

2 Bilanz

Die Bilanz stellt die rechnerische Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva eines Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag dar. Unter den Aktiva sind vor allem die **Vermögensgegenstände**, unter den Passiva vor allem die **Schulden** (Fremdkapital) zu verstehen. Die Differenz zwischen Schulden und Vermögensgegenständen wird als **Eigenkapital** des Unternehmens bezeichnet. Obwohl das Eigenkapital logisch gesehen eine Restgröße darstellt, steht es auf der Passivseite immer vor dem Fremdkapital.

Aktiva	Bilanz	Passiva
Vermögen		Eigenkapital
		Fremdkapital

Die Aktivseite der Bilanz zeigt die Verwendung des investierten Kapitals, also in welcher Form die Mittel im Unternehmen gebunden sind (z. B. Maschinen). Die Aktivseite wird daher als **Mittelverwendung** bezeichnet. Die Passivseite zeigt die Herkunft des investierten Kapitals, also woher die Mittel stammen (z. B. Bankkredit). Die Passivseite wird daher als **Mittelherkunft** bezeichnet. Alle Mittel, die in ein Unternehmen eingebracht werden, müssen irgendwie verwendet und alle Mittel, die im Unternehmen verwendet werden, müssen irgendwie aufgebracht werden. Dementsprechend gelten stets die folgenden **Bilanzgleichungen**:

AKTIVA	=	PASSIVA
SOLL	=	HABEN
MITTELVERWENDUNG	=	MITTELHERKUNFT
VERMÖGEN	=	EIGENKAPITAL + FREMDKAPITAL
VERMÖGEN – FREMDKAPITAL	=	EIGENKAPITAL

Kurz zusammengefasst kann folgender Merksatz aufgestellt werden:

Merksatz:

Eigenkapital ist stets die rechnerische Differenz der bilanzierten Werte der Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden.

2.1 Funktionen der Bilanz

Die Bilanz soll primär folgende Funktionen erfüllen:

- die Dokumentationsfunktion
- die Gewinnermittlungsfunktion
- die Informationsfunktion

2.1.1 Dokumentationsfunktion

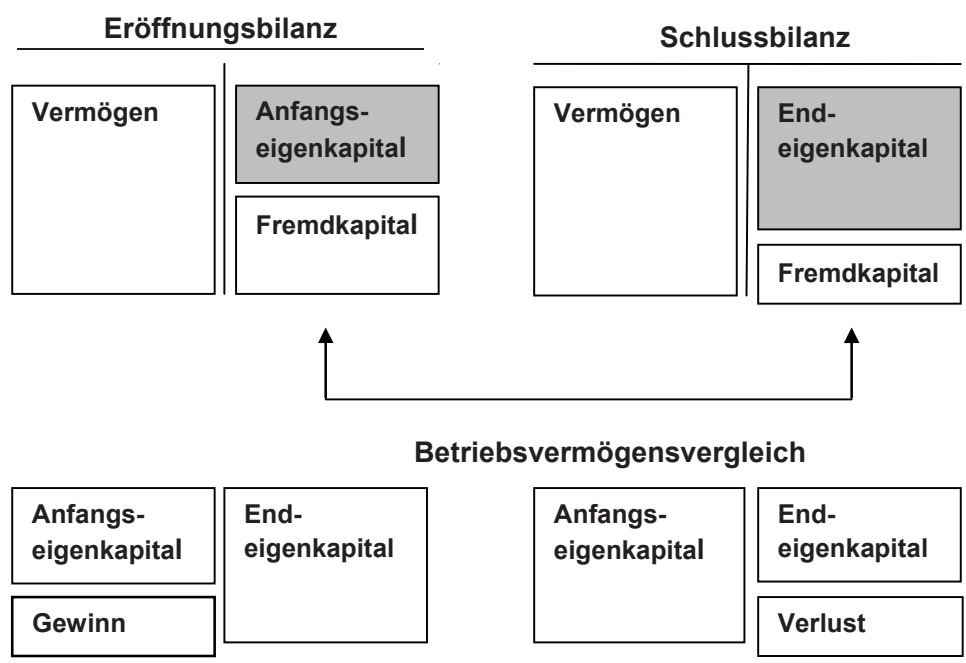
Ziel der Dokumentation ist es, das Vorhandensein der Vermögensgegenstände und Schulden durch Aufzeichnung in den Büchern zu belegen. Ermöglicht wird diese Dokumentation über eine ordnungsmäßige Buchführung, worunter im Wesentlichen die vollständige, systematische und chronologische Erfassung aller Geschäftsfälle verstanden wird.

Die Bilanz gibt somit eine verbindliche Auskunft über das vorhandene Vermögen des Unternehmers zu einem bestimmten Stichtag. Durch das Festhalten des Vermögens in der Bilanz wird diese zu einer beweiskräftigen Urkunde über die vom Unternehmen getätigten Geschäfte. Die Bilanz stellt somit den formalen Abschluss der Buchhaltung dar.

2.1.2 Gewinnermittlungsfunktion

Eine weitere wesentliche Funktion der Bilanz besteht in der Ermittlung des **Periodengewinnes**. Der Vergleich des Eigenkapitals am Beginn des Geschäftsjahres mit dem am Ende des Geschäftsjahres ergibt den Gewinn bzw. den Verlust des Geschäftsjahres. Dies wird als **Betriebsvermögensvergleich** oder als Reinvermögensvergleich bezeichnet. Ist das Reinvermögen gewachsen, liegt ein Gewinn vor, ist es hingegen gesunken, liegt ein Verlust vor.

Abbildung 2.1 Betriebsvermögensvergleich



Allerdings kann das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleiches durch Privatentnahmen sowie Privateinlagen, die mit dem eigentlichen betrieblichen Ergebnis nichts zu tun haben, verfälscht werden. Wurden während des Jahres Entnahmen getätigt, so ist das Reinvermögen dadurch kleiner als es eigentlich sein sollte. Wurden hingegen Privateinlagen getätigt, so ist das Reinvermögen gestiegen, obwohl keine betrieblichen Gewinne erzielt wurden. Das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs ist daher um Einlagen zu verringern und um Entnahmen zu erhöhen.

Beispiel:	a)	b)
Eigenkapital am 31.12.	100	70
- Eigenkapital am 1.1.	- 70	- 100
- Einlage	- 10	- 10
+ Entnahme	5	5
+ Gewinn / - Verlust	25	- 35

Der Gewinn bzw. Verlust eines Geschäftsjahres kann aber auch direkt über die sogenannte **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) berechnet werden. Hierbei werden sämtliche Erträge einer Periode den Aufwendungen gegenüber gestellt. Beide Berechnungsarten (indirekt über die Bilanz sowie direkt über die GuV) müssen zum gleichen Ergebnis führen:

Beispiel:	a)	b)
Erträge	90	10
- Aufwendungen	- 65	- 45
+ Gewinn / - Verlust	25	- 35

Die Anteilseigner haben einen gesellschaftsrechtlichen Anspruch auf Ausschüttung des Gewinnes (§ 120 HGB, § 58 AktG, § 29 GmbHG). Dementsprechend hat für die Gesellschafter die Ermittlung des Gewinns große Bedeutung, da der Gewinn die Grundlage für die Gewinnausschüttung darstellt. Bei Personengesellschaften bildet der Gewinn die Basis für die Zurechnung des Gewinns zu den Kapitalanteilen und für die Höhe möglicher Entnahmen. Die Feststellung des Gewinns ist aber auch erforderlich für die aus dem Gewinn zu bildenden Rücklagen zur Stärkung der Eigenfinanzierung.

Der Bilanz wird auch eine **Ausschüttungsregelungsfunktion** zugesprochen, da die Gewinnausschüttung insbesondere bei Unternehmen, deren Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist, von Bedeutung ist. Wesentlich ist dabei vor allem die Ausschüttungssperrfunktion, die für eine Erhaltung des haftenden Kapitals sorgen soll (**Kapitalerhaltungsfunktion**). Dies bedeutet, dass nur der nach der Bildung und Auflösung von Rücklagen verbleibende Betrag (der sog. **Bilanzgewinn**) ausschüttungsfähig ist. Für Aktiengesellschaften besteht das Gebot der Bildung einer gesetzlichen Rücklage (§ 150 AktG), die den Haftungsrahmen erhöht (in Österreich gilt dies auch für große GmbHs). Diese gesetzliche Rücklage darf grundsätzlich nur zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrages und daraus folgendem Bilanzverlust verwendet werden.

