der Berechnung von Gewinnanteilen und der Beobachtung von Strukturwandlungen dienen⁶². Wenn der Kaufmann in dieser Form die Entwicklung seines Geschäftes kontrolliert, sei auch dem Gläubigerschutz am besten gedient⁶³.

Nachdem die Erfolgsermittlung als Hauptzweck der Bilanzierung festgestellt war, ging es Schmalenbach darum, mit der Darstellung des **Formalaufbaus** der Erfolgsbilanz

*"die besonders in der Steuerlehre herrschende Ansicht zu bekämpfen, daß die kaufmännische Erfolgsrechnung, die sich der Bilanz bedient, eben durch diese Bilanz grundsätzlich anders sei als die Erfolgsrechnung der Nichtkaufleute. Die Ansicht war, die kaufmännische Erfolgsrechnung sei als Vergleich des Vermögens am Anfang mit dem am Ende der Periode grundverschieden von einer Erfolgsrechnung, die sich der Einnahmen- und Ausgabenrechnung bedient. Hier galt es zu zeigen, daß die Erfolgsrechnung des Kaufmanns eine Ertrags- und Aufwandsrechnung ist, die sich von der einfachen Einnahmen- und Ausgabenrechnung nur dadurch unterscheidet, daß schwebende Posten zu berücksichtigen sind"*⁶⁴.

Um den Formalaufbau der dynamischen Bilanz zu charakterisieren, geht Schmalenbach von der gedanklichen Konzeption einer Totalerfolgsrechnung für die gesamte Lebensdauer der Unternehmung aus. In diesem Fall wäre eine Kassenrechnung ausreichend. Der Erfolg errechnet sich als Differenz zwischen sämtlichen getätigten Einnahmen und Ausgaben. Bei einer Zerlegung der Totalrechnung in Periodenrechnungen für die einzelnen Geschäftsjahre

59 Schmalenbach (Bilanz) 7. Aufl. 95.

60 Rieger (Bilanz) 83 in einer (polemischen) Kritik an Schmalenbach.

61 Hundt (Theoriegeschichte) 63 und 64. So findet sich bei der Darstellung der Prämissen der dynamischen Bilanz durch Münstermann (Bilanztheorien) 248 f. der ursprünglich von Lion (Bilanz) 481 f. in der ersten Prämisse herausgestellte gemeinwirtschaftliche Aspekt nicht mehr wieder.

62 Vgl. Schmalenbach (Bilanz) 13. Aufl. 53-56.

63 Schmalenbach (Bilanz) 13. Aufl. 52.

64 Schmalenbach (Bilanz) 13. Aufl. 5 f.

können Realgüterverzehr und -entstehung, also die Erfolgskomponenten Aufwand und Ertrag, und der ihnen jeweils entsprechende Zahlungsvorgang, also Ausgaben und Einnahmen, in verschiedene Perioden fallen. Eine reine Kassenrechnung würde dann den Erfolg des betrieblichen Umsatzprozesses verfälschen. Ausgaben und Einnahmen sind vielmehr auf den Zeitraum, in dem sie erfolgswirksam waren oder werden, in Form von Aufwendungen und Erträgen zu verrechnen. Das Verhältnis von Perioden- zu Totalerfolg ist durch das von Schmalenbach so genannte Kongruenzprinzip bestimmt, nach dem die Summe der Periodenerfolge gleich dem Totalerfolg ist.

Die Aufwands- und Ertragsposten einer Periode erfaßt die Gewinn- und Verlustrechnung, wobei Abbildung 2./3 zusätzlich die zeitliche Verknüpfung mit dem Zahlungsvorgang ausdrückt. Die in Abbildung 2./4 dargestellte Bilanz übernimmt die Aufgabe einer Sammelrechnung schwebender Posten, so der bereits erfolgten Ausgaben und Einnahmen, die aber erst später erfolgswirksam werden. Außerdem erscheint der Teil der in der Abrechnungsperiode in der Gewinn- und Verlustrechnung verrechneten Aufwendungen und Erträge, der erst in späteren Perioden zu Ausgaben und Einnahmen führt - diese werden antizipiert. Reine Finanzvorgänge, wie beispielsweise erhaltene oder gegebene Darlehen, die grundsätzlich nicht erfolgswirksam sind, werden bis zu ihrer Auslösung nur in der Bilanz festgehalten.

