

ARBEITSHILFE / 5., AKTUALISIERTE AUFLAGE

Der Jahresabschluss sozialtätiger Unternehmen

Grundlagen und Besonderheiten
Hinweise für Verantwortliche

Vorwort zur fünften Auflage

Der nach jedem Geschäftsjahr aufzustellende Jahresabschluss eines sozialtätigen Unternehmens dient unter anderem den Mitgliedern der Aufsichtsgremien dazu, die wirtschaftliche Lage und die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens einzuschätzen und zu beurteilen. Darüber hinaus wird den Mitgliedern der Aufsichtsgremien oftmals durch Gesetz, Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Geschäftsordnung die Aufgabe zugewiesen, den Jahresabschluss selbst zu prüfen, was häufig auch die Empfehlung zur Entlastung des/r gesetzlichen Vertreter/s einschließt. Auch wenn sich die Aufsichtsgremien zur Erfüllung dieser Aufgabe meistens eines externen Abschlussprüfers – in der Regel eines Wirtschaftsprüfers – bedienen, setzt die ihnen zugewiesene Überwachungspflicht grundlegende Kenntnisse voraus, die eine fachgerechte Beurteilung und Prüfung des Jahresabschlusses ermöglichen.

Um die Mitglieder der Aufsichtsgremien hierbei zu unterstützen, haben wir vor zwölf Jahren erstmals die vorliegende Arbeitshilfe publiziert. Sie erörtert übersichtlich und praxisnah die wichtigsten Fakten rund um die Aufstellung, Prüfung und Analyse des Jahresabschlusses eines sozialtätigen Unternehmens. Dass die Nachfrage nach dieser Broschüre bis heute nicht nachgelassen hat, veranlasst uns, nunmehr die fünfte, aktualisierte Auflage vorzulegen. Nachdem die Neuerungen in der dritten und vierten Auflage insbesondere durch das Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes (MicroBilG) und des Deutschen Rechnungslegungs Standards 20 (DRS 20) zum Lagebericht geprägt waren, ist in die vorliegende fünfte Auflage vor allem das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) eingeflossen. Daneben wurden bereits die geplanten Anpassungen durch die Zweite Verordnung zur Änderung von Rechnungslegungsverordnungen berücksichtigt, die die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) und die Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) betreffen und am 1. Januar 2017 in Kraft treten sollen.

An der bewährten Struktur der Darstellung hat sich nichts geändert: Die Arbeitshilfe ist als ein Nachschlagewerk konzipiert, das auch abschnittsweise gelesen werden kann, da wir davon ausgehen, dass die Wissensbasis unserer Leserinnen und Leser unterschiedlich ist. Stichwortverzeichnisse in Kapitel III zu den einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung erleichtern die Orientierung, und zwei unterschiedlich komplexe Beispiele von Jahresabschlüssen sozialtätiger Unternehmen (in den Rechtsformen des eingetragenen Vereins und der GmbH) unterstützen die anschauliche Erörterung der Jahresabschlussanalyse.

Um das breit gefächerte Thema „Jahresabschluss eines sozialtätigen Unternehmens“ auf einen leserfreundlichen Umfang zu konzentrieren, haben wir unser Augenmerk auf den „Normalfall“ der Rechnungslegung in der Sozialwirtschaft gerichtet, den handelsrechtlichen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, ggf. zuzüglich Anhang und ergänzt durch einen Lagebericht). Dabei gehen wir auch auf Besonderheiten bestimmter Branchen sozialtätiger Unternehmen ein, die im Jahresabschluss ihren Niederschlag finden können.

Da der handelsrechtliche Jahresabschluss eines sozialtätigen Unternehmens als alleiniges Instrument der Beaufsichtigung und Kontrolle durch das Aufsichtsgremium selbstverständlich nicht ausreicht, möchten wir Ihnen unsere Arbeitshilfe „Compliance in sozialtätigen Unternehmen“ zur vertiefenden Lektüre empfehlen (s. Seite 95). Ergänzend informieren wir auf unserer Internetseite www.solidaris.de über aktuelle Entwicklungen zum Thema.

Wir hoffen, dass die vorliegende Arbeitshilfe Ihnen praktische Einsichten bieten wird, und freuen uns auf Ihre Hinweise und Anregungen (s. Kontaktdaten im Impressum, S. 95).

Köln, im Oktober 2016

Dr. Rüdiger Fuchs

Sprecher der Geschäftsführung

Inhaltsverzeichnis

2	Vorwort zur fünften Auflage	46	IV Jahresabschlussanalyse
4	I Konzeption und Inhalt der Arbeitshilfe	47	1 Grundlagen
6	II Grundsätzliches zum Jahresabschluss	48	2 Konzeption der Jahresabschlussanalyse
7	1 Grundlagen	50	3 Ausgewählte Kennzahlen
7	a) Rechtliche Vorgaben	51	a) Finanzwirtschaftliche Kennzahlen und Kennzahlen zur Liquiditätslage
10	b) Bestandteile	55	b) Erfolgswirtschaftliche Kennzahlen
10	c) Aufstellung	58	c) Kennzahlen zum Leistungsbereich
11	d) Feststellung	60	V Prüfung des Jahresabschlusses
11	e) Offenlegung	61	1 Rechtsgrundlagen der Jahresabschlussprüfung
11	f) Zwecke	63	2 Durchführung der Jahresabschlussprüfung
13	2 Grundsätze für die Aufstellung	64	3 Ergebnis der Jahresabschlussprüfung
13	a) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	68	VI Schlussbemerkung
16	b) Ansatz-, Gliederungs- und Bewertungsvorschriften	70	Anhang
22	III Einzelheiten zum Jahresabschluss	71	Beispiel-Bilanz und Beispiel-Gewinn- und Verlustrechnung des Sozial e. V.
25	1 Aufschlüsselung der Bilanzposten	73	Beispiel-Bilanz und Beispiel-Gewinn- und Verlustrechnung der Sozial GmbH
25	a) Aktivseite	74	Glossar
30	b) Passivseite	84	Literaturhinweise
36	2 Aufschlüsselung der Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	86	Checkliste: Pflichtangaben im Anhang der GmbH
42	3 Anhang	92	Checkliste: Pflichtangaben im Lagebericht der GmbH
43	4 Lagebericht	94	Abkürzungsverzeichnis
		95	Bestellmöglichkeit / Impressum

I

Konzeption und Inhalt der Arbeitshilfe

Zur Diktion

In dieser Arbeitshilfe verwenden wir den Begriff „sozialtätiges Unternehmen“ und fassen damit die Einrichtungen und Träger des Gesundheitswesens und der Sozialwirtschaft zusammen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Abgabenordnung (AO) verfolgen. Sie werden landläufig auch als Nonprofit- oder Not-for-profit-Organisation bzw. abgekürzt als NPOs bezeichnet.

Im Rahmen der Darstellung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften nehmen wir in dieser Arbeitshilfe ausschließlich auf GmbHs Bezug, da die GmbH die weit überwiegende Rechtsform der sozialtätigen Kapitalgesellschaften ist.

Darüber hinaus verzichten wir aus Gründen der besseren Lesbarkeit im Folgenden auf die gleichzeitige Verwendung der männlichen und der weiblichen Sprachform. Sämtliche Personen- und Funktionsbezeichnungen gelten gleichermaßen für beide Geschlechter.

Diese Arbeitshilfe richtet sich an Verantwortliche sozialtätiger Unternehmen, die mit der Aufgabe der Prüfung und/oder Beurteilung von Jahresabschlüssen ihrer Organisation betraut sind. Wir haben uns zur Erstellung dieser Arbeitshilfe aus mehreren Gründen entschlossen. Einerseits stoßen unsere Wirtschaftsprüfer bei den Jahresabschlussbesprechungen regelmäßig auf inhaltliche Unsicherheiten, insbesondere in Aufsichtsgremien kleinerer und mittelgroßer sozialtätiger Unternehmen; daraus leiten wir einen Informationsbedarf über die Besonderheiten von Jahresabschlüssen sozialtätiger Unternehmen ab. Andererseits haben wir in der aktuellen Literatur keine Publikation finden können, die dieses spezifische Thema anschaulich aufbereitet.