Die Feststellung des Gewinns ist aber nicht nur für die Gesellschafter von Bedeutung, sondern insbesondere auch für den Fiskus, da der handelsrechtliche Gewinn über das Maßgeblichkeitsprinzip entscheidenden Einfluss auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns hat.

2.1.3 Informationsfunktion

Die Generalklausel des § 264 Abs 2 HGB (§ 195 bzw. § 222 öUGB) enthält das ausdrückliche Erfordernis, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Die Darstellung der **Vermögenslage** in der Bilanz gibt Auskunft darüber, wie reich bzw. arm ein Unternehmen zu einem bestimmten Stichtag ist. Die Darstellung der **Finanzlage** zeigt Herkunft, Verwendung und Fristigkeit der im Unternehmen eingesetzten Mittel. Die **Ertragslage** informiert über die Veränderung des im Unternehmen erwirtschafteten Eigenkapitals innerhalb der letzten Periode. Aus der Vermögens- und Ertragsentwicklung kann daher die Entwicklung des Unternehmens (Rentabilität, Verschuldung, Vermögensstruktur) verfolgt und daraus Entscheidungen (Investitionspolitik, Finanzierungserfordernis, Gewinnverteilung) abgeleitet werden.

Der Unternehmer legt mit der Bilanz Rechenschaft über den wirtschaftlichen Erfolg des Geschäftsjahres, man kann daher auch von einer Rechenschaftsfunktion der Bilanz sprechen. Mit Hilfe der Bilanz kann daher eine vergangenheitsorientierte Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Unternehmensführung vorgenommen werden.

Die Bilanz dient jedoch nicht nur dem Unternehmer selbst als Informationsinstrument, sondern darüber hinaus auch am Unternehmen interessierten Dritten. Beispielsweise haben Gläubiger Interesse an der finanziellen Situation, Lieferanten und Abnehmer an der wirtschaftlichen Entwicklung, Arbeitnehmer des Unternehmens bezüglich ihres Arbeitsplatzes, der Staat betreffend der zu erhebenden Steuern und Abgaben, sowie die Anteilseigner bezüglich der aktuellen und zukünftigen Entwicklung des Unternehmens. Neben diesen bereits aktuell betroffenen Dritten dient die Bilanz aber auch all jenen als Informationsinstrument, die eine Beziehung zu dem Unternehmen planen.

Die Bilanz dient neben der Auskunft über die Situation des Unternehmens am Bilanzstichtag auch als **Prognoseinstrument** für die zukünftige Entwicklung. Die Erstellung der Bilanz dient somit auch der Insolvenzprophylaxe, da negative Entwicklungen des Unternehmens erkannt und geeignete Strategien zur Vermeidung der tatsächlichen Insolvenz ergriffen werden können.

2.2 Was versteht man unter einem Vermögensgegenstand?

Vermögensgegenstände sind sämtliche Sachen und Rechte, die für sich allein auf andere übertragen werden können.

Typische Beispiele für Vermögensgegenstände sind:

- Grundstücke
- Maschinen
- Forderungen
- Wertpapiere
- Lizenzrechte
- Bargeld

All diesen Sachen und Rechten ist gemeinsam, dass jedes von ihnen grundsätzlich an einen anderen übertragen, d.h. veräußert/zediert werden kann. Diese Eigenschaft als Vermögensgegenstand verliert die Sache bzw. das Recht auch dann nicht, wenn z. B. ein vertragliches Veräußerungsverbot besteht. Die abstrakte Übertragbarkeit entscheidet über die Eigenschaft als Vermögensgegenstand.

Fehlt es am Vorliegen eines Vermögensgegenstandes (oder wird ausnahmsweise für einen Vermögensgegenstand ein Ausweis in der Bilanz verboten – so in Österreich für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 197 Abs 2 öUGB oder selbstgeschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten gemäß § 248 Abs 2 Satz 2 HGB- bzw. wahlweise angeboten und von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht – so für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände gemäß § 248 Abs 2 Satz 1 HGB, wobei Kosten der Forschungsphase nicht aktiviert werden dürfen), so sind die dafür aufgewendeten Mittel als Aufwand in der GuV zu erfassen.

Typische Fälle für das Fehlen eines Vermögensgegenstandes mangels Übertragbarkeit auf einen anderen:

- Bezahlung der Mitarbeiter
- Miete des Geschäftslokals
- Zinsen für den Bankkredit

Auch Vermögensgegenstände führen letztlich stets zu Aufwand. Zeitlich befristet nutzbare Vermögensgegenstände sind planmäßig über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Mit der Abschreibung soll dem Wertverzehr, aber auch dem Werteinsatz Rechnung getragen werden. Neben einer sogenannten planmäßigen Abschreibung aufgrund der zeitlich befristeten Nutzbarkeit sind bei sämtlichen Vermögensgegenständen auch außerplanmäßige Abschreibungen infolge eines Wertverlustes vorstellbar. Spätestens das Veräußern oder sonstige Ausscheiden eines Vermögensgegenstandes aus dem Unternehmen führt hinsichtlich dieses konkreten Vermögensgegenstandes zu einem Aufwand, da das Unternehmen um diesen Vermögensgegenstand ärmer ist – wenngleich es dafür hoffentlich einen anderen Vermögensgegenstand, z. B. Geld, erhalten hat.

Merksatz:

Grundsätzlich führt jeder Vermögensgegenstand in weiterer Folge zu Aufwand, sei es infolge der laufenden Nutzung, sei es bei seiner Veräußerung oder sonstigem Ausscheiden aus dem Unternehmen.

2.2.1 Unter welcher Voraussetzung ist ein Vermögensgegenstand in der Bilanz eines Unternehmens auszuweisen?

Vermögensgegenstände sind dann im Jahresabschluss, und damit in der Bilanz eines Unternehmens auszuweisen, wenn sie **am Jahresabschlussstichtag** im **wirtschaftlichen Eigentum** des Unternehmens stehen.

Für die Bilanzierung gilt ganz allgemein der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dieser Gedanke, dass im Zweifel nicht eine formalrechtliche Betrachtung, sondern eine den wirtschaftlichen Gesamtumständen entsprechende Betrachtung für die Erfassung von Geschäftsvorgängen im Jahresabschluss zählt, findet seinen Ausdruck z. B. in der Tatsache, dass als Vermögensgegenstände auch solche ausgewiesen werden, die nicht im zivilrechtlichen Eigentum des Unternehmens stehen, aber eine dem zivilrechtlichen Eigentum nahekommende Rechtsposition vermitteln, eben das sog. „wirtschaftliche Eigentum“.

In der Praxis findet sich die Ausprägung dieses Gedankens des „wirtschaftlichen Eigentums“ insbesondere in folgenden Fällen:

Treuhandschaft

Nicht der Treuhänder als der zivilrechtliche Eigentümer eines Vermögensgegenstandes bilanziert diesen in seinem Jahresabschluss, sondern der Treugeber als der wirtschaftlich Verfügungsberechtigte.

Kauf unter Eigentumsvorbehalt

Nicht der Vorbehaltsverkäufer, sondern der Käufer bilanziert den Vermögensgegenstand, da letzterer ein umfassendes Nutzungsrecht an dem Vermögensgegenstand hat und vor allem auch den Eigentumsvorbehaltsverkäufer von der Nutzung des Gegenstandes ausschließen kann.

Bestimmte Leasingverträge

Insbesondere Leasingverträge, bei denen die Grundmietzeit annähernd der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes entspricht sowie sog. Spezialleasingverträge führen dazu, dass nicht der Leasinggeber als zivilrechtlicher Eigentümer, sondern der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer den Vermögensgegenstand bilanziert.

Merksatz:

In der Bilanz ausgewiesene Vermögensgegenstände müssen nicht im zivilrechtlichen Eigentum des Unternehmens stehen, die Bilanz ist daher kein zivilrechtliches Vermögensverzeichnis.