Gewinn- und Verlustrechnung		
Aufwand		Ertrag
1. Aufwand jetzt, Ausgabe jetzt	7. Ertrag jetzt, Einnahme jetzt	
2. Aufwand jetzt, Ausgabe früher	8. Ertrag jetzt, Einnahme früher	
3. Aufwand jetzt, Ausgabe später	9. Ertrag jetzt, Einnahme später	
4. Aufwand jetzt, Ertrag ⁶⁵ jetzt	10. Ertrag jetzt, Aufwand jetzt	
5. Aufwand jetzt, Ertrag früher	11. Ertrag jetzt, Aufwand früher	
6. Aufwand jetzt, Erträge später	12. Ertrag jetzt, Aufwand später	

Abb. 2./3: Grundform der dynamischen Gewinn- und Verlustrechnung

Bilanz		
Aktiva		Passiva
1. Ausgaben, noch nicht Aufwand Gekaufte Anlagen, soweit sie dem Verschleiß und anderer Entwertung unterliegen; unverbrauchte Materialien und Hilfsmaterialien; vorausbezahlte Versicherungen, Zinsen, Mieten usw., Vorauszahlungen an Lieferanten; verteilungsfähige Ausgaben für Versuchskosten, Vorbereitungskosten usw.	6. Aufwand, noch nicht Ausgaben Schulden an Lieferanten. Zu erwartende Ausgaben für rückständige Instandsetzungen; zu zahlende oder zu erwartende Steuern für rückwärtige Besteuerungsgründe; Zinsen usw. für verbrauchte, noch nicht bezahlte Leistungen anderer.	

65 Bis zur 9. Aufl. verwendet Schmalenbach statt des Begriffs Ertrag den Begriff Leistung.

2. Leistungen⁶⁵, noch nicht Einnahmen Selbsterstellte Anlagen, soweit sie nach Gebrauch verkäuflich sind; Fabrikate; Forderungen aus Leistungen.	7. Einnahmen, noch nicht Leistungen Vorauszahlungen von Kunden, andere Vorseinnahmen für spätere Leistungen.
3. Ausgaben, noch nicht Einnahmen Gekaufte Anlagen, soweit sie nach Gebrauch veräußerlich sind; Warenvorräte im reinen Handel; gegebene Darlehen; gekaufte Effekten, Beteiligungen usw.	8. Einnahmen, noch nicht Ausgaben Genommene Darlehen; aufgenommenes Kapital.
4. Leistungen, noch nicht Aufwand Selbsterstellte Anlagen, soweit sie dem Verschleiß und anderer Entwertung unterliegen; Halbfabrikate und Fabrikate zur eigenen Verwendung; verteilungsfähige Leistungen für Versuchsobjekte	9. Aufwand, noch nicht Leistungen Zukünftige Leistungen für rückständige Instandsetzungen.
5. Geld	

Abb. 2./4: Grundform der dynamischen Bilanz⁶⁶

*"Die Bilanz als Werkzeug der Erfolgsrechnung ist mithin eine interimistische Rechnung, welche Ausgaben und Einnahmen einerseits und Aufwand und Ertrag andererseits zum Zwecke der Zeitabschnittsrechnung vorläufig übernimmt"*⁶⁷.

Das Verhältnis der Bilanz zur Gewinn- und Verlustrechnung charakterisiert Schmalenbach wie folgt:

*"Die Aufgabe der Bilanz bei diesem Zusammenwirken ist, die schwebenden, d. h. die noch der Auslösung harrenden Posten, in Evidenz zu erhalten. Man sieht aus ihr, was noch nicht ausgelöst ist. Das noch nicht Ausgelöste stellt noch vorhandene aktive Kräfte und passive Verpflichtungen dar. Die Bilanz ist mithin die Darstellung des Kräftespeichers der Unternehmung"*⁶⁸. Weil es aber sehr wesentlich ist, die Komponenten des Erfolges, die Aufwendungen und Erträge zu bestimmen, "(ist es) nicht die Bilanz, sondern die Gewinn- und Verlustrechnung,

⁶⁶ Schmalenbach (Bilanz) 4. Aufl. 120. Seite der 8. Aufl findet sich bei Schmalenbach ein verändertes Schema. Zur Begründung für die Darstellung der alten Fassung vgl. Kosiol (Bilanz) 731 f., 746 f.

