

# GbR-Merkblatt

## Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:

Unbestimmter Rechtsbegriff, aber „System von sich wechselseitig ergänzenden und beschränkenden Prinzipien und Einzelnormen zur Rechnungslegung“

„Habensaldo“ = auf der Sollseite  
„Sollsaldo „ = auf der Habenseite

## Buchführungspflicht §238 Abs. 1 S. 1 HGB

- Pflicht, die Lage seines Vermögens nach den GoB ersichtlich zu machen.
- Kaufmann ist, wer Handel betreibt.

Buchführung ist eine chronologische, lückenlose und ordnungsmäßige Dokumentation aller Geschäftsvorfälle einer Unternehmung.

Hauptbuch	Grundbuch
<ul style="list-style-type: none"><li>• Chronologische Erfassung</li><li>• Bsp.: Bankbuch, Kassenbuch</li><li>• Angaben: Datum Vorgang Beleghinweis Konto – Gegenkonto Betrag</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Systematische Erfassung</li><li>• Sachkonten</li><li>• Alle Bestands- und Erfolgskonten</li><li>• Orientierung am Kontenplan/Kontenrahmen</li><li>• Abschluss führt zu Bilanz und GVR</li></ul>

**Geschäftsvorfälle** sind „Ereignisse, die eine Veränderung des kaufmännischen Bruttovermögens in Höhe oder Struktur bewirken“.

**Ordnungsmäßige Buchführung** bedeutet, dass sie einem sachverständigem Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann“.

GoB als Konkretisierung des **Gläubigerschutzprinzips**.

**Doppelte Buchführung** bedeutet, dass jeder Geschäftsvorfall einen Werteübergang im Sinne eines Tauschaktes darstellt, d.h. jede Leistung eine Gegenleistung impliziert.

**Belegprinzip:** keine Buchung ohne Beleg. Ein Beleg ist hierbei, ein Schriftstück, das die Richtigkeit von Angaben über geschäftliche Vorgänge beweist (Belegfunktion)

## Prinzip der getrennten Kontenführung

- für jede Aufwandsart ein eigenes Aufwandskonto
- gleich Erfolgskomponente, wie bspw. Zinszahlungen, gleichwohl auf getrennten Erfolgskonten zu erfassen sind. Dies folgt unmittelbar aus dem Verrechnungsverbot des §246 Abs. 2 HGB: „Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden.“

## Prinzip der Aktivierung

- Greifbarkeit und selbstständige Bewertbarkeit des VG

## Prinzip der wirtschaftlichen Vermögenszugehörigkeit

- sobald der bilanzierende die grundsätzlich unbeschränkte wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen VG besitzt, ist dieser den Kaufmannsvermögen zuzurechnen ... Zeitpunkt: LuL

## Vorsichtsprinzip

- es ist vorsichtig zu bewerten. Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind, d.h. wenn der Forderungszugang so gut wie sicher ist (→ RP)

## Anschaffungskosten

- Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen VG zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (ANK und Preisminderung entsprechen

- berücksichtigen)
- erfolgsneutral Aktivtausch bzw. Bilanzverlängerung

### Niederstwertprinzip

- § 253 Abs. 3 S. 1 u. 2 HGB: „jegliche Wertminderung im Umlaufvermögen ist auf den niedrigeren Wert abzuschreiben“

### Einzelwertprinzip

- § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB: die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten um eine individuelle Zuordenbarkeit von tatsächlichen (d.h. entstandenen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den einzelnen zu aktivierenden Vermögensgegenständen zu gewährleisten.
- Vorsichtsprinzip: Verhinderung der Saldierung von Werterhöhung/-Verminderung

### Anschaffungskosten

- Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können und Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten

### Anschaffungswertprinzip

- § 253 HGB Abs. 1 S. 1 Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen anzusetzen

### Bilanzidentität

§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB

„allgemeine Bewertungsgrundsätze“

„Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.“

Grundsatz der Bilanzidentität

⇒ Schlussbilanz aus  $t_0$  entspricht Eröffnungsbilanz in  $t_1$

Erfolgskonten	Bestandskonten
<ul style="list-style-type: none"> <li>Erfolgswirksame Vorgänge</li> <li>Veränderung des Eigenkapitals</li> <li>Entstehung von Gewinn und Verlust</li> <li>Abrechnung über das Gewinn- und Verlustkonto</li> <li>Kein Anfangs- und Endbestand</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Erfolgsneutrale Vorgänge</li> <li>Keine Veränderung des Eigenkapitals, nur Vermögensumschichtung</li> <li>Abrechnung über das Schlussbilanzkonto</li> <li>Anfangs- und Endbestand werden berücksichtigt</li> </ul>