Die Haftungsmasse des Unternehmens ist daher keinesfalls deckungsgleich mit dem bilanzierten Vermögen. Selbst wenn das Unternehmen zivilrechtlicher Eigentümer des Vermögens ist, heißt dies noch lange nicht, dass dieses Vermögen für Gläubiger des Unternehmens eine allgemein verwertbare Haftungsmasse darstellt, kann doch an diesem Ver-

mögensgegenstand ein Pfandrecht bzw. bei Liegenschaften eine Hypothek zugunsten einer bestimmten Person bestehen. Aus diesem Grund sind auch im Anhang zu den Verbindlichkeiten des Unternehmens Angaben zu machen hinsichtlich des Bestehens sog. dinglicher Ansprüche (das sind vor allem Pfandrechte) Dritter.

Wesentlich für den Ausweis von Vermögensgegenständen (aber auch umgekehrt Schulden) im Jahresabschluss ist, dass diese am Jahresabschlusstichtag (konkret um 24 Uhr des Stichtages) vorliegen. Wird daher das wirtschaftliche Eigentum erst um 0 Uhr des Folgetages erworben, kann es im Jahresabschluss des in der (juristischen) Sekunde davor beendeten Geschäftsjahres aufgrund des sog. Stichtagsprinzips nicht ausgewiesen werden. Ebenso sind daher aber Vermögensgegenstände, die mit Beginn des dem Jahresabschlusstichtag folgenden Tages veräußert werden, um 24 Uhr noch als Vermögensgegenstand auszuweisen. Letzteres ist wiederum von Bedeutung im Zusammenhang mit dem sog. **imparitätischen Realisationsprinzip**, also der Frage, wann ein Gewinn aus einem Geschäftsfall im Rechnungswesen zu erfassen ist. Dabei gilt der Grundsatz, dass ein Gewinn erst dann ausgewiesen werden darf, wenn der Unternehmer alles getan hat, um seine Leistung zu erfüllen, wozu insbesondere auch die Übergabe des Vermögensgegenstandes samt Übergang des wirtschaftlichen Risikos des zufälligen Untergangs des Vermögensgegenstandes zählt. Wenn aber vor allem der Risikoübergang erst für die erste Sekunde nach Ablauf des Geschäftsjahres vereinbart ist, ist auch erst zu diesem Zeitpunkt der Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums.

2.3 Grundsatz: Keine Bilanzierung schwebender Geschäfte

Für das Verständnis des Inhaltes einer Bilanz wesentlich ist auch der Grundsatz, dass sog. schwebende Geschäfte nicht bilanziert werden. Unter einem schwebendem Geschäft versteht man typischerweise den Zeitraum zwischen Vertragsabschluss und Erfüllung des Vertrages. In dieser Phase hat zwar bei einem Kaufvertrag der Käufer wirtschaftlich einen Anspruch auf Erfüllung des Vertrages durch den Verkäufer (also eine Art Forderung), diesem Anspruch steht in gleicher Höhe eine Verpflichtung auf Bezahlung des Kaufpreises gegenüber. Es würden sich daher in einem Jahresabschluss eine Vielzahl an gleichwertigen Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüberstehen, sodass sich der Grundsatz entwickelt hat, diese Schwebezustände bilanziell nicht zu erfassen, solange die zukünftigen Leistungen wirtschaftlich einander gleichwertig gegenüberstehen. Sollte allerdings für eine Vertragsseite das Risiko erkennbar sein, ein „schlechtes“ Geschäft gemacht zu haben, da seine Leistung höher ist als die vertraglich vereinbarte Gegenleistung, hätte dieser Unternehmer eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ebenso muss im Rechnungswesen eine Anzahlung erfasst werden, die im Zuge eines schwebenden Geschäfts geleistet wurde, da ja insoweit wirtschaftlich eine Vermögensverschiebung stattgefunden hat.

Beispiel:

Schwebendes Geschäft - drohender Verlust (Beschaffungsmarkt)

Die Huber AG bestellte im Oktober X0 folgende Waren zu fixen Preisen:

Ware A:	400 Stk.	à	EUR 237,-
Ware B:	500 Stk.	à	EUR 312,-
Ware C:	300 Stk.	à	EUR 210,-

Die Lieferungen sowie die Rechnungen der Ware A und B trafen im Dezember ein, die Lieferung von Ware C erst im Februar des Jahres X1. Nach der Lieferung der Ware C werden sämtliche Lieferungen bezahlt. Die Stückpreise der Waren betragen per 31.12.X0:

Ware A:	EUR 245,-
Ware B:	EUR 305,-
Ware C:	EUR 190,-

Lösung:

Im Dezember X0 hat die Huber AG die Waren A und B bilanziell zu erfassen (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums; keine bilanzielle Erfassung im Oktober X0 – mit Vertragsabschluss). Am 31.12.X0 sind die Waren A und B zu bewerten (Umlaufvermögen – strenges Niederstwertprinzip; mehr hierzu im Kapitel Bewertung). Für die Ware B ergibt sich eine Abwertungspflicht, da der Vergleichswert am Bilanzstichtag geringer ist als ihr Buchwert (= „Anschaffungswert“).

	31.12.X0	Buchwert	Abwertungspflicht
Ware A	245,-	> 237 → 237	(-)
Ware B	305,-	< 312 → 305	(3.500,-)

Da die Ware C noch nicht geliefert wurde (Lieferung erfolgt erst im Folgejahr), handelt es sich um ein schwebendes Geschäft. Die Ware C wird nicht bilanziell erfasst (erst mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, voraussichtlich im Februar X1). Aufgrund des Vorsichtsprinzips (davon abgeleitet Realisationsprinzip – siehe Kapitel Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung) ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften i. H. v. 6.000,- € zu bilden, weil der Wert am Abschlussstichtag für die Ware C niedriger ist (190,-), als der vereinbarte Kaufpreis (210,-). Der Käufer hat (unter Zugrundelegung der Werte am Bilanzstichtag – nach dem Bilanzstichtag können die Werte wieder steigen) somit ein „schlechtes Geschäft“, bezogen auf die Ware C, abgeschlossen.

	31.12.X0	Buchwert	Rückstellung
Ware C	190,-	< 210 → 190	x 300 = 6.000,-

Zur besseren Veranschaulichung sollen die Auswirkungen auf Bilanz und GuV gezeigt werden. Einfachheitshalber gehen wir von einer Bilanz aus, welche nur Barguthaben in Höhe von 1.000.000,- € ausweist. Mit der Übernahme der Waren A und B werden diese bilanziell erfasst. Der Wert der Warenvorräte ergibt sich aus dem Preis pro Stück multipliziert mit der Anzahl der gekauften Ware ($400 \times 237 = 94.800,-$ bzw. $500 \times 312 = 156.000,-$) und davon die Summe ($94.800 + 156.000 = 250.800,-$). Am Abschlussstichtag sind zunächst die Waren A und B zu bewerten. Da der Vergleichswert der Ware B geringer ist als der Buchwert ist eine (erfolgswirksame) Abwertung vorzunehmen (3.500,-). Das Warenvorratskonto verringert sich um diesen Betrag und beträgt somit 247.300,-. Sodann ist die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Höhe von 6.000 zu bilden (erfolgswirksam). Da das Unternehmen in diesem Jahr keine Erträge erwirtschaftet hat, ergibt sich ein Verlust aus der Summe der beiden Aufwandskonten in Höhe von 9.500,-. Das GuV-Konto (Verlust) wird am Ende des Jahres (quasi als letzte Buchung) gegen das Kapitalkonto abgeschlossen. Das Kapitalkonto verringert sich demnach um die 9.500,- und beträgt somit 990.500,-.

Abbildung 2.2 Auswirkungen auf Bilanz und GuV

Bilanz 1.1.				Bestände			
Kassa	1.000.000	Kapital	1.000.000	Warenvorräte	250.800	Verbindlichkeiten L + L	250.800
				Kassa	1.000.000		
Bilanz 31.12.							
Warenvorräte	247.300	Kapital	990.500				
Kassa	1.000.000	Verbindlichkeiten L+L	250.800				
		Rückstellungen	6.000				
	1.247.300		1.247.300				
G & V							
Abschreibungen auf Vorräte	3.500	Verlust	9.500				
sonstiger Aufwand	6.000						
	9.500		9.500				

Fortsetzung Beispiel: Anzahlung

Angenommen die Huber AG leistet eine bare Anzahlung im Oktober X0 in Höhe von 12.000,- €. Die sonstigen Angaben bleiben unberührt.