Bei der Konzeption der Arbeitshilfe und bei der Auswahl der Inhalte sind wir davon ausgegangen, dass unsere Leserinnen und Leser bereits über basale betriebswirtschaftliche Kenntnisse und Grundkenntnisse der Rechnungslegung sozialtätiger Unternehmen verfügen. Außerdem nehmen wir an, dass Ihnen in der Regel ein korrekt erstellter und geprüfter handelsrechtlicher Jahresabschluss vorliegt, und haben diesen als Ausgangspunkt für die Themenbearbeitung gewählt.

Um möglichst praxisnah zu argumentieren, haben wir zwei Zahlenbeispiele (jeweils mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) entwickelt, auf die insbesondere die Abschnitte III und IV dieser Arbeitshilfe Bezug nehmen. Die Zahlenbeispiele finden Sie im Anhang; Sie können sie parallel zum Studium der Texte ausklappen. Das einfachere Beispiel bezieht sich auf einen Sozial e. V., das komplexere Beispiel auf eine Sozial GmbH, für die eine Aufstellungs- und Prüfungspflicht nach HGB besteht. Auf die Darstellung korrespondierender Anhangsangaben zu diesen Beispielen haben wir verzichtet.

Abschnitt II „Grundsätzliches zum Jahresabschluss“ dient der Einordnung des Themas und der Vermittlung der grundlegenden Begriffe.

Abschnitt III „Einzelheiten zum Jahresabschluss“ erläutert die einzelnen Posten von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie kurz den Inhalt des Anhangs entsprechend der üblichen bzw. gesetzlich vorgeschriebenen Gliederung. Der Abschnitt soll als Nachschlagewerk dienen und inhaltliche Fragen zu bestimmten Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung beantworten. Der von der Geschäftsführung freiwillig oder verpflichtend aufzustellende Lagebericht dient der Ergänzung des Jahresabschlusses und wird daher ebenfalls in diesem Abschnitt behandelt.

Darauf aufbauend beschäftigt sich Abschnitt IV „Jahresabschlussanalyse“ mit der wirtschaftlichen Beurteilung des sozialtätigen Unternehmens mittels aus dem Jahresabschluss abgeleiteter Kennzahlen. Die in diesem Abschnitt aufgeführten und anhand der Zahlenbeispiele berechneten Kennzahlen sind teilweise in dem von Ihrem Abschlussprüfer erstellten und vorgelegten Prüfungsbericht enthalten; außerdem nimmt der Abschlussprüfer häufig im Rahmen der Analyse bei der Schlussbesprechung auf sie Bezug.

Abschnitt V schließlich beschäftigt sich mit der „Prüfung des Jahresabschlusses“ sozialtätiger Unternehmen, die in der Regel von einem dafür beauftragten externen Wirtschaftsprüfer vorgenommen wird. Dessen Arbeit (Prüfungsdurchführung, Berichterstattung), die gesetzlichen Grundlagen hierzu sowie die Grenzen seiner Tätigkeit werden dargestellt.

Im Anhang dieser Arbeitshilfe sind die bereits angesprochenen Zahlenbeispiele (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung eines Sozial e. V. und einer Sozial GmbH) abgedruckt. Ein umfangreiches Glossar erläutert die wichtigsten Begriffe dieser Arbeitshilfe. Außerdem finden sich dort Checklisten zu den Pflichtangaben in Anhang und Lagebericht sowie eine Liste mit weiterführender Literatur und ein Abkürzungsverzeichnis.

II

Grundsätzliches zum

Jahresabschluss

1 Grundlagen

Innerhalb des betrieblichen Rechnungswesens eines sozialtätigen Unternehmens gehört die Aufstellung des Jahresabschlusses zu den Aufgaben der Finanzbuchhaltung. Dort werden systematisch und fortlaufend die einzelnen Geschäftsvorfälle des Unternehmens aufgezeichnet. Die Finanzbuchhaltung wird als Zeitabschnittsrechnung bezogen auf Geschäftsjahre geführt.



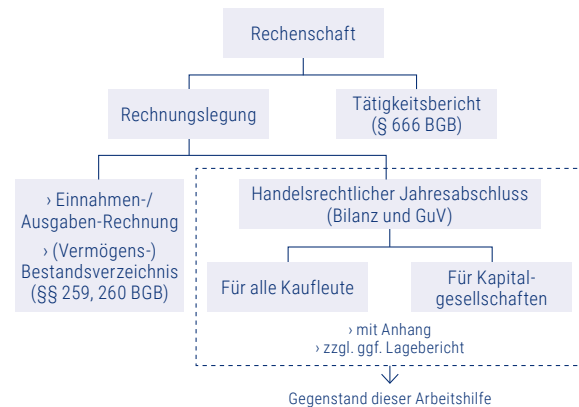
Die anderen Bereiche des betrieblichen Rechnungswesens dienen primär der internen Steuerung des sozialtätigen Unternehmens, wenngleich sie zum Teil auch gesetzlich verpflichtend sind, z. B. nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV), der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) oder der Werkstättenverordnung (WVO).

a) Rechtliche Vorgaben

Für die Rechnungslegung eines sozialtätigen Unternehmens gibt es keine einheitliche gesetzliche Grundlage, vielmehr ist seine Rechtsform ausschlaggebend dafür, welche rechtlichen Vorschriften jeweils zu beachten sind.

Sozialtätige Unternehmen werden meist in den Rechtsformen des rechtsfähigen Vereins (e. V.), der rechtsfähigen Stiftung privaten Rechts oder der Kapitalgesellschaft – i. d. R. der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) – geführt. Sie können aber auch unselbständiger Teil einer Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) sein, über den als Sondervermögen Rechnung gelegt wird.

Wenn wir vom Jahresabschluss eines sozialtätigen Unternehmens sprechen, ist damit grundsätzlich der Abschluss seines Rechtsträgers gemeint (z. B. eines e. V. oder einer GmbH). Daneben werden auch für einzelne Einrichtungen eines Rechtsträgers Teiljahresabschlüsse aufgestellt. Eine Verpflichtung hierzu ergibt sich bspw. bei unselbständigen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen, die in einen übergeordneten Rechtsträger eingebunden sind.



Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften

Für Vereine und Stiftungen ergeben sich i. d. R. keine unmittelbaren Verpflichtungen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung, weil die Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) an die Kaufmannseigenschaft gemäß § 1 HGB anknüpfen. Lediglich wenn sie ein Handelsgewerbe betreiben, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, oder wenn sie nach § 5 Publizitätsgesetz (PublG) als sog. Großunternehmen einzustufen sind, müssen sie das HGB anwenden.

GmbHs dagegen haben kraft ihrer Rechtsform Kaufmannseigenschaft und sind daher zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet.

Für Vereine bilden die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) die gesetzlichen Grundlagen für die Rechnungslegung. Dies gilt auch für Stiftungen, sofern die jeweiligen Landesstiftungsgesetze sowie die Vorschriften der kirchlichen Stiftungsaufsicht keine weiterführenden und klarstellenden Regelungen enthalten.

Rechnungslegungsvorschriften des HGB

Diese finden sich im Dritten Buch „Handelsbücher“ des HGB, das wie folgt unterteilt ist:

- › Vorschriften für **alle** Kaufleute (§§ 238 – 263 HGB)
- › **Ergänzende** Vorschriften
 - › für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften (§§ 264 – 335c HGB)
 - › für eingetragene Genossenschaften (§§ 336 – 339 HGB)
 - › für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (§§ 340 – 341p HGB)

Gemäß BGB hat der Rechenschaftspflichtige lediglich eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und der Ausgaben (Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung) schriftlich mitzuteilen und ggf. ein (Vermögens-)Bestandsverzeichnis vorzulegen (§§ 259, 260 BGB). Besondere Form- und Gliederungsvorschriften sind dabei nicht zu beachten. Die herrschende Lehre versteht heute diese Normen als Pflicht zur periodischen Rechenschaftslegung, die jährlich erfolgen sollte.