### Geschäftsvorfälle

- Aktivtausch*
- Vermögensumschichtung auf der Aktivseite
- Passivtausch*
- Vermögensumschichtung auf der Passivseite
- (Aktiv – Passiv) Mehrung*
- Zunahme von mind. einem Aktiv- und einem Passiv-Posten
- (Aktiv – Passiv) Minderung*
- Abnahme von mind. einem Aktiv- und einem Passiv-Posten

Verbrauchsfolgeverfahren	Vermögensausweis	Erfolgsausweis (= Umsatzerlös - Wareneinsatz)
FiFo	Steigt	Bleibt gleich
LiFo	Bleibt gleich	Sinkt
LoFo	Steigt	Bleibt gleich
HiFo	Bleibt gleich	Sinkt

### Abschreibungen § 253 Abs. 2 HGB:

„Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, [...] sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre zu verteilen in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann“

### Indirekte Abschreibungen auf zweifelhafte Forderungen:

Die indirekte Methode hingegen ermöglicht, dass im Schlussbilanzkonto die Höhe der ursprünglichen Forderungen, sowie der Forderungsausfall ersichtlich bleiben.

Die Gegenbuchung der Abschreibung erfolgt auf das passive Bestandskonto „Wertberichtigungen auf Forderungen“.

(Kein Abzug in Konto Dubiose, im Schlussbilanzkonto stehen sich das passivische Konto Wertberichtigungen auf Forderungen und die aktivischen Forderungen, beziehungsweise Dubiosen als Korrekturbuchungen gegenüber.)

#### Direkte Methode:

1.) Abschr. auf Ford.

an  
Dubiose

2.) Schlussbilanzkonto

an  
Ford. aLuL  
Dubiose

#### Indirekte Methode:

1.) Abschr. auf Ford.

an  
Wertberichtigung auf Forderungen

2.) Schlussbilanzkonto

an  
Ford. aLuL  
Dubiose

Wertberichtigung auf Ford.

an  
Schlussbilanzkonto

#### Abschluss des Kontos „Abschr. auf Ford.“ ist bei beiden Methoden identisch:

3.) Gewinn- und Verlustkonto

an  
Abschr. auf Forderungen

**Pauschalwertberichtigungen** erfolgen aus Gründen der Vorsicht zum Geschäftsjahresende, da sich erfahrungsgemäß ein gewisser Prozentsatz des Forderungsbestandes als uneinbringlich erweist. Wird auf Grund des allgemeinen Kreditrisikos vorgenommen.

### Sinn und Zweck der handelsrechtlichen Rechnungsabgrenzung

- Allgemein: Sachgerechte Gegenüberstellung von Aufwänden und Erträgen (Realisationsprinzip --> periodengerechte Erfolgsermittlung)
- Vorsichtsprinzip
- Kriterium der bestimmten Zeit
- Aufwendungen/Erträge sollen in dem GJ erfasst werden, indem sie wirtschaftlich verursacht worden sind.

aRAP
<ul style="list-style-type: none"><li>• Vermögensgegenstände “besonderer Art”</li><li>• Geleistete Vorleistung für ausstehende zeitbezogene Gegenleistungen aus gegenseitigem Vertrag</li><li>• Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, wenn Aufwand erst in folgenden Geschäftsjahren realisiert wird</li><li>• Bilanzieller Ausweis: eigene Position auf der aktiv Seite nach Anlagevermögen und Umlaufvermögen</li></ul>

- Kriterium der bestimmten Zeit (§250 Absatz 1 S1 HGB) - für aRAP zwingend genaue Schätzung nötig
- Zeitraum zwischen dem Zahlungsvorgang und der Aufwandswirkung muss genau bestimmt oder bestimmbar sein

→ **Aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind Vermögensgegenstände!!!**

- Bestandteil des Vermögens
- greifbare Werthaltigkeit
- selbständig bewertbar

#### **pRAP**

- Erhaltene Vorleistung für noch zu erbringende, zeitraumbezogene Gegenleistung aus gegenseitigem Vertrag
- Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, wenn Ertrag erst in folgenden Geschäftsjahren realisiert wird
- Voraussetzung: Eine noch ausstehende, zeitbezogene und unmittelbar gegenüber dem Vertragspartner zu erbringende Gegenleistungsverpflichtung
- Kriterium der bestimmten Zeit (§250 Absatz 1 S1 HGB) - für pRAP hinreichend genaue Schätzung ausreichend
- Zeitraum zwischen dem Zahlungsvorgang und der Aufwandswirkung muss genau bestimmt oder bestimmbar sein

## Rückstellungen (Skript)

- Passiva
- Aufwendungen, die erst in einem späteren GJ zu einer Ausgabe führen
- (Aufwand jetzt – Ausgabe später)
- Aufgabe: Aufwendungen in dem GJ erfassen, in dem sie mit Umsätzen in Verbindung stehen (Verbindlichkeitsrückstellung)
- bzw. Verlustantizipation (Drohverlustrückstellung)
- Ungewissheit in ihrer Höhe und/oder ihrem Bestehen