Lösung:

Aus Sicht des Anzahlenden handelt es sich bei der Vorauszahlung um eine gegebene Anzahlung, die ein Forderungsrecht auf den Leistungsgegenstand (Ware C) darstellt. Der Käufer hat die Anzahlung in Höhe von 12.000,- im Oktober X0 zu verbuchen, weil sich sein Vermögen (Kassa) verringert hat. Buchungstechnisch wird die Verbindlichkeit auf dem entsprechendem Lieferantenkonto im Soll verbucht, im Haben steht die Kassa. Im Zeitpunkt der Leistungserbringung wird die Lieferung mit dem vollen Rechnungsbetrag verbucht. Der Saldo aus geleisteter Anzahlung und Rechnungsbetrag stellt die noch offene Schuld dar. Eine Besonderheit gibt es zu beachten, wenn die Anzahlung vor dem Bilanzstichtag, die Leistung aber erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt ist (wie in unserem Beispiel). In diesem Fall hat für bilanzielle Zwecke (Stichwort: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, „Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, (Finanz-) und Ertragslage“) eine Umbuchung von den Lieferantenkonten auf das Konto „geleistete Anzahlung auf Vorräte“ (= Bestandskonto) zu erfolgen. Dabei gilt es zu beachten, für welche Art von Vermögensgegenstand die Anzahlung geleistet wurde, da es jeweils einen eigenen Bilanzposten für geleistete Anzahlungen für immaterielle Wirtschaftsgüter, für Sachanlagevermögen, für Finanzanlagevermögen und für Vorräte gibt.

Die Anzahlung bewirkt lediglich einen Aktivtausch. Der Kassabestand verringert sich im Ausmaß der Anzahlung. Dafür wird die Anzahlung am Bestandskonto „geleistete Anzahlungen auf Vorräte“ erfasst. Der Rest bleibt unberührt.

Bilanz 1.1.			
Kassa	<u>1.000.000</u>	Kapital	<u>1.000.000</u>

Bilanz 31.12.			
Warenvorräte	247.300	Kapital	990.500
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte	12.000	Verbindlichkeiten	250.800
Kassa	988.000	Rückstellungen	6.000
	<u>1.247.300</u>		<u>1.247.300</u>

G & V			
Abschreibungen auf Vorräte	3.500	Verlust	9.500
sonstiger Aufwand	6.000		
	<u>9.500</u>		<u>9.500</u>

2.4 Gliederung der Bilanz

Das Bilanzgliederungsschema des § 266 HGB (bzw. § 224 öUGB) dient dem Grundsatz der Klarheit und der Übersichtlichkeit, dem zwischenbetrieblichen Vergleich von Bilanzen sowie der Vergleichbarkeit von Bilanzen eines Unternehmens im Zeitverlauf. Das Gliederungsschema regelt Form, Bezeichnung und Inhalt der Bilanzposten sowie deren Reihenfolge.

Abbildung 2.3 Aktivseite der Bilanz

Aktivseite
A. Anlagevermögen: I. Immaterielle Vermögensgegenstände: - Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte; - entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten; - Geschäfts- oder Firmenwert; - geleistete Anzahlungen; II. Sachanlagen: - Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; - technische Anlagen und Maschinen; - andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung; - geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau; III. Finanzanlagen: - Anteile an verbundenen Unternehmen; - Ausleihungen an verbundene Unternehmen; - Beteiligungen; - Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; - Wertpapiere des Anlagevermögens; - sonstige Ausleihungen.
B. Umlaufvermögen: I. Vorräte: - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe; - unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen; - fertige Erzeugnisse und Waren; - geleistete Anzahlungen; II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände: - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; - Forderungen gegen verbundene Unternehmen; - Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; - sonstige Vermögensgegenstände; III. Wertpapiere: - Anteile an verbundenen Unternehmen; - sonstige Wertpapiere; IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks
C. Rechnungsabgrenzungsposten
D. Aktive latente Steuern
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung
Bilanzsumme

Abbildung 2.4 Passivseite der Bilanz

Passivseite
A. Eigenkapital: I. Gezeichnetes Kapital; II. Kapitalrücklage; III. Gewinnrücklagen: 1. gesetzliche Rücklage; 2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen; 3. satzungsmäßige Rücklagen; 4. andere Gewinnrücklagen; IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag; V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.
B. Rückstellungen: 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen; 2. Steuerrückstellungen; 3. sonstige Rückstellungen.
C. Verbindlichkeiten: 1. Anleihen - davon konvertibel; 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten; 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen; 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen; 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel; 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen; 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 8. sonstige Verbindlichkeiten, - davon aus Steuern, - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.
D. Rechnungsabgrenzungsposten
E. Passive latente Steuern
Bilanzsumme

Abbildung 2.5 Aktivseite der österreichischen Bilanz

Aktivseite
A. Anlagevermögen: I. Immaterielle Vermögensgegenstände: 1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen; 2. Geschäfts(Firmen)wert; 3. geleistete Anzahlungen; II. Sachanlagen: 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund; 2. technische Anlagen und Maschinen; 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung; 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau; III. Finanzanlagen: 1. Anteile an verbundenen Unternehmen; 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen; 3. Beteiligungen; 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens; 6. sonstige Ausleihungen. B. Umlaufvermögen: I. Vorräte: 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe; 2. unfertige Erzeugnisse; 3. fertige Erzeugnisse und Waren; 4. noch nicht abrechenbare Leistungen; 5. geleistete Anzahlungen; II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände: 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; 2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen; 3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 4. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände; III. Wertpapiere und Anteile: 1. Anteile an verbundenen Unternehmen; 2. sonstige Wertpapiere und Anteile; IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten. C. Rechnungsabgrenzungsposten.

Abbildung 2.6 Passivseite der österreichischen Bilanz

Passivseite:
A. Eigenkapital: I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital); II. Kapitalrücklagen: 1. gebundene; 2. nicht gebundene; III. Gewinnrücklagen: 1. gesetzliche Rücklage; 2. satzungsmäßige Rücklagen; 3. andere Rücklagen (freie Rücklagen); IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag. B. Unversteuerte Rücklagen: 1. Bewertungsreserve auf Grund von Sonderabschreibungen; 2. sonstige unversteuerte Rücklagen. C. Rückstellungen: 1. Rückstellungen für Abfertigungen; 2. Rückstellungen für Pensionen; 3. Steuerrückstellungen; 4. sonstige Rückstellungen. D. Verbindlichkeiten: 1. Anleihen, davon konvertibel; 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten; 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen; 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen; 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel; 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen; 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit. E. Rechnungsabgrenzungsposten.

Im Folgenden werden die einzelnen Posten der Bilanz, beginnend mit der Aktivseite, genauer erklärt:

2.4.1 Aktivseite

Auf der **Aktivseite** der Bilanz befinden sich die Vermögensgegenstände. Gegliedert werden diese nach dem Grad ihrer Liquidität, d.h. nach der Schnelligkeit, mit der sie zu Geld gemacht werden können. Manche Vermögensgegenstände, wie etwa ein erworbener Firmenwert, sind nur sehr langsam flüssig zu machen. Andere hingegen, wie z. B. fertige Waren lassen sich rascher verwerten. Zum Schluss findet man tatsächliche flüssige Mittel, wie etwa Bargeld oder Guthaben bei Banken.

Zu Bedenken ist jedoch, dass diese Vermögenswerte mit den Anschaffungskosten angesetzt sind. Manche Vermögensgegenstände können allerdings im Zeitverlauf an Wert gewinnen (wie beispielsweise Grundstücke in guter Lage). Da diese sog. **stillen Reserven** allerdings noch nicht tatsächlich realisiert sind, dürfen sie aufgrund des Gläubigerschutzes noch nicht ausgewiesen werden. Die Bilanz spiegelt diese gestiegenen Werte daher nicht wider.

Die Vermögensgegenstände der Aktivseite sind zunächst in Anlage- und Umlaufvermögen zu trennen. Im **Anlagevermögen** sind gemäß § 247 HGB (bzw. § 198 öUGB) nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Anlagevermögen steht dem Unternehmen daher langfristig zur Verfügung und ist nicht zur weiteren Verarbeitung oder zum Verkauf vorgesehen. Die Bestimmung der Dauerhaftigkeit richtet sich grundsätzlich nach objektiven Kriterien, aber auch nach subjektiven Kriterien, da letztlich nur der Unternehmer über die geplante Funktion des Gegenstandes Bescheid weiß.

Beispiel:

In einem Transportunternehmen stellt ein LKW Anlagevermögen dar, er ist dazu bestimmt, dauernd dem Unternehmen zu dienen.