Zum Begriff der kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaft und der Kleinstkapitalgesellschaft

Die §§ 267, 267a HGB, zuletzt geändert durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17. Juli 2015, durch das der Gesetzgeber die Größenkriterien, d. h. die sogenannten Schwellenwerte, angepasst hat, unterscheiden in Abhängigkeit von der Ausprägung der drei Merkmale Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Jahresdurchschnitt der Arbeitnehmer (Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl am Ende der vier Quartale) folgende Größenklassen:

Größenklasse	Bilanzsumme	Umsatzgröße	Arbeitnehmer
Kleinst-GmbH	≤ 350.000 EUR	≤ 700.000 EUR	≤ 10
Kleine GmbH	> 350.000 EUR	> 700.000 EUR	> 10
	≤ 6.000.000 EUR	≤ 12.000.000 EUR	≤ 50
Mittelgroße GmbH	> 6.000.000 EUR	> 12.000.000 EUR	> 50
	≤ 20.000.000 EUR	≤ 40.000.000 EUR	≤ 250
Große GmbH	> 20.000.000 EUR	> 40.000.000 EUR	> 250

Eine sozialtätige GmbH steigt in eine höhere Größenklasse auf, wenn zwei der drei Merkmale am Abschlussstichtag zweier aufeinander folgender Geschäftsjahre zutreffen. Im Falle von Umwandlungen oder Neugründungen sind die Verhältnisse am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung maßgeblich. Als Neugründung gelten auch wirtschaftliche Neugründungen, d. h. beispielsweise die Übernahme eines Geschäftsbetriebs bei Erstverwendung einer Vorratsgesellschaft oder Wiederverwendung einer Gesellschaft, deren Geschäftsbetrieb eingestellt war.

Ergänzend zu diesen Vorschriften muss anhand der Unterlagen des Rechenschaftspflichtigen sowohl die Zahlungsunfähigkeit als auch eine Überschuldung feststellbar sein (§ 42 Abs. 2 Satz 1 BGB i. V. m. §§ 17 ff. InsO).

Bei sozialtätigen Unternehmen in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts (KöR) gelten lediglich die Rechnungslegungsvorschriften, die in der Satzung oder der Ordenskonstitution festgelegt sind, soweit keine einrichtungsspezifischen Vorschriften wie KHBV oder PBV greifen.

Vereine und Stiftungen können grundsätzlich auf freiwilliger Basis nach handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung legen. Dazu sind entsprechende Regelungen in Form einer Selbstverpflichtung, die im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung des sozialtätigen Unternehmens verankert sein sollte, zu treffen. Empfehlenswert ist dies insbesondere dann, wenn ein Unternehmen in wesentlichem Umfang Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen zu verzeichnen hat oder die Tätigkeit nicht durch einen gleichmäßigen Geschäftsverlauf – bspw. aufgrund größerer unregelmäßiger Investitionen – geprägt ist. In einer solchen Situation wären die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und die Vermögensrechnung nur beschränkt aussagekräftig.

Vereine und Stiftungen können freiwillig nach den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften des HGB Rechnung legen. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) empfiehlt außerdem, die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften anzuwenden, wenn Vereine und Stiftungen nach den Größenkriterien des § 267 HGB (siehe Kasten) als mittelgroß oder groß eingestuft werden können. Bei Vereinen sollte dabei anstelle der Umsatzerlöse auf die Gesamteinnahmen (Umsatzerlöse, Beiträge, Spenden) abgestellt werden (IDW RS HFA 14, Tz. 27).

Spezielle Rechnungslegungsvorschriften

Unabhängig von der Rechtsform oder der Kaufmannseigenschaft sind für sozialtätige Unternehmen spezielle Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden, wenn sie in bestimmten Branchen tätig sind. Folgende „Spezialvorschriften“ bestehen:

- › PBV für Pflegeeinrichtungen
- › Aufzeichnungspflicht gem. § 13 HeimG für Träger eines Heimes i. S. d. HeimG
- › KHBV und ggf. weitere Vorschriften des Landeskrankenhausrechts für Krankenhäuser
- › Führen von Büchern nach kaufmännischen Grundsätzen gem. § 12 WVO für Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM)

Exkurs: Der handelsrechtliche Jahresabschluss

Nach § 242 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluss zu Beginn (Eröffnungsbilanz) und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres (Bilanz) aufzustellen und eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (Gewinn- und Verlustrechnung, kurz GuV) vorzunehmen. Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen (§ 244 HGB) und vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterschreiben (§ 245 HGB).

Buchführungspflicht

Hauptanknüpfungspunkt für die Erstellung eines Jahresabschlusses ist die gesetzlich fixierte Pflicht für alle Kaufleute, Bücher zu führen bzw. Rechnung zu legen (§ 238 HGB). Die Eintragungen und Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden; Änderungen, nach denen der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist, dürfen nicht vorgenommen werden. Die geordnete Ablage von Belegen als Bücher ist zulässig, ebenso der Einsatz von Datenträgern.

Inventur und Inventar

Jeder Kaufmann ist nach dem Handelsrecht verpflichtet, zu Beginn eines Handelsgewerbes (§ 240 Abs. 1 HGB) und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres (§ 240 Abs. 2 HGB) eine Bestandsaufnahme (Inventur) durchzuführen. Die Inventur stellt die mengen- und wertmäßige Bestandsaufnahme der vorhandenen Vermögens- und Schuldposten am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres dar. Sie ist Grundlage für die Eröffnung und den Abschluss der Buchführung eines Geschäftsjahres und dient der Nachprüfbarkeit der Bilanzansätze auf Vollständigkeit und richtige Bewertung. Somit stellt sie ein Korrektiv zur Buchführung dar. Da die ordnungsgemäße Durchführung der Inventur in der Regel einen erheblichen organisatorischen und personellen Einsatz erfordert, sehen HGB und Steuerrecht Inventurerleichterungen (Stichprobeninventur, permanente Inventur, Gruppenbewertung etc.) vor. Die Dokumentation der Inventur erfolgt im Inventar (§§ 240, 241 HGB). Im Inventar werden alle Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert ausgewiesen.

Befreiungsvorschriften

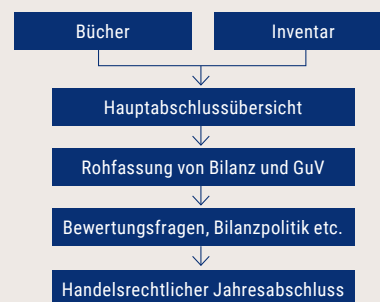
Einzelkaufleute, die bestimmte Umsatz- und Ergebnisschwellen nicht überschreiten, sind von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung des Inventars sowie von der Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses befreit

(§ 241a HGB i. V. m. § 242 Abs. 4 HGB). Gemeinnützige Einrichtungen fallen nicht unter diese Vorschriften, da sie keine Einzelkaufleute sind.

Herleitung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Die beiden Kernbestandteile des Jahresabschlusses, Bilanz und GuV, werden aus der Buchführung und dem Inventar schrittweise abgeleitet:

1. Die Ergebnisse der Buchführung werden mit dem Inventar abgeglichen. Bei Unterschieden (z. B. aufgrund von Diebstahl, Fehlbuchungen) sind die Ergebnisse der Buchführung an die Ergebnisse des Inventars anzugleichen. Der isolierte „Zahlenkreis“ der Buchführung wird also verlassen und mittels Inventurergebnis an der wirtschaftlichen Realität gemessen.
2. Die Schlussstände der einzelnen Konten der Buchhaltung (Schlussalden) werden in einer Hauptabschlussübersicht zusammengefasst und den einzelnen Posten der Bilanz und der GuV zugeordnet. Bilanz und GuV sind also die Aggregation der einzelnen Schlussalden der Buchführung nach Berücksichtigung der Inventurergebnisse.
3. Viele bilanzielle Fragen werden in der praktischen Handhabung erst dann gestellt und beantwortet, wenn die Bilanz und die GuV als „Rohlinge“ aus der Hauptabschlussübersicht abgeleitet worden sind. Hierzu zählen die Bewertungsfragen (z. B. planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen, Wertberichtigungen) oder die Auflösung und Dotierung der Rückstellungen. Auch mögliche bilanzpolitische Maßnahmen im Rahmen der handelsrechtlich zulässigen Ansatz- und Bewertungsvorschriften werden erst auf der Grundlage dieser Rohfassungen durchgeführt.