## Rückstellungen nach HGB

### Allgemeines

Ausdrücklich geregelt ist die Rückstellungsbildung in § 249 HGB. Das HGB sieht für eine Bilanz nach deutschem Recht folgende Rückstellungsarten vor:

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im **Außenverhältnis**, § 249 Abs. 1 HGB (auch als *Schuldrückstellungen* bezeichnet), darunter:
  - Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im engeren Sinne, § 249 Abs. 1 S. 1 1. Hs. HGB, und Rückstellungen für nur faktische Verpflichtungen ohne rechtliche Verpflichtung (§ 249 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
  - Rückstellungen "für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften", § 249 Abs. 1 S. 1 2. Hs. HGB (auch Drohverlustrückstellungen genannt).
- Aufwandsrückstellungen, bei denen keine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht, sondern nur im **Innenverhältnis**, § 249 Abs. 2 HGB, einschließlich Instandhaltungsverpflichtungen (§ 249 Abs. 1 Nr. 1 Passivierungspflicht, unter Umständen Wahlrecht zur Bildung, § 249 Abs. 1 S. 3 HGB)
- Rückstellungen werden gebildet für Verluste, Verbindlichkeiten und/oder Aufwendungen, die hinsichtlich ihrer Höhe zum Bilanzstichtag noch nicht feststehen.

### Verbindlichkeitsrückstellungen im engeren Sinn

Die **Passivierungspflicht** beruht auf § 249 Abs. 1 S. 1 1. Hs. HGB, sie beruht damit auf dem Realisationsprinzip. Es sind Aufwendungen entstanden, die der Höhe nach (oder dem Grunde nach) noch unbekannt sind. Diese Aufwendungen hängen aber mit bereits erzielten Erträgen zusammen. Daher müssen sie diesen Erträgen zugeordnet werden.

### Beispiele

- Die Verpflichtung zur Zahlung von Betriebsrenten. Diese Aufwendungen hängen wie die laufenden Lohnzahlungen mit dem abgelaufenen Geschäftsjahr zusammen, in dem die Angestellten beschäftigt sind.
- Der zu erwartende Aufwand zur Erfüllung von Gewährleistungsverpflichtungen. Dieser Aufwand hängt mit den verkauften Produkten des jeweiligen Geschäftsjahres zusammen und muss konsequenterweise diesen zugerechnet werden. Dies geschieht in der Regel durch den pauschalen Ansatz von Erfahrungswerten.
- Steuerzahlungen und Sozialleistungen für das abgelaufene Geschäftsjahr. Insbesondere die Gewinnsteuerzahlungen (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) sind direktes Resultat aus den erzielten Erträgen des abgelaufenen Geschäftsjahres.
- Eine befürchtete Schadensersatzpflicht aus dem drohenden Verlust eines Produkthaftungsprozesses. Hier hängen die Aufwendungen (die nur dann eintreten, wenn der Prozess tatsächlich verloren geht) mit Erträgen aus evtl. weit zurückliegenden Geschäftsjahren zusammen, zum Beispiel wenn vor mehreren Jahren schadhafte Produkte verkauft wurden.

## Drohverlustrückstellungen

Hier liegt der Grund für die Rückstellungsbildung im Imparitätsprinzip, da es hier gerade keine Erträge gibt, denen die Aufwendungen zugeordnet werden können. Eine Drohverlustrückstellung ist zu bilden, wenn der erwartete Ertrag aus einem **schwebenden Geschäft** (d.h. die Hauptleistungen sind noch nicht erbracht worden, bei einem Kaufvertrag zum Beispiel die Übergabe des Gegenstands) geringer ist als die erwarteten Kosten.

### Beispiel

Es wird am 1. Dezember 2001 ein Vertrag über die Herstellung einer Maschine mit einem Kunden abgeschlossen. Die Maschine soll am 1. Februar 2002 geliefert werden, der vereinbarte Kaufpreis beträgt 100.000 €. Die zur Herstellung nötigen Teile sollen ca. 50.000 € kosten, die Maschine soll im Januar 2002 gebaut werden. Wegen einer Rohstoffknappheit steigt der zu erwartende Einkaufspreis des Materials bereits im Dezember 2001 auf 150.000 €, so dass die Herstellung und der Verkauf der Maschine im Januar 2002 einen Verlust von 50.000 € verursachen wird. Dieser Verlust ist durch die Bildung einer Drohverlustrückstellung bereits im Geschäftsjahr 2001 zu antizipieren.

Drohverlustrückstellungen sind steuerrechtlich nicht anerkannt, siehe § 5 (4a) EStG.