Bei einem Autohändler ist der LKW allerdings Umlaufvermögen, da dieser zum Verkauf bestimmt ist.

Die Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen ist insbesondere aufgrund der unterschiedlichen Bewertungsvorschriften von großer Bedeutung.

Merksatz:

Ein Gegenstand stellt daher dann **Anlagevermögen** dar, wenn er zur wiederholten Nutzung, d.h. zum **Gebrauch** bestimmt ist.

Ein Gegenstand stellt hingegen **Umlaufvermögen** dar, wenn er zum **Verbrauch** bestimmt ist, d.h. im Fertigungsprozess untergeht oder zur Veräußerung bestimmt ist.

Innerhalb des Anlagevermögens ist aufgrund des unterschiedlichen Charakters und der unterschiedlichen Realisierbarkeit des Vermögens jedenfalls eine Aufgliederung nach immateriellem Anlagevermögen, Sachanlagevermögen sowie Finanzanlagevermögen vorzunehmen.

Immaterielle Vermögensgegenstände sind körperlich nicht fassbare Werte, wie insbesondere Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und Geschäfts- oder Firmenwerte. Seit 2010 dürfen nun auch selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte in die Bilanz aufgenommen werden. Dieses **Wahlrecht** gilt allerdings **nicht** für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände, weil bei diesen die Herstellungskosten nicht zweifelsfrei bestimmt werden können. Für diese besteht weiterhin Aktivierungsverbot, wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden.

Beim entgeltlich erworbenen **Geschäfts- oder Firmenwert** handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Kaufpreis und dem Wert der übernommenen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden. Für diesen derivativen Geschäfts- oder Firmenwert, der also entgeltlich erworben wurde, besteht Aktivierungspflicht. Hingegen darf ein originärer, also ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert nicht in die Bilanz aufgenommen werden.

Als **geleistete Anzahlungen** sind Vorleistungen auszuweisen, die zur Anschaffung eines immateriellen Vermögensgegenstandes geleistet wurden.

Merksatz:

Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände

- **Aktivierungspflicht** besteht für alle **entgeltlich** erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.
- **Aktivierungspflicht** besteht für alle immateriellen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens und zwar unabhängig davon, ob sie entgeltlich erworben oder selbst geschaffen wurden.
- **Aktivierungswahlrecht** besteht für selbst geschaffene und unentgeltlich erworbene (z. B. durch Schenkung) immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, außer es handelt sich um selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte oder Kundenlisten (**Aktivierungsverbot**).

Für sämtliche anderen Vermögensgegenstände besteht Aktivierungspflicht.

In Österreich besteht **kein Wahlrecht** zum Ansatz von nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Für diese besteht weiterhin Aktivierungsverbot.

Sachanlagevermögen stellt jene Vermögensgegenstände dar, die physisch greifbar sind. Diese können entweder nicht abnutzbar oder abnutzbar sein. Nicht abnutzbares Sachanlagevermögen unterliegt keiner ständigen Wertminderung, wie beispielsweise Grundstücke. Abnutzbares Sachanlagevermögen hingegen verliert aufgrund der Nutzung oder des Zeitablaufs an Wert, wie beispielsweise Gebäude, Maschinen oder PKWs. Diese laufende Wertminderung spiegelt sich in der Abschreibung von abnutzbarem Sachanlagevermögen wider.

Unter dem Posten **Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grund** werden alle **unbeweglichen** Vermögensgegenstände ausgewiesen. Darunter sind sowohl unbebaute Grundstücke als auch Grundstücke zu verstehen, auf denen Fabriks-, Geschäfts- und Wohnbauten oder sonstige Baulichkeiten (wie Straßen, Parkplätze, Brücken, Untertagbauten u.Ä.) errichtet sind. Soweit solche Bauten auf fremden Grund errichtet sind, sind sie ebenfalls unter diesem Posten auszuweisen. Bei Grundstücken kann es, insbesondere bei älteren Grundstücken in guter Lage, zur Bildung von stillen Reserven kommen, da diese höchstens mit ihren Anschaffungskosten in der Bilanz anzusetzen sind.

Der Posten **Technische Anlagen und Maschinen** enthält alle Anlagen und Maschinen, die im Unternehmen unmittelbar in der Leistungserstellung eingesetzt werden, wie beispielsweise Anlagen zur Energieerzeugung, zur Materialbearbeitung oder zur Materialverarbeitung. Diese Vermögensgegenstände werden in der Bilanz mit ihren Anschaffungskosten abzüglich Abschreibungen angesetzt.

Andere Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung ist ein Sammelposten, der alle Vermögensgegenstände enthält, die keiner anderen Bilanzposition zugeordnet sind. Beispielsweise zählen zur Betriebsausstattung die Werkstatteinrichtung und der Fuhrpark, zur Geschäftsausstattung die Büroeinrichtung sowie EDV-Anlagen. Andere Anlagen sind Vermögensgegenstände, die nicht unmittelbar in der Leistungserstellung eingesetzt werden.

Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau enthalten einerseits getätigte Vorleistungen für noch ausstehende Lieferungen und Leistungen und andererseits Anlagen, die zum Bilanzstichtag noch nicht fertiggestellt bzw. noch nicht betriebsbereit sind. Zu beachten ist hier, dass Anlagen in Bau bei der Aufstellung bzw. Feststellung des Jahresabschlusses bereits abgeschlossen sein können.

Im Gegensatz zum Sachanlagevermögen dienen **Finanzanlagen** primär der Erzielung von Finanzerfolgen und müssen nicht unbedingt dem eigentlichen Betriebszweck dienen. Unter diesem Posten werden Anteile an anderen Unternehmen, Ausleihungen und Wertpapiere ausgewiesen, die langfristig dem Unternehmen dienen. Abgrenzungsmerkmal zu Forderungen, Wertpapieren und sonstigen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens ist also die Dauerhaftigkeit.

Unter dem Posten **Anteile an verbundenen Unternehmen** sind Anteile an Unternehmen auszuweisen, mit denen ein Mutter/Tochter-Verhältnis besteht, d.h. die in einem Über- bzw. Unterordnungsverhältnis zueinander stehen. Verbundene Unternehmen sind also solche, die in einen Konzernabschluss einzubeziehen wären. Anteile an verbundenen Unternehmen sind beispielsweise Aktien, GmbH-Anteile, stille Beteiligungen sowie Komplementär- oder Kommanditeinlagen. Diese Anteile vermitteln Mitgliedschaftsrechte, die einerseits Vermögensrechte, wie z. B. einen Gewinnanspruch, und andererseits Verwaltungsrechte, wie z. B. Informations- und Mitspracherechte, beinhalten.

Der Posten **Ausleihungen an verbundene Unternehmen** enthält Kapitalforderungen, bei denen der Schuldner ein verbundenes Unternehmen ist. Allgemein kann eine Ausleihung

als langfristige, dem Geschäftsbetrieb auf Dauer dienende Kapitalhingabe umschrieben werden, die mit keiner Gesellschafterstellung verbunden ist. Die Kapitalforderung muss jedenfalls langfristig sein, d.h. länger als ein Jahr, um im Anlagevermögen ausgewiesen zu werden. Ausleihungen sind somit insbesondere langfristige Darlehen.

Unter den **Beteiligungen** sind Anteile an anderen Unternehmen auszuweisen, die dem eigenen Geschäftsbetrieb durch eine dauernde Verbindung dienen. Wesentlich ist, dass der Gesellschaftsanteil dem eigenen Geschäftsbetrieb dienen muss, und daher über die reine Kapitalveranlagung hinausgeht. Eine Beteiligung wird daher regelmäßig dann vorliegen, wenn die beiden Unternehmen sich in ihren Tätigkeiten ergänzen bzw. unterstützen. Soweit der Anteilsbesitz zumindest 20 % des Nennkapitals beträgt, gelten Anteile an Kapitalgesellschaften im Zweifel als Beteiligung. Diese Beteiligungsvermutung ist allerdings widerlegbar.

Ausleihungen an ein Unternehmen, an dem die Beteiligung gehalten wird, sind in einem eigenen Posten **Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht** auszuweisen. Ebenso enthält dieser Posten auch Ausleihungen an das Unternehmen, das die Beteiligung hält.