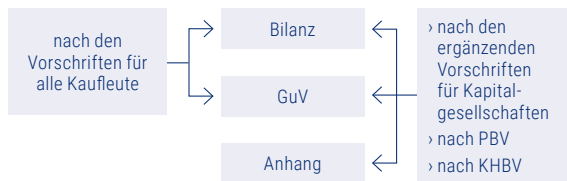
Vorstehendes gilt auch für Zwischenabschlüsse, die für die Steuerung des sozialtätigen Unternehmens benötigt und auch von den Aufsichtsgremien zunehmend eingefordert werden.

b) Bestandteile

Der Jahresabschluss setzt sich in Abhängigkeit von den jeweils einschlägigen gesetzlichen Regelungen aus verschiedenen Bestandteilen zusammen. Mindestbestandteile eines nach den handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellten Jahresabschlusses sind nach den Vorschriften für alle Kaufleute (§ 242 HGB)

- › die Bilanz und
- › die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV).

In der **Bilanz** werden die Vermögens- und Schuldwerte, die Rechnungsabgrenzungsposten sowie das Eigenkapital zum jeweiligen Bilanzstichtag am Schluss eines Geschäftsjahres dargestellt (Zeitpunkt Betrachtung). In der **GuV** werden die Aufwendungen und Erträge eines Geschäftsjahres gegenübergestellt (Zeitraum Betrachtung).



Bestandteile des Jahresabschlusses

Darüber hinaus haben sozialtätige Kapitalgesellschaften (§§ 264 – 288 HGB) und solche Unternehmen, die nach PBV und KHBV Rechnung legen, einen **Anhang** zu erstellen. Dieser ist ebenfalls Bestandteil des Jahresabschlusses und soll die durch die Bilanz sowie die GuV vermittelten Informationen erläutern, ergänzen und ggf. korrigieren. Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a HGB) brauchen unter speziellen Voraussetzungen keinen Anhang zu erstellen (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB), wenn sie bestimmte Angaben unter der Bilanz vornehmen (insbesondere Haftungsverhältnisse).

Kein Bestandteil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ist der **Lagebericht** (§ 289 HGB). Gesetzlich verpflichtend ist er von der Geschäftsführung mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften aufzustellen. Er soll in verbaler Form und gestützt auf Kennzahlenvergleiche und eine Kapitalflussrechnung Informationen des Jahresabschlusses verdichten und den Jahresabschluss aus Sicht der gesetzlichen Vertreter (Vorstand, Geschäftsführung) ergänzen. Der Lagebericht hat auch Aussagen über die voraussichtliche Entwicklung mit den wesentlichen Chancen und Risiken zu enthalten.

Der Lagebericht ist nicht zu verwechseln mit dem sogenannten Tätigkeitsbericht gemäß § 666 BGB, mittels dessen beispielsweise Vereinsvorstände „auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft [zu] erteilen und nach der Ausführung des Auftrags Rechenschaft ab[zu]legen“ haben. Er kann aber gesonderter, abgegrenzter Teil des Tätigkeitsberichts sein (IDW RS HFA 14, Tz. 28).

Geltungsbereich	Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach Ende des Geschäftsjahres
nach den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften des HGB	innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit, worunter i. d. R. zwölf Monate verstanden werden (§ 243 Abs. 3 HGB)
kleine Kapitalgesellschaften/ Kleinstkapitalgesellschaften	innerhalb von sechs Monaten (§ 264 Abs. 1 S. 4 HGB)
mittelgroße, große Kapitalgesellschaften	innerhalb von drei Monaten (§ 264 Abs. 1 S. 3 HGB)
Pflegeeinrichtungen nach PBV	innerhalb von sechs Monaten (§ 4 Abs. 1 PBV)
Krankenhäuser nach KHBV	innerhalb von vier Monaten (§ 4 Abs. 2 KHBV)
Stiftungen	gemäß den in den Landesstiftungsgesetzen geregelten Fristen zur Vorlage bei der Stiftungsaufsichtsbehörde

Fristen zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach Ende des jeweiligen Geschäftsjahres

c) Aufstellung

Die Zuständigkeit für die Aufstellung des Jahresabschlusses liegt beim gesetzlichen Vertreter (Vorstand, Geschäftsführung) des sozialtätigen Unternehmens. Jedem Mitglied des Leitungsorgans kommt im Innenverhältnis des Unternehmens eine entsprechende Verpflichtung gegenüber den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft bzw. den Mitgliedern eines Vereins zu. Bei einer Stiftung hat das Leitungsorgan dieser Verpflichtung gegenüber der Stiftungsaufsicht nachzukommen, da diese die Interessen des Stifters wahrnimmt.

Formal zuständig für die Aufstellung des Jahresabschlusses sind damit

- › bei Vereinen und Stiftungen der Vorstand (§ 86 i. V. m. § 27 Abs. 3 BGB) und
- › bei der GmbH der Geschäftsführer (§ 41 GmbHG).

d) Feststellung

Mit dem Feststellungsbeschluss erlangt ein Jahresabschluss Rechtsverbindlichkeit. Die Feststellung (auch Genehmigung) ist grundsätzlich keine Geschäftsführungsaufgabe. Gesetzlich geregelt ist die Feststellung nur für ein sozialtätiges Unternehmen in der Rechtsform der GmbH:

Verein	Stiftung	GmbH
Das BGB-Vereinsrecht sieht eine Feststellung der Rechnungslegungsunterlagen nicht vor. Sie sollte jedoch durch die Mitgliederversammlung oder ein anderes durch Satzung bestimmtes Organ jährlich erfolgen (vgl. IDW RS HFA 14, Tz. 13).	Eine Feststellung des Jahresabschlusses ist mangels gesetzlicher Regelungen nicht vorgegeben. Sie kann jedoch durch die Stiftungssatzung ausdrücklich bei einem der Gesellschafterversammlung entsprechenden (Aufsichts)Organ angesiedelt sein.	Die Feststellung erfolgt grundsätzlich durch Gesellschafterbeschluss (§ 46 GmbHG), sie kann aber auch einem anderen Gremium wie dem Aufsichtsrat übertragen werden. Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften beträgt die Frist zur Feststellung acht Monate und für kleine oder Kleinstkapitalgesellschaften elf Monate nach Geschäftsjahresende (§ 42a Abs. 2 GmbHG).

Feststellung des Jahresabschlusses nach Rechtsform

Neben dem Feststellungsbeschluss bedarf es in der Regel eines Beschlusses über die Ergebnisverwendung durch das entsprechende Organ. Ergebnisverwendung heißt bei sozialtätigen Unternehmen i. d. R., Rücklagen zu bilden bzw. aufzulösen; eine Ausschüttung des Ergebnisses an die Gesellschafter bzw. Mitglieder ist nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich, wenn die Gesellschafter bzw. Mitglieder ebenfalls sozialtätige Unternehmen sind und die ausgeschütteten Mittel für entsprechende Zwecke verwenden.

e) Offenlegung

Durch die Offenlegung des festgestellten Jahresabschlusses (Bilanz, GuV, Anhang) und evtl. des Lageberichts erhalten unternehmensexterne Jahresabschlussadressaten die Möglichkeit, den Jahresabschluss einzusehen. Die §§ 325 – 329 HGB regeln die Offenlegungspflichten für GmbHs. Die Unterlagen sind beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen. Dieser veröffentlicht und übermittelt sie an das elektronische Unternehmensregister, über dessen Internetseite die Unterlagen allgemein und jederzeit zugänglich sind.

Für kleine, mittelgroße sowie Kleinstkapitalgesellschaften gelten bezüglich der einzureichenden Unterlagen Erleichterungen bei der Offenlegung (§§ 326, 327 HGB), wobei für Kleinstkapitalgesellschaften lediglich eine Hinterlegung der Unterlagen möglich ist.