## Aufwandsrückstellungen

Aufwandsrückstellungen unterscheiden sich von den anderen Rückstellungen dadurch, dass sie keine Verpflichtung gegenüber einem Dritten implizieren ("Außenverpflichtung"), sondern wegen einer Verpflichtung des Unternehmens gegen sich selbst ("Innenverpflichtung") gebildet werden.

Eine **Passivierungspflicht** für Aufwandsrückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung besteht nach § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB für "im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten ... nachgeholt werden". Ein **Passivierungswahlrecht** nach § 249 Abs. 1 Nr. 2 HGB besteht dann, wenn die Instandhaltung im vierten bis zwölften Monat nachgeholt wird. Daneben sieht § 249 Abs. 2 HGB für "ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen ..., die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind" ein Passivierungswahlrecht vor.

### Beispiele

- Eine Maschine wird regelmäßig jeden Dezember gewartet (Instandhaltung). Wegen eines unerwarteten Großauftrags ist die Maschine jedoch den Dezember voll ausgelastet und die Instandhaltung kann nicht durchgeführt werden. Die Instandhaltung soll im nächsten Jahr nachgeholt werden, wenn der Großauftrag abgeschlossen ist.
  - Wenn die Instandhaltung bis Ende März durchgeführt wird (werden soll), so ist nach § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB zwingend eine Aufwandsrückstellung zu bilden.
  - Wenn die Instandhaltung zwischen April und Dezember nächsten Jahres durchgeführt werden soll, darf nach § 249 Abs. 1 Nr. 2 eine Aufwandsrückstellung gebildet werden, sie muss aber nicht gebildet werden.
- Eine Maschine hat eine Nutzungsdauer von fünf Jahren. Sie wurde bereits vollständig abgeschrieben und im Dezember wird die Produktion auf dieser Maschine eingestellt. Sie soll im nächsten Jahr verschrottet werden, was Kosten von ca. 10.000 € verursacht. Diese ("der Eigenart nach genau umschriebenen") Kosten sind dem abgelaufenen Geschäftsjahr bzw. den fünf Jahren der Nutzung der Maschine zuzurechnen, aber der Höhe nach oder dem Zeitpunkt unbestimmt, daher darf eine Aufwandsrückstellung nach § 249 Abs. 2 HGB gebildet werden.

### Umsatzkostenverfahren §275 Abs. 3 HGB

<p><b>Beschreibung:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• den Umsatzerlösen der Periode werden die Herstellungskosten der im Geschäftsjahr verkauften Produkte gegenüber gestellt</li> <li>• Aufwendungen werden den betrieblichen Funktionsbereichen (Herstellung, Vertrieb, allgemeiner Verwaltung) zugeordnet</li> <li>• Ausweis der Herstellungskosten unabhängig vom zeitlichen Anfall der Aufwendungen</li> <li>• Ausweis der Herstellungskosten sobald die Erzeugnisse am Markt veräußert werden</li> <li>• Ausweis: Bruttoergebnis vom Umsatz</li> <li>• Bestandsveränderungen können direkt aus der Bilanz entnommen werden</li> </ul>	<p><b>Vorteile:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• bessere Vergleichbarkeit auf internationaler Ebene</li> <li>• Herstellungskosten für verkaufte Produkte auf einem Blick</li> <li>• geeignet für:</li> <li>• Mehrproduktunternehmen</li> <li>• Handelsbetriebe und Industrieunternehmen mit Serienfertigung, da deutlich wird, für was das Unternehmen die Kosten aufgewendet hat (Herstellung, Verwaltung, Vertrieb) und bei kapitalmarktorientierten Unternehmen bevorzugte Anwendung.</li> </ul> <p><b>Nachteile:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nicht geeignet für: kleine Unternehmen, da eine Periode lang nur produziert und eine Periode lang nur verkauft wird</li> </ul>
--	--

### Gesamtkostenverfahren

<p><b>Beschreibung:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gegenüberstellung von Gesamtleistung der Periode und den nach Aufwandsarten gegliederten Periodenaufwand</li> </ul>	<p><b>Vorteile:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• explizite Berücksichtigung von Bestandsänderungen</li> <li>• relative Einfachheit des Verfahrens</li> <li>• Anpassung der Erträge an die Aufwendungen der Produktionsmenge an Fertigerzeugnissen</li> </ul> <p>=&gt; Berücksichtigung von allen Aufwendungen der Periode</p> <p><b>Nachteile:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es fehlt Beziehung der Aufwendungen zu den umgesetzten bzw. den nicht umgesetzten Produkte =&gt; Aufwandsstruktur gezeigt, unabhängig davon, ob hergestellte Produkte bereits veräußert sind</li> <li>• Keine Aufgliederung der Aufwendungen nach Funktionsbereichen (Material, Fertigung, Vertrieb etc.) =&gt; nur Aufwandsarten</li> </ul>
--	--