Wertpapiere des Anlagevermögens sind verbriefte festverzinsliche oder gewinnbeteiligte Vermögensrechte. Zu den Wertpapieren zählen insbesondere Aktien, Anleihen und Obligationen. Soweit es sich um Wertpapiere handelt, die zur dauernden Anlage bestimmt sind, sind diese im Anlagevermögen, sonst im Umlaufvermögen auszuweisen. Derartige Wertpapiere dürfen nicht als Beteiligung oder als Anteil an einem verbundenen Unternehmen klassifiziert werden.

Unter dem Sammelposten **sonstige Ausleihungen** sind alle anderen Ausleihungen, die nicht gegenüber verbundenen Unternehmen oder Beteiligungsunternehmen bestehen, auszuweisen, wenn diese langfristig und nicht in Wertpapieren verbrieft sind. Hierzu zählen z. B. langfristige Darlehen an Mitarbeiter oder Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder.

Alle Vermögensgegenstände, die nicht dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen, sind im **Umlaufvermögen** auszuweisen.

Vorräte werden im Zuge der Leistungserstellung verbraucht oder veräußert. Je nach Branchenzugehörigkeit eines Unternehmens variieren die Posten des Vorratsvermögens. Ein Handelsunternehmen wird vorrangig Handelswaren ausweisen, ein Produktionsunternehmen im Wesentlichen unfertige und fertige Erzeugnisse und ein Dienstleistungsunternehmen primär unfertige Leistungen.

Der Posten **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** wird in der Praxis oftmals als „RHB“ bezeichnet. Unter **Rohstoffen** sind die in das Produkt als wesentliche Bestandteile eingehenden Vermögensgegenstände zu verstehen (z. B. Holz bei Möbelherstellung, Eisen bei Stahlerzeugung). Die **Hilfsstoffe** sind demgegenüber die unwesentlichen Bestandteile des Produkts (z. B. Nägel, Farben oder Leim), während als **Betriebsstoffe** dem Herstellungs-

prozess dienende Vermögenswerte anzusehen sind, die nicht Bestandteil der Produkte sind (z. B. Schmiermittel, Reinigungsmaterial oder Verpackungsmittel).

Unfertige Erzeugnisse sind jene Produkte, mit deren Herstellung am Bilanzstichtag schon begonnen wurde, die aber noch nicht fertig hergestellt, d.h. noch nicht auslieferungsfähig sind. Solange also der Produktionsprozess noch nicht abgeschlossen ist handelt es sich um unfertige Erzeugnisse. Soweit Dienstleistungen noch nicht vollständig erbracht sind, hat für den bereits erbrachten, aber nicht selbständig abrechenbaren Teil der Dienstleistung eine Neutralisierung des Aufwands unter dem Posten **Unfertige Leistungen** zu erfolgen. Unfertige Leistungen sind hauptsächlich im Dienstleistungssektor aber auch im Baugewerbe vorzufinden. In Österreich wird dieser Posten als „Noch nicht abrechenbare Leistungen“ bezeichnet.

Fertige Erzeugnisse sind die am Bilanzstichtag hergestellten und auslieferungsfähigen Gegenstände. **Waren** sind Produkte, die zur Weiterveräußerung ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung angeschafft wurden.

Geleistete Anzahlungen auf Vorräte enthalten nur Anzahlungen auf Vorräte oder Dienstleistungen, die mit deren Beschaffung in Zusammenhang stehen.

Unter den Forderungen werden noch nicht beglichenen Kapitalforderungen ausgewiesen. Zu achten ist hier jedenfalls auf die Bonität der Schuldner. Ist zweifelhaft, ob ein Schuldner seine Schuld beglichen kann, muss die Forderung wertberichtigt werden.

Der Posten **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** enthält die Entgeltsansprüche, die aufgrund erbrachter Lieferungen oder Dienstleistungen entstanden sind. Die Lieferung oder Leistung muss daher im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, also dem betrieblichen Kernleistungsbereich, entstanden sein. Der Ausweis der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen korrespondiert mit dem Ausweis der Umsatzerlöse.

Forderungen gegen **verbundene Unternehmen** sowie Forderungen gegen **Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht** sind separat auszuweisen. Unter diesen beiden Posten sind sämtliche Forderungen gegen derartige Unternehmen, unabhängig von ihrer sonstigen Zugehörigkeit auszuweisen. Mit diesem besonderen Ausweis soll auf die gesellschaftsrechtliche Verflechtung dieser Unternehmen hingewiesen werden. Denn gerade in einem Unternehmensverbund stehen einander konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber.

Unter den Sammelposten **sonstige Vermögensgegenstände** fallen alle sonstigen Vermögensgegenstände, die nicht einem anderen Posten des Umlaufvermögens zuzurechnen sind. Beispielsweise werden Forderungen aus der Veräußerung von Anlagevermögen, Schadenersatzansprüche, Steuerguthaben oder kurzfristige Darlehen unter diesem Sammelposten ausgewiesen.

Wertpapiere des Umlaufvermögens werden im Gegensatz zu Wertpapieren des Anlagevermögens nur vorübergehend gehalten. Das Unternehmen kann über diese Wertpapiere jederzeit verfügen und diese in Geld umwandeln. Gründe für die Wertpapierhaltung

können einerseits die Erzielung von Spekulationsgewinnen und andererseits die vorübergehende Anlage von liquiden Mitteln sein. Eine Einflussnahme auf das Unternehmen ist in der Regel nicht möglich.

In einem separaten Posten sind **Anteile an verbundenen Unternehmen** auszuweisen. Anteile an verbundenen Unternehmen sind dann im Umlaufvermögen auszuweisen, wenn sie nur mit kurzfristiger Veräußerungsabsicht gehalten werden.

Alle anderen Wertpapiere, die keine Anteile an verbundenen Unternehmen darstellen, werden unter den **sonstigen Wertpapieren**, einem Sammelposten, ausgewiesen. Beispielsweise zählen hierzu Anteilspapiere (wie Aktien oder Investmentzertifikate), Forderungspapiere (festverzinsliche oder variabel verzinsliche Geldforderungen), Bezugsrechte und Optionsscheine sowie Gewinnanteilsscheine. Nicht verbriefte Anteile sind daher unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen, wenn diese keinem anderen Posten zugeordnet werden können.

Der Sammelposten **Kassabestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks** stellt die flüssigen Mittel dar und beinhaltet geldnahe und geldgleiche Vermögensgegenstände. Zum **Kassenbestand** gehört das gesamte Bargeld sowohl inländischer als auch ausländischer Währung, aber auch der Bestand an Wertmarken, wie z. B. Briefmarken. **Guthaben bei Kreditinstituten** und **Bundesbankguthaben** beinhalten alle jederzeit dispositionsfähigen Guthaben bei inländischen sowie ausländischen Banken, Sparkassen, Kreditinstituten und Zentralbanken. Zu den **Schecks** gehören beispielsweise Inhaber- und Orderschecks, Bar- oder Verrechnungsschecks sowie Tankschecks. Der Posten der liquiden Mittel wird in der Regel möglichst gering gehalten, da diese Mittel gar nicht oder kaum verzinst werden.

Unter den **Rechnungsabgrenzungsposten** werden auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag ausgewiesen, die allerdings keinen Aufwand des laufenden Geschäftsjahres darstellen, sondern Aufwand für eine bestimmte Zeit danach. Da aber Aufwendungen und Erträge nur insoweit zu erfassen sind als sie im jeweiligen Geschäftsjahr entstanden oder verursacht sind, müssen Auszahlungen denjenigen Perioden zugerechnet werden, in denen sie verursacht wurden. Beispielsweise können Mieten, Pachten oder Versicherungsbeiträge vorausbezahlt werden. Ebenso ist ein Disagio, also der Unterschiedsbetrag zwischen einem höheren Rückzahlungsbetrag und dem Ausgabebetrag einer Verbindlichkeit, unter den Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen, da dieses als Zinsvorauszahlung angesehen wird.

Latente Steuern ergeben sich aus unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz. Wenn sich diese Differenzen in späteren Perioden wieder auflösen, darf eine zukünftige Steuerentlastung auf der Aktivseite als latente Steuer angesetzt werden.

Ein **Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung** ist ein eigener Sonderposten am Ende der Bilanz. Dieser enthält Aktivüberhänge aus der Saldierung von Vermögensgegenständen und Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleich-

baren langfristigen Verpflichtungen. Da diese Vermögensgegenstände ausschließlich zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen, werden sie auch als zweckgebundenes Planvermögen bezeichnet.