Der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers prüft die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen. Bei Verstößen wird die zuständige Verwaltungsbehörde (für sozialtätige Unternehmen: Bundesamt für Justiz) unterrichtet. Dieses Amt leitet dann – ohne Vorliegen eines gesonderten Antrags – ein Ordnungsgeldverfahren ein. Wird dann der Offenlegungspflicht nicht innerhalb einer von der Behörde festgesetzten Sechs-Wochen-Frist nachgekommen, droht ein Ordnungsgeld (§ 335 HGB).

Die Frist zur Offenlegung der erforderlichen Unterlagen beträgt einheitlich zwölf Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres.

f) Zwecke

Für den handelsrechtlichen Jahresabschluss werden seine Zwecke aus den gesetzlichen Vorschriften sowie aus den Interessen der Jahresabschlussadressaten abgeleitet.

Die Buchführung als Grundlage für den Jahresabschluss erfüllt die **Dokumentationsfunktion**. Sie hat so beschaffen zu sein, „dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“ (§ 238 Abs. 1 HGB). Über die

Nachprüfbarkeit der so geführten Aufzeichnungen werden mit der Dokumentation zugleich eine Beweissicherungs- sowie eine präventive Funktion erfüllt, indem bspw. Unterschlagungen durch Unternehmensangehörige vermieden oder zumindest erschwert werden.

Darüber hinaus hat jeder, der fremde Angelegenheiten ausführt, darüber **Rechenschaft** abzulegen. Rechenschaft im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegung abzulegen bedeutet, die Verwendung des anvertrauten Kapitals offenzulegen. So kann sich derjenige, der die fremden Angelegenheiten ausgeführt hat (Geschäftsführer oder Vorstand), entlasten und seine Auftraggeber (Mitgliederversammlung, Gesellschafterversammlung, Stiftungsbehörde oder von diesen jeweils eingerichtete Aufsichtsgremien) der Ordnungsmäßigkeit seines Tuns versichern.

Die **Informationsfunktion** erfüllt der Jahresabschluss dann, wenn er als Entscheidungsgrundlage von unternehmensexternen und -internen Adressaten genutzt wird. Die Informationsfunktion wird insbesondere in § 264 Abs. 2 HGB betont, wonach der Jahresabschluss (inkl. Anhang) „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ vermitteln muss. Durch die Offenlegung erfüllt der Jahresabschluss seine Informationsfunktion auch für diejenigen Adressaten, denen kein unmittelbares Einsichtsrecht in den Jahresabschluss zusteht.

Als potentielle **externe** Adressaten des Jahresabschlusses kommen beispielsweise in Betracht:

- › Kreditgeber, die die Jahresabschlussinformationen für ihre Kreditvergabeentscheidungen nutzen,
- › Zuwendungsgeber für ihre Zuwendungsentscheidung,
- › Investoren für ihre Investitionsentscheidungen,
- › Lieferanten für ihre Entscheidung, ob sie eine entsprechende Geschäftsbeziehung mit dem sozialtätigen Unternehmen eingehen.

Darüber hinaus haben sich die zur Aufstellung des Jahresabschlusses Verpflichteten im Rahmen ihrer Sorgfaltspflichten regelmäßig einen Überblick über die Lage des sozialtätigen Unternehmens zu verschaffen, insbesondere über das jeweils erzielte Periodenergebnis sowie über den Stand und die Entwicklung des Vermögens und der Schulden. Wird diese Pflicht vernachlässigt, kann es zu Fehlentscheidungen bzw. Fehlsteuerungen des Unternehmens kommen.

Im Insolvenzfall können bei Vernachlässigung der Selbstinformationspflicht auch strafrechtliche Sanktionen für das aufstellungspflichtige Organ drohen (§§ 283 ff. StGB).

Weitere Berichtspflichten der Geschäftsführung gegenüber dem Aufsichtsgremium

Insbesondere die Aufsichtsgremien sind **interne** Adressaten des Jahresabschlusses. Neben der Prüfung des Jahresabschlusses und ggf. der Feststellung gehören zu den Aufgaben von Aufsichtsgremien auch

- › die unterjährige Überwachung der Geschäftsführung,
- › die Überwachung der Verfolgung des Unternehmenszwecks,
- › die Formulierung von Zielvorgaben für die Geschäftsführung und
- › die Zusammenarbeit mit dem Wirtschaftsprüfer.

Entsprechend wird das Aufsichtsgremium das geschäftsführende Organ verpflichtet, es regelmäßig und umfassend zu informieren. Diese Berichtspflicht wird nicht nur die Vorlage des Jahresabschlusses umfassen, sondern auch weitere Informationen, bspw. über

- › die beabsichtigte Geschäftspolitik,
- › andere Daten der Unternehmensplanung einschließlich Ausführungen zur Einhaltung von Planvorgaben,
- › den Gang der Geschäfte und
- › Geschäfte, die für das Unternehmen von besonderer Bedeutung sind.

Diese Informationen werden auch in die Beurteilung des von der Geschäftsführung vorgelegten Jahresabschlusses einfließen und als Grundlage für die Beurteilung und Entlastung der Geschäftsführung dienen.

Dem nach HGB erstellten Jahresabschluss kommt grundsätzlich auch eine **Zahlungs- bzw. Ausschüttungsbemessungsfunktion** zu, da die im Jahresabschluss ermittelte Gewinngröße Grundlage für Regelungen des Gesellschaftsrechts über die Ausschüttung an die Unternehmenseigner sowie für Regelungen des Einkommensteuerrechts (über das sog. Maßgeblichkeitsprinzip) zur Bemessung der Ertragsteuern ist. Bei einem sozialtätigen Unternehmen, das einen steuerbegünstigten Status nach §§ 51 ff. AO innehat, ist diese Funktion nicht von Bedeutung.

2 Grundsätze für die Aufstellung

a) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) können allgemein verstanden werden als Regeln über die Führung der Bücher sowie die Erstellung des Jahresabschlusses. Sie spielen eine zentrale Rolle in der handelsrechtlichen Rechnungslegung (Generalnormen).

Generalnorm

für die Buchführung

„Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.“ (§ 238 Abs. 1 HGB)

für den Jahresabschluss

„Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.“ (§ 243 Abs. 1 HGB)

„Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln.“ (§ 264 Abs. 2 S. 1 HGB)

Eine Definition, was unter dem Begriff der GoB zu verstehen ist, findet sich im Gesetz nicht. Einige GoB sind im HGB angeführt, andere sind außerhalb der rechtlichen Normen angesiedelt (sog. nicht kodifizierte GoB). Konkretisiert werden sie vor allem durch das Zusammenwirken von Rechtsprechung, betriebswirtschaftlicher Theorie sowie fachkundiger Praxis. Damit steht auch einer Weiterentwicklung von Rechnungslegungsvorschriften und ihrer Anpassung an neue Erkenntnisse und praktische Übung nichts im Wege.

Im Folgenden erläutern wir die Grundsätze und fügen – wo sinnvoll und erforderlich – Beispiele ein.

aa) Rahmegrundsätze

Der Grundsatz der **Bilanzwahrheit** ist so zu verstehen, dass die Regeln für die Abbildung der wirtschaftlichen Realität in der Bilanz objektiv und damit intersubjektiv nachprüfbar sind. Wahr ist ein Jahresabschluss grundsätzlich nur dann, wenn die gesetzlichen und außergesetzlichen Vorschriften bei seiner Erstellung beachtet worden sind.

Ein vordergründig den gesetzlichen Vorschriften entsprechender Jahresabschluss kann „unwahr“ sein, wenn seine Erstellung der Willkür des Bilanzierenden unterliegt. Von Willkür kann dann gesprochen werden, wenn bei Ansatz- und Bewertungsentscheidungen bewusst falsche Überlegungen zugrunde liegen, was insbesondere bei der Beurteilung zukunftsbezogener Sachverhalte der Fall sein kann. So kann z. B. die Bilanzierung einer Rückstellung dem Grundsatz der Bilanzwahrheit widersprechen, wenn zwar ihre rechnerische Ermittlung richtig ist, die der Ermittlung zugrunde liegenden Annahmen jedoch unplausibel und damit willkürlich sind.