⁶⁷ Schmalenbach (Theorie) 381.

⁶⁸ Schmalenbach (Bilanz) 13. Aufl. 74.

*der in der Abschlußrechnung der Vorrang gebührt... Das ist der Sinn der Erfolgsbilanz, daß sie nicht die Herrin, sondern die Dienerin des Abschlusses ist*⁶⁹.

Zur **Bewertungslehre** Schmalenbachs ist festzustellen, daß hier ein geschlossenes Konzept fehlt. Eine zentrale Bedeutung besitzt der Anschaffungswert als grundsätzlicher Bewertungsmaßstab. Bei den Bewertungsvorschlägen zu den einzelnen Bilanzposten führt die Berücksichtigung vieler Nebenzwecke zu einer relativ uneinheitlichen Kasuistik. Den Rahmen für die jeweils zweckadäquate Wertbestimmung bilden folgende Prinzipien:

Nach dem Kongruenzprinzip muß die Summe aller Periodenerfolge mit dem Totalerfolg übereinstimmen. Ferner gilt für die Periodenrechnungen das Vergleichbarkeitspostulat, das Rechnungswillkür und den Wechsel von Bewertungsmethoden verhindern soll. Formal wird der Zusammenhang durch die Prinzipien der Bilanzidentität und der formalen Kontinuität gewährleistet. Eingeschränkt wird das Vergleichbarkeitspostulat nur durch den Grundsatz der Vorsicht, der in dem strengen Niederstwertprinzip bei der Bewertung des Umlaufvermögens besonders deutlich zum Ausdruck kommt. Beim Anlagevermögen schlägt sich das Vorsichtsprinzip in den eher zu reichlich als zu knapp vorzunehmenden Abschreibungen nieder.

2.3.2.2 Walbs (dynamische) Erfolgsrechnung

Walb⁷⁰ leitet den Formalaufbau von Buchhaltung und Bilanz aus der Tatsache ab, daß sich Geld- und Güterumlauf in der Wirtschaft auf zwei parallel geschalteten Ebenen vollziehen. Entsprechend lassen sich die Konten der Buchhaltung in eine Zahlungs- und Leistungsreihe im Sinne einer Zweikontenreihentheorie einteilen. Mit dieser Einteilung ergibt sich zwangsläufig die doppelseitige Verrechnung aller Buchungsfälle. Wesentlich ist, daß der Zahlungsbegriff gegenüber Schmalenbach, der Ausgaben und Einnahmen im engen Sinne einer reinen Kassenrechnung definiert, ausgeweitet wird. Walbs Zahlungsbegriff bezieht zukünftige Ausgaben und Einnahmen mit ein, so daß die Kontenreihe der Zahlungskonten auch die Kreditkonten aus Schuldverhältnissen und das Eigenkapital umfaßt.

Aus der Zweikontenreihe folgt zwangsläufig auch eine zweifache Erfolgsermittlung: In der Leistungsreihe erscheint der Erfolg als Differenz von Eingängen (Aufwendungen) und Ausgängen (Erträgen) auf dem Abschlußkonto der Gewinn- und Verlustrechnung. Parallel dazu erscheint der gleiche Erfolg in der Zahlungsreihe als Differenz von Einnahmen und Ausgaben. Als Abschlußkonto für die Salden auf den Konten der Zahlungsreihe erscheint das Bilanzkonto.

Wie Schmalenbach geht auch Walb von dem Gedanken der Totalrechnung aus. Die in der Periodenerfolgsrechnung notwendigen Abgrenzungen erfolgen

69 Schmalenbach (Bilanz) 13. Aufl. 51.

70 Vgl. Walb (Bilanz); ders. (Erfolgsrechnung).