Die Summe aller Aktivposten ergibt die **Bilanzsumme**, die auf beiden Seiten der Bilanz jedenfalls gleich hoch sein muss. Ist in einem Geschäftsjahr ein Gewinn entstanden, d. h. die Aktivseite ist größer als die Passivseite der Bilanz, ist dieser Gewinn im Eigenkapital auszuweisen, um die Bilanzsummen wieder auszugleichen.

2.4.2 Passivseite

Die **Passivseite** stellt die Finanzierungsseite der Bilanz dar. Sie zeigt woher die Mittel für die Anschaffung der Vermögensgegenstände der Aktivseite kommen. Grundsätzlich hat eine Unterscheidung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital zu erfolgen. Der wesentliche Unterschied zwischen diesen ist, dass Fremdkapital zurückgezahlt werden muss, während Eigenkapital in der Regel dauerhaft zu Verfügung gestellt wird.

Das **Eigenkapital** entspricht grundsätzlich dem von den Gesellschaftern eingebrachten Kapital, das für die Schulden des Unternehmens jedenfalls haftet. Durch laufende Gewinne wird das Eigenkapital erhöht, durch Verluste hingegen verringert.

Der erste Gliederungspunkt des Eigenkapitals ist das **gezeichnete Kapital**. Es stellt das Haftungskapital der Gesellschafter dar, welches am Abschlussstichtag im Handelsregister eingetragen ist. Das gezeichnete Kapital wird bei einer Aktiengesellschaft als Grundkapital bezeichnet und muss mindestens € 50.000 (in Österreich € 70.000) betragen, bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung wird es als Stammkapital bezeichnet und muss mindestens € 25.000 (in Österreich € 35.000) betragen. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften gibt es keine vorgesehene Mindestkapitalhöhe. Allerdings haften Einzelunternehmer und Komplementäre auch mit ihrem gesamten Privatvermögen, während Gesellschafter von Kapitalgesellschaften nur beschränkt mit ihrer Einlage haften. Ein noch nicht eingezahlter Teil der Gesellschaftereinlage wird als **ausstehende Einlage** bezeichnet. Ist eine ausstehende Einlage bereits von der Gesellschaft eingefordert worden, ist der eingeforderte Betrag als Forderung auf der Aktivseite auszuweisen. Eine ausstehende Einlage, die allerdings noch nicht von der Gesellschaft eingefordert wurde, ist offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen, d.h. in einer Vorspalte auf der Passivseite zu zeigen.

Als **Kapitalrücklagen** sind alle übrigen von außen dem Unternehmen vom Gesellschafter als Eigenkapital zugeführten Mittel auszuweisen. In die Kapitalrücklage einzustellen sind das Agio bei der Ausgabe von Anteilen sowie von Wandlungs- und Optionsrechten (also der Betrag, der bei der Ausgabe den Nennbetrag übersteigt), Beträge aus Zuzahlungen für Vorzüge sowie aus anderen Zuzahlungen. Die Verwendung der Kapitalrücklagen ist gesetzlich beschränkt: Sie dürfen nicht zur Gewinnausschüttung aufgelöst werden, es sei denn es handelt sich um Kapitalrücklagen, die aus anderen Zuzahlungen gebildet wurde.

In Österreich wird zwischen sogenannten **gebundenen** und **ungebundenen** Kapitalrücklagen unterschieden. Ungebunden ist jene Kapitalrücklage, die aus sonstigen Zahlungen,

die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen (unmittelbare bzw. mittelbare Gesellschafter) veranlasst sind, gebildet wurde. Alle anderen Beträge sind bei Aktiengesellschaften und großen GmbH als gebundene Rücklagen auszuweisen. Mittelgroße und kleine GmbH haben dementsprechend regelmäßig nur ungebundene Kapitalrücklagen. Gebundene Kapitalrücklagen können nur zum Ausgleich eines sonst auszuweisenden Bilanzverlustes, nicht jedoch zu Ausschüttungen an die Gesellschafter verwendet werden. Hingegen können ungebundene Kapitalrücklagen auch dazu verwendet werden, um den ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn zu erhöhen.

Gewinnrücklagen sind im Gegensatz zu Kapitalrücklagen innenfinanzierte Eigenmittel der Gesellschaft, die aus dem Jahresüberschuss gebildet werden. Die Gewinnrücklagen gliedern sich in die gesetzliche Rücklage, die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen, satzungsmäßige Rücklagen und in andere Gewinnrücklagen.

Die **gesetzliche Rücklage** ist grundsätzlich nur von Aktiengesellschaften solange jährlich zu bilden, bis die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklagen zusammen 10 % des Grundkapitals erreichen. In Österreich ist die gesetzliche Rücklage eine gebundene Rücklage und zudem auch von großen GmbHs zu bilden.

Die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklagen, deren Verwendung beschränkt ist, werden oft auch zusammengefasst als Reservefonds bezeichnet.

In die **Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen** ist beim beherrschten oder im Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen jener Betrag einzustellen, der dem Betrag der Aktivposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ im Finanzanlagevermögen sowie im Umlaufvermögen entspricht.

Satzungsmäßige Rücklagen sind Rücklagen, die aufgrund des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung zwingend zu bilden sind. Wie satzungsmäßige Rücklagen verwendet werden können, richtet sich nach dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung, sie können also einer Zweckbestimmung unterliegen.

Andere Rücklagen sind solche, die weder gesetzlich noch satzungsmäßig noch für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen zu bilden sind. Sie werden auch als freie Rücklagen bezeichnet und unterliegen in der späteren Verwendung keiner Beschränkung.

Als **Gewinnvortrag** ist jener Restbetrag des Bilanzgewinns des Vorjahres auszuweisen, der nicht ausgeschüttet oder in eine Rücklage eingestellt wurde. Ein **Verlustvortrag** stellt einen Jahresfehlbetrag des Vorjahres dar, der bislang noch nicht mit Gewinnen oder vorhandenen Rücklagen verrechnet werden konnte.

Der **Jahresüberschuss** oder der **Jahresfehlbetrag** ist der Saldo aus den Erträgen und Aufwendungen des laufenden Geschäftsjahres. Wird allerdings bei der Bilanzaufstellung die Ergebnisverwendung bereits berücksichtigt, dann ist der Posten **Bilanzgewinn/Bilanzverlust** anstelle der beiden Posten Gewinnvortrag/Verlustvortrag sowie

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag auszuweisen. Der Bilanzgewinn ist der nach Entnahmen bzw. Einstellungen in die Rücklagen verbleibende und ausschüttungsfähige Restbetrag des Jahresüberschusses.

Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag
+ Gewinnvortrag
- Verlustvortrag
+ Entnahmen aus Rücklagen
- Einstellungen in Rücklagen
= Bilanzgewinn / Bilanzverlust

Seit 2010 ist auf der Passivseite die Bildung von **Sonderposten mit Rücklagenanteil**, die für steuerliche Zwecke gebildet wurden, nicht mehr zulässig. In Österreich ist hingegen der Ausweis von Bewertungsreserven aufgrund von steuerlichen Sonderabschreibungen und sonstigen sogenannten un versteuerten Rücklagen noch vorgesehen.

Schulden werden traditionell in die Begriffe Rückstellung und Verbindlichkeit unterteilt. Rückstellungen sind dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse Verpflichtungen, Verbindlichkeiten sind ihrem Wesen nach sichere Verpflichtungen.

Rückstellungen werden aufgrund des Vorsichtsprinzips gebildet. Sie stellen dem Grunde nach wahrscheinliche Verpflichtungen dar, die zwar im laufenden Geschäftsjahr verursacht wurden, aber hinsichtlich der Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts ungewiss sind. Die erst in Zukunft tatsächlich entstehenden Aufwendungen, die aber im laufenden Geschäftsjahr bereits wirtschaftlich verursacht wurden, werden also vorweggenommen und periodengerecht zugeordnet. Die Dotierung einer Rückstellung mindert im Jahr der Bildung den Jahresüberschuss, im Jahr der Auflösung erhöht sich der Jahresüberschuss. Da mittels Rückstellungen der Jahresüberschuss leicht beeinflusst werden kann, ist die Bildung von diesen nur begrenzt zulässig.