Der Jahresabschluss muss **klar** und **übersichtlich** aufgestellt werden (§ 243 Abs. 2 HGB). Eine Darstellung im Jahresabschluss ist formell klar, wenn ein sachverständiger Dritter durch sie nicht verwirrt wird und ein Nachvollziehen des Dargestellten in angemessener Zeit möglich ist. Die Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses drückt sich in einer vollständigen, sachlich zutreffenden und hinreichend tiefen Untergliederung der einzelnen Posten von Bilanz und GuV aus. Die Mindestgliederung der Bilanz ist in § 247 Abs. 1 HGB vorgegeben. Weiterführende Gliederungsvorschriften für Kapitalgesellschaften ergeben sich aus den §§ 266 und 275 HGB. Diese werden in Abschnitt III detailliert erläutert.



Der Grundsatz der **Vollständigkeit** ist für die Buchführung (§ 239 Abs. 2 HGB) sowie den Jahresabschluss (§ 246 Abs. 1 HGB) kodifiziert. Danach sind alle aufzeichnungs- und buchungspflichtigen Vorgänge sowie alle Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Berücksichtigung aller bekannten Tatsachen – auch der erkennbaren Risiken – zu erfassen. Tatsachen, die erst nach dem Abschlussstichtag des Jahresabschlusses bekannt werden, sind dann zu berücksichtigen, wenn das zugrunde liegende Ereignis bereits vor dem Abschlussstichtag eingetreten ist (sog. wertaufhellende Tatsachen). Fand beispielsweise die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Geschäftspartners/Debitors kurz vor Ende des Geschäftsjahres statt und hat der Bilanzierende erst im neuen Geschäftsjahr davon erfahren, ist diese Tatsache bei der Forderungsbewertung zum Bilanzstichtag des abgelaufenen Geschäftsjahres zu berücksichtigen. Tatsachen, die erst nach dem Abschlussstichtag, aber vor der Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten sind (sog. wertbegründende Tatsachen), sind nicht zu berücksichtigen.

Der Grundsatz der **Einzelbewertung** von Vermögensgegenständen und Schulden findet sich in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Er ist auch vor dem Hintergrund des Saldierungsverbots (§ 246 Abs. 1 HGB) zu sehen, wonach Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen. Damit soll die Vermischung einzelner Bilanzobjekte vermieden werden: Wertminderungen einzelner Bilanzierungsobjekte dürfen nicht mit Wertsteigerungen anderer ausgeglichen werden. Dies gilt sowohl für Vermögens- als auch für Schuldposten. Probleme können sich bei der Abgrenzung dessen, was als einzelner Vermögensgegenstand bzw. Schuld anzusehen ist, ergeben. Beispiele: unterschiedliche Bestandteile eines Gebäudes, Altersversorgungsrückstellungen für Ordensschwester, Urlaubsrückstellungen für Mitarbeiter. Aus Vereinfachungsgründen werden für bestimmte Vermögensgegenstände auch Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz zugelassen in Form der Festbewertung (§ 240 Abs. 3 i. V. m. § 256 S. 2 HGB), der Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 i. V. m. § 256 S. 2 HGB) oder der pauschalierten Wertberichtigung auf Forderungen.

Bestehen gegenüber Arbeitnehmern Altersversorgungsverpflichtungen, die durch insolvenzgesicherte Vermögenswerte abgedeckt sind (Planvermögen), gilt das Saldierungsver-

bot nicht; in diesem Fall müssen diese Schulden mit den entsprechenden Vermögenswerten verrechnet werden (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB). Zudem dürfen für bestimmte Sachverhalte entgegen dem Grundsatz der Einzelbewertung sogenannte Bewertungseinheiten gebildet werden (§ 254 HGB). Werden die immanenten Risiken bestimmter Geschäfte oder Bilanzposten (Grundgeschäfte) durch (Finanz-)Instrumente (Sicherungsgeschäfte) bewusst abgesichert und wird eine negative Wertentwicklung des Grundgeschäftes mit dem Sicherungsgeschäft kompensiert, so kommen – vereinfachend ausgedrückt – insoweit das Realisations- und das Imparitätsprinzip (siehe unten) nicht zur Anwendung.

bb) Abgrenzungsgrundsätze

Die Abgrenzungsgrundsätze bestimmen die Zuordnung von Geschäftsvorfällen zu einem Geschäftsjahr. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss werden die sog. Erträge und Aufwendungen einer entsprechenden Periode (Geschäftsjahr) zusammengefasst. Diese müssen sich nicht unbedingt in Zahlungsströmen (Einnahmen oder Ausgaben bzw. Zu-/Abfluss von Mitteln) in dem entsprechenden Geschäftsjahr niederschlagen. Die nachfolgend aufgeführten Grundsätze und Beispiele mögen dies verdeutlichen.

Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB sind Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen, indem sie nach bestimmten Kriterien abgegrenzt und periodengerecht zugeordnet werden. Periodengerecht bedeutet, dass die Aufwendungen und Erträge in der Periode zu erfassen sind, in der sie wirtschaftlich verursacht werden (sog. Verursachungsprinzip). Die verursachungsgerechte Zuordnung und Abgrenzung erfolgt nach sachlichen oder zeitlichen Gesichtspunkten.

Die **sachliche** Abgrenzung hat zur Folge, dass alle der jeweiligen Unternehmensleistung zurechenbaren Vermögensminderungen (Verkauf von Produkten einer WfbM, Erbringung von Pflegedienstleistungen eines sozialtätigen Unternehmens etc.) der Periode zugerechnet werden, in der die Erträge aus diesen Unternehmensleistungen realisiert werden. Schafft eine WfbM beispielsweise Rohstoffe an, die erst im nächsten Geschäftsjahr zu Produkten verarbeitet und verkauft werden, sind die Ausgaben für die Rohstoffe

auch erst im nächsten Geschäftsjahr als Aufwendungen zu berücksichtigen, auch wenn sie in diesem Jahr bereits vom Bankkonto abgebucht worden sind. Diese Rohstoffe werden daher in Höhe der Ausgaben in der Bilanz auf der Aktivseite unter dem Umlaufvermögen als Vorräte erfasst („aktiviert“) und erst im nächsten Jahr in der GuV als Aufwendungen berücksichtigt, die das Umlaufvermögen schmälern. Ebenso lässt sich die planmäßige Abschreibung von abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens über die sachliche Abgrenzung erklären.

Mit Hilfe der **zeitlichen** Abgrenzung werden streng zeitraumbezogene Vermögensmehrungen oder -minderungen der Periode zugeordnet, auf die sie sich auch beziehen, unabhängig davon, ob Zahlungen tatsächlich schon geleistet bzw. eingegangen sind. Typische Beispiele sind Zinsaufwendungen aus Darlehensverhältnissen und Zinserträge aus festverzinslichen Finanzanlagen ebenso wie Aufwendungen bzw. Erträge aus Miet- und Pachtverhältnissen (Mietzahlungen des Mieters für mehrere Monate, die teilweise schon im neuen Geschäftsjahr liegen). Aufgrund der zeitlichen Abgrenzung sind in der Bilanz ggf. Posten der Rechnungsabgrenzung auszuweisen.

Realisationsprinzip

Nach dem Realisationsprinzip sind Gewinne erst dann zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag des jeweiligen Geschäftsjahres realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Das Realisationsprinzip ist eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips und unmittelbarer Ausdruck des Gläubigerschutzgedankens. Über das Realisationsprinzip wird der Zeitpunkt definiert, zu dem ein Ertrag aus der Erbringung von Unternehmensleistungen ausgewiesen und ein Gewinn realisiert werden kann. Erträge werden nach dem Realisationsprinzip dann ausgewiesen, wenn sie „so gut wie sicher“ sind. Dann wird, auch wenn tatsächlich noch kein Zahlungseingang vorliegt, eine Forderung dem Grunde nach begründet und ausgewiesen. Generell bei Dienstleistungen muss der Erbringer der Dienstleistung das zur Erfüllung der ihm auferlegten Verpflichtung Notwendige getan haben, um einen Gewinn realisieren zu können. Realisiert werden bedeutet bspw.

- › das in der WfbM gefertigte Produkt ist verkauft und geliefert worden, auch wenn das Geld dafür noch nicht eingegangen ist,
- › die Pflegedienstleistungen sind erbracht und dem Kostenträger in Rechnung gestellt worden, obwohl das Geld dafür von der Pflegekasse noch nicht überwiesen worden ist.

Das Realisationsprinzip beinhaltet auch das sog. Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB). Danach dürfen Vermögensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt werden. Ein darüber hinausgehender Wert, den ein Vermögensgegenstand beispielsweise aufgrund eines höheren Marktwertes haben kann, darf nicht angesetzt werden, solange er nicht über einen Verkauf des Vermögensgegenstandes zu diesem Wert realisiert ist.

Imparitätsprinzip

Das Imparitätsprinzip beinhaltet die Verlustantizipation. Es verlangt aus Vorsichts- und Gläubigerschutzgründen eine ungleiche – imparitatische – Behandlung von Erträgen und Aufwendungen: Während Erträge erst zum Zeitpunkt ihrer Realisation berücksichtigt werden dürfen (siehe oben: Realisationsprinzip), sind Aufwendungen, die vermutlich nicht durch zugehörige zukünftige Erträge gedeckt werden, schon vor der Realisation der Erträge zu berücksichtigen.

Das Imparitätsprinzip schlägt sich im sog. Niederstwertprinzip sowie im sog. Höchstwertprinzip nieder. Nach dem Niederstwertprinzip werden Vermögensgegenstände außerplanmäßig abgeschrieben, um sie mit dem am Bilanzstichtag geltenden niedrigeren Wert anzusetzen. Ist z. B. der Wert von Wertpapieren des Umlaufvermögens zum Bilanzstichtag unter den Wert gesunken, zu dem sie angeschafft wurden oder im Vorjahresabschluss ausgewiesen waren, ist ein außerplanmäßiger Abschreibungsaufwand zu erfassen. Das Höchstwertprinzip gilt für Schulden und besagt, dass von zwei möglichen Wertansätzen für eine Schuld der jeweils höhere zu bilanzieren ist. Ist das sozialtätige Unternehmen z. B. einem anderen zum Ersatz eines Schadens verpflichtet, der in Abhängigkeit von einer Gerichtsentscheidung mit zwei unterschiedlich hohen, gleichwahrscheinlichen Werten quantifiziert werden kann, so ist der höhere Betrag als Rückstellung zu passivieren.

cc) Ergänzende Grundsätze

Entsprechend dem Grundsatz der **Kontinuität** sind die auf einen Jahresabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Zeitablauf beizubehalten, da nur so die tatsächliche Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens erkennbar und eine Vergleichbarkeit über die Jahre hinweg möglich ist. Das heißt im Einzelnen,

dass stets die gleichen Gliederungsschemata für Bilanz und GuV zu verwenden sind (sog. formelle Bilanzkontinuität) und dass auf die einzelnen Posten immer die gleichen Bewertungsmethoden anzuwenden sind (sog. materielle Bilanzkontinuität). Wenn Änderungen in Ausnahmefällen notwendig sind, sind sie für den Bilanzadressaten bspw. durch Angabe im Anhang darzustellen und in ihren Auswirkungen zu erläutern.

Das Prinzip der **vorsichtigen Gewinnermittlung** ist im deutschen Bilanzrecht als vorrangiges Bilanzierungs- und Bewertungsprinzip anzusehen. Es bedeutet, dass sich der Bilanzierende nicht „reicher“ rechnen soll, als er tatsächlich ist, sondern im Zweifel eher „ärmer“. Die Anwendung des Vorsichtsprinzips hat zur Folge, dass tendenziell sog. stille Reserven geschaffen werden, indem Vermögensgegenstände eher unterbewertet und Schulden eher höher bewertet werden. Solche stille Reserven sind in der Regel für den externen Bilanzadressaten nicht erkennbar.

Nach dem Prinzip der **Unternehmensfortführung** (Going Concern) ist bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, solange dieser Annahme nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB). So ist vom Bilanzierenden eine Prognose über die Zukunft des sozialtätigen Unternehmens zu stellen, deren Zeithorizont zumindest das nächste Jahr ab dem Bilanzstichtag umfassen sollte.

Die Rechnungslegung hat außerdem dem Grundsatz der **Wesentlichkeit** zu entsprechen. Danach soll der Jahresabschluss nicht mit Angaben überfrachtet werden, die keinen Informationswert für die Abschlussadressaten haben. Ob bestimmte Angaben im Jahresabschluss gemacht werden, ist danach zu beurteilen, ob sie für die Erreichung des Informationszwecks wesentlich sind oder nicht. Der Wesentlichkeitsgrundsatz ist vor allem auch aus Gründen der Wirtschaftlichkeit zu beachten. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist eine zusätzliche Angabe nur dann sinnvoll, wenn der zusätzliche Nutzen durch die Verbesserung der Information den zusätzlichen (bspw. organisatorischen) Aufwand für das bilanzierende sozialtätige Unternehmen übersteigt.

b) Ansatz-, Gliederungs- und Bewertungsvorschriften

Bei der Jahresabschlusserstellung werden alle Sachverhalte danach beurteilt,

- › ob sie anzusetzen sind oder nicht (Ansatzvorschriften),
- › an welcher Stelle sie angesetzt werden (Gliederungsvorschriften) und
- › mit welchem Betrag sie angesetzt werden (Bewertungsvorschriften).

aa) Ansatzvorschriften

Ob Sachverhalte in der Bilanz anzusetzen sind bzw. angesetzt werden dürfen, bestimmt sich grundsätzlich danach, ob sie

- › Vermögensgegenstand,
- › Eigenkapital,
- › Schuld,
- › Rechnungsabgrenzungsposten oder
- › Bilanzierungshilfen (nach KHBV/PBV)

darstellen. Für sozialtätige Unternehmen kommen außerdem besondere Posten wie Ausgleichsposten und Sonderposten hinzu. Im Folgenden werden diese grundsätzlichen Bilanzinhalte erläutert. Auf das Eigenkapital wird nicht eingegangen, da es sich als Residualgröße aus den anderen Posten ergibt und damit abhängig ist von Ansatz und Bewertung der übrigen Bilanzposten.

Darüber hinaus ist zu fragen, ob die einzelnen Sachverhalte in die Bilanz

- › aufgenommen werden müssen (Bilanzierungspflicht),
 - › aufgenommen werden dürfen (Bilanzierungswahlrecht) oder
 - › nicht aufgenommen werden dürfen (Bilanzierungsverbot).
- Hierüber geben im Einzelnen die handelsrechtlichen Vorschriften Auskunft.

Vermögensgegenstände

Ein Vermögensgegenstand ist ein Objekt,

- › das einen wirtschaftlichen Wert im Sinne eines zukünftigen Nutzens für das sozialtätige Unternehmen darstellt,
- › das einzeln verwertbar ist und
- › dessen Wert quantifizierbar ist.

Daraus folgt, dass z. B. völlig veraltete (medizinische) Geräte, die keinen Nutzen mehr über die abgelaufene Periode

hinaus erbringen, ebenso wenig Vermögensgegenstände darstellen wie bloße Chancen und Erwartungen des Unternehmens, die nicht konkretisierbar sind.

Neben diesen abstrakten Kriterien ist zudem Voraussetzung für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes (also die Erfassung auf der Aktivseite der Bilanz), dass sich der Gegenstand im wirtschaftlichen Eigentum des sozialtätigen Unternehmens befindet. Dies ist, unabhängig davon, ob das Unternehmen Eigentümer im juristischen Sinne ist, dann gegeben, wenn es den Gegenstand wie seinen eigenen nutzen darf und für eventuelle Risiken daraus selbst aufzukommen hat. Das sozialtätige Unternehmen muss also über den Vermögensgegenstand weitgehend unabhängig vom juristischen Eigentümer verfügen können. Wirtschaftliches und juristisches Eigentum können beispielsweise auseinander fallen bei unter Eigentumsvorbehalt erworbenen Vermögensgegenständen, bei Leasingverhältnissen oder bei Treuhandverhältnissen.