Die drei grundsätzlichen Rückstellungsarten sind:

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten,
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie
- Aufwandsrückstellungen.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind der Höhe und/oder dem Grunde nach nicht sicher feststehende Verbindlichkeiten. Eine Verbindlichkeit ist dem Grunde nach ungewiss, wenn nicht klar ist, ob aufgrund der Rechtslage überhaupt eine Verbindlichkeit des Unternehmers entstanden ist. Eine Verbindlichkeit ist der Höhe nach ungewiss, wenn nicht feststeht, in welchem Ausmaß die Verpflichtung besteht. Unter den ungewissen Ver-

bindlichkeiten sind alle in der Vergangenheit begründeten Verpflichtungen gegenüber Dritten zu erfassen. Zu den ungewissen Verbindlichkeiten zählen insbesondere Abfertigungs-, Pensions-, Umweltschutz-, Produkthaftungs-, Kulanz-, Urlaubs- und Steuer-rückstellungen.

Typische Fälle einer Rückstellungsbildung:

■ Urlaubsrückstellung

Der Dienstnehmer hat im abgelaufenen Geschäftsjahr verhältnismäßig zu wenige Urlaubstage konsumiert, sodass ihm in der Zukunft ein Anspruch auf verhältnismäßig mehr bezahlte Freizeit in Form von Urlaub zusteht. Es wurde somit seitens des Dienstnehmers im abgelaufenen Geschäftsjahr ein mehr an Arbeitsleistung erbracht, für das anteilig die Bezahlung erst in der Zukunft in Form der offenen Urlaubstage erfolgt.

■ Pensionsrückstellung

Das Unternehmen gewährt Mitarbeitern bei Eintritt in den Ruhestand eine Firmenpension. Während die Mitarbeiter die Leistung während ihrer beruflichen Aktivphase erbringen, bezahlt das Unternehmen diese Leistung erst nach Eintritt des Mitarbeiters in den Ruhestand.

■ Gewährleistungsrückstellung

Das Unternehmen hat eine mangelhafte Leistung erbracht. Für die z. B. im folgenden Geschäftsjahr vorzunehmenden Verbesserungsarbeiten ist eine Rückstellung zu bilden, weil eine Verpflichtung gegenüber dem Vertragspartner zur Erbringung einer mangelfreien Leistung besteht.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind im Gegensatz zu den Verbindlichkeitsrückstellungen für Verluste zu bilden, die zwar erst aus der zukünftigen Abwicklung des Geschäfts entstehen werden, deren Ursache allerdings in der Vergangenheit liegt. Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gibt es in verschiedenen Ausprägungen. Gemeinsam ist allen Geschäften, dass eine bestehende vertragliche Verpflichtung noch nicht zu erfüllen ist und erkennbar ist, dass die eigene Leistungsverpflichtung höher ist als die zu erwartende Gegenleistung.

Unter **Aufwandsrückstellungen** versteht man Aufwendungen, die keine Verpflichtung gegenüber Dritten darstellen, mit deren Entstehen aber aufgrund der Fortführung des Unternehmens mit großer Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist. Es handelt sich also nicht um eine Außenverpflichtung sondern um eine reine Innenverpflichtung. Für diesen im abgelaufenen Geschäftsjahr verursachten Aufwand ist entsprechend einer periodenrichtigen Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge vorzusorgen. Da mittels Aufwandsrückstellungen der Jahresüberschuss leicht beeinflussbar ist, ist deren Bildung begrenzt auf:

- unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden,
- unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden sowie
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Andere Aufwandsrückstellungen dürfen nicht gebildet werden. Bis 2010 bestand das Wahlrecht zur Rückstellungsbildung von anderen Aufwendungen, die ihrer Eigenart nach genau umschrieben und dem Geschäftsjahr zuzuordnen waren, allerdings hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmt waren. Dieses Wahlrecht wurde in Deutschland ersatzlos gestrichen, in Österreich besteht es allerdings weiterhin.

In der Bilanz sind folgende Rückstellungen in eigenständigen Posten auszuweisen:

- **Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen** enthalten ungewisse Verbindlichkeiten für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen, die in der Regel gegenüber Arbeitnehmern bestehen.
- Der Posten **Steuerrückstellungen** enthält sämtliche ungewisse Verbindlichkeiten aus Steuern, für die das Unternehmen eine dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Zahlungsverpflichtung hat.
- Den **Sonstigen Rückstellungen** sind sämtliche passivierungspflichtige Rückstellungen zugeordnet, die keine Rückstellungen für Pensionen oder Steuern darstellen.

Bei **Verbindlichkeiten** handelt es sich um dem Grunde und der Höhe nach sichere Verpflichtungen. Aufgrund der unterschiedlichen Verbindlichkeitsquellen und der verschiedenen Fristigkeiten werden die Verbindlichkeiten in acht Posten gesondert ausgewiesen:

Anleihen sind in Wertpapieren verbriefte Verbindlichkeiten, die in der Regel festverzinslich sind und am öffentlichen Kapitalmarkt aufgenommen werden. Unter den Anleihen werden Obligationen, Wandel-, Options- oder Gewinnschuldverschreibungen ausgewiesen. Wurde ein Darlehen nicht am öffentlichen Kapitalmarkt aufgenommen, ist es unter einem anderen Verbindlichkeitsposten auszuweisen.

Der Posten **Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten** enthält sämtliche Verbindlichkeiten gegenüber in- und ausländischen Banken, unabhängig von ihrer Laufzeit.

Unter den **erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen** sind Zahlungen eines Dritten aufgrund bereits abgeschlossener Liefer- und Leistungsverträge zu verstehen, wobei die Lieferung oder Leistung des Zahlungsempfängers aber noch ausständig ist. Erhaltene Anzahlungen sind eine Finanzierungshilfe, da das Unternehmen seine Leistung nicht vorfinanzieren muss.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind die Verpflichtungen aus den Liefer-, Werk- und Dienstleistungsverträgen, die vom Vertragspartner bereits erfüllt wurden, für die das bilanzierende Unternehmen allerdings das Entgelt noch nicht bezahlt hat. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen werden inklusive Umsatzsteuer ausgewiesen.

Die Position **Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel** umfasst alle eigenen Wechsel sowie als Schuldwechsel gezogene Wechsel, die vom Unternehmen akzeptiert wurden. Ausgewiesen werden sowohl die sogenannten Finanzierungswechsel, worunter Wechsel verstanden werden, denen kein anderes Geschäft zugrunde liegt, als auch Wechsel, denen ein anderes Geschäft (meistens eine Lieferung oder Leistung) zugrunde liegt.

Als **Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen** werden sämtliche Verbindlichkeiten gegenüber Gläubigern ausgewiesen, die das Kriterium der Verbundenheit erfüllen. Wie bei den Forderungen ist unabhängig von ihrer sonstigen Einordnung ein gesonderter Ausweis der Verbindlichkeiten, die aus Geschäftsbeziehungen mit verbundenen Unternehmen resultierenden, vorzunehmen.

Ebenso sind **Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**, in einem gesonderten Posten auszuweisen. Der separate Ausweis hat unabhängig von der Laufzeit oder dem zugrunde liegenden Rechtsgrund zu erfolgen.

Der Sammelposten **sonstige Verbindlichkeiten** umfasst sämtliche nicht einem bestimmten Verbindlichkeitsposten zuordenbare Verbindlichkeiten. Hierunter fallen insbesondere nicht bezahlte Löhne, Sozialversicherungsabgaben, Steuern, Dividenden oder Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern. Gesondert vermerkt werden müssen die Verbindlichkeiten aus Steuern sowie Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit (wie insbesondere Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung).

Unter den **passiven Rechnungsabgrenzungsposten** sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Durch die Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten soll ein periodenrichtiger Ausweis der Erträge erreicht werden. Beispielsweise können Vorauszahlungen von Mieten, Pachten oder Versicherungsbeiträgen erhalten werden.

Latente Steuern ergeben sich aus unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz. Wenn sich diese Differenzen in späteren Perioden wieder auflösen, muss eine zukünftige latente Steuerbelastung auf der Passivseite ausgewiesen werden (im Gegensatz zu aktiven latenten Steuern, für die ein Wahlrecht zur Aktivierung besteht).

Bilanzwissen für Führungskräfte
Vielschichtigkeit und Aussagekraft von
Jahresabschlüssen

Hirschler, K.

2012, VIII, 184 S. 20 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-8349-2977-8