Grundsätzlich müssen alle als Vermögensgegenstand einzustufenden Objekte in der Bilanz angesetzt werden (Bilanzierungspflicht). Eine Ausnahme besteht für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z. B. selbsterstellte Software zur eigenen Nutzung); diese können aktiviert werden (§ 248 Abs. 2 HGB).

Schulden

Eine Schuld liegt vor, wenn

- › eine (rechtliche oder faktische) Verpflichtung des Bilanzierenden – i. d. R. gegenüber Dritten – besteht,
- › diese Verpflichtung mit einer wirtschaftlichen Belastung für das sozialtätige Unternehmen verbunden ist und
- › diese Belastung hinreichend quantifizierbar ist.

Schulden werden unterteilt in Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Verbindlichkeiten stellen Verpflichtungen des Unternehmens dar, die dem Grunde und der Höhe nach gewiss sind. Rückstellungen dagegen sind Verpflichtungen, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sind. Es besteht eine Bilanzierungspflicht für alle Verbindlichkeiten und Verbindlichkeitsrückstellungen auf der Passivseite der Bilanz.

Rechnungsabgrenzungsposten

Hintergrund für die Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten ist der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung. Rechnungsabgrenzungsposten beziehen

sich auf zeitraumbezogene Sachverhalte. Es werden zwei Arten von Rechnungsabgrenzungsposten unterschieden:

- › Transitorische Posten, die in der Bilanz als aktive bzw. passive Rechnungsabgrenzungsposten erscheinen (also auf der Aktiv- oder der Passivseite der Bilanz), nehmen Ausgaben bzw. Einnahmen vor dem Bilanzstichtag auf, die als Aufwand bzw. Ertrag der folgenden Periode zuzuordnen sind.
- › Antizipative Posten, die in der Bilanz als sonstige Forderung bzw. sonstige Verbindlichkeit erscheinen, weisen Erträge bzw. Aufwendungen der aktuellen Periode aus, die erst in der folgenden Periode zu Einnahmen bzw. Ausgaben führen.

Ausgleichsposten / Sonderposten

Diese Posten finden sich aufgrund von Finanzierungsbesonderheiten in den Bilanzen sozialtätiger Unternehmen.

Bei den Ausgleichsposten handelt es sich um Bilanzposten der Aktiv- und/oder der Passivseite, die aufgrund spezieller Vorschriften der KHBV bzw. PBV in der Bilanz von solchen sozialtätigen Unternehmen anzutreffen sind, die diesen Verordnungen unterliegen.

Werden Anlagegüter über (öffentliche) Zuschüsse und Zuwendungen finanziert, wird dies über den auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesenen Sonderposten aus Zuschüssen und Zuweisungen zur Finanzierung des Anlagevermögens deutlich. Das Anlagegut wird also mit seinen vollen Anschaffungskosten als Posten auf der Aktivseite erfasst, dem in Höhe der Fördermittelfinanzierung (öffentliche und sonstige Zuwendungen) auf der Passivseite ein entsprechender Posten gegenübersteht (sog. Bruttobilanzierung).

Verschiedene Ausgleichs- und Sonderposten werden anhand von Beispielen in Abschnitt III näher erläutert.

bb) Gliederungsvorschriften

Für Kapitalgesellschaften gibt das HGB genaue Gliederungsschemata für die Bilanz und die GuV vor (§§ 266 Abs. 2 und 3, 275 Abs. 2 oder 3 HGB). Darüber hinaus ist eine weitere Untergliederung zulässig, und es dürfen auch neue Posten hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird (§ 265 Abs. 5 HGB).

Checkliste: Pflichtangaben im Anhang der GmbH

Nr.	HGB	Stichwort	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
1. Allgemeine Angaben zum Jahresabschluss					
1.	§ 264 Abs. 1a	Angaben zur Identifizierung der Gesellschaft: Firma, Sitz, Registergericht, Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, – bei Gesellschaften in Liquidation oder Abwicklung ist auch diese Tatsache anzugeben – Alternativ: Herausgehobene Stelle/Deckblatt insbesondere bei Kleinstkapitalgesellschaften	ja	ja	ja
2.	§ 264 Abs. 2 S. 2	Zusätzliche Angaben, wenn besondere Umstände dazu führen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nicht vermittelt	ja	ja	ja
3.	§ 265 Abs. 1 S. 2	Angabe und Begründung von Form-/Gliederungsabweichungen gegenüber dem Vorjahr	ja	ja	ja
4.	§ 265 Abs. 2 S. 2	Angabe der Vorjahresbeträge in Bilanz und GuV. Erläuterung inhaltlich nicht vergleichbarer Beträge	ja	ja	ja
5.	§ 265 Abs. 2 S. 3	Angabe und Erläuterung angepasster Vorjahresbeträge	ja	ja	ja
6.	§ 265 Abs. 4 S. 2	Angabe und Begründung einer durch mehrere Geschäftszweige bedingten Ergänzung der Gliederung in Bilanz und/oder GuV	nein	ja	ja
7.	§ 265 Abs. 7 Nr. 2	Aufgliederung von Posten, die aus Gründen der Klarheit in der Bilanz und/oder GuV zusammengefasst wurden	ja	ja	ja
8.	§ 284 Abs. 1 S. 1	Allgemeines zum Anhang und zur Reihenfolge der Anhangangaben: – Angaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und GuV – Angaben sind in der Reihenfolge der Bilanz- bzw. GuV-Posten darzustellen – Angaben zu Posten, die in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die GuV aufgenommen wurden	ja	ja	ja
2. Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden					
1.	§ 284 Abs. 2 Nr. 1	Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Bilanz und GuV	ja	ja	ja
2.	§ 284 Abs. 2 Nr. 2	Angaben zu Abweichungen von den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie gesonderte Darstellung ihrer Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	ja	ja	ja
3.	§ 284 Abs. 2 Nr. 3	Ausweis erheblicher Unterschiedsbeträge bei Anwendung einer Bewertungsmethode nach § 240 Abs. 4 oder § 256 Abs. 1 HGB	nein	ja	ja
4.	§ 284 Abs. 2 Nr. 4	Angabe der Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten	ja	ja	ja

Nr.	HGB	Stichwort	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
5.	§ 285 Nr. 23	Angaben zu Bewertungseinheiten gemäß § 254 HGB – Betrag der gesicherten Grundgeschäfte/Art und Höhe der Risiken/Art der Bewertungseinheit – Wirksamkeit der Sicherung – Künftige Transaktionen	ja	ja	ja
3. Angaben zur Bilanz					
Allgemeines					
	§ 265 Abs. 3 S. 1	Mitzugehörigkeitsvermerke, soweit nicht in der Bilanz dargestellt	ja	ja	ja
Anlagevermögen					
1.	§ 284 Abs. 3	Für die einzelnen Posten des Anlagevermögens Darstellung der Entwicklung der Anschaffungs-/Herstellungskosten sowie Abschreibungen in einer gesonderten Aufgliederung – mit Angabe der Abschreibungen des Geschäftsjahrs – mit Angabe welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist	nein	ja	ja
2.	§ 285 Nr. 22	Im Fall der Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten Angabe von – Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs – davon auf die selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallender Betrag	nein	ja	ja
3.	§ 285 Nr. 13	Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird	ja	ja	ja
4.	§ 285 Nr. 26	Angabe von Anteilen oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen	nein	ja	ja
Finanzanlagen und Finanzinstrumente					
1.	§ 42 Abs. 3 GmbHG	Angabe der Ausleihungen an Gesellschafter, sofern Angabe nicht in Bilanz erfolgt	ja	ja	ja
2.	§ 285 Nr. 18	für zu den Finanzanlagen gehörende Finanzinstrumente, die über dem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden (weil Abschreibung nach § 253 Abs. 3 S. 4 HGB unterblieben ist): – Buchwert und beizulegender Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände/angemessener Gruppierungen, – Gründe für Unterlassung der Abschreibung einschl. Anhaltspunkte dafür, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist	nein	ja	ja
3.	§ 285 Nr. 19	für jede Kategorie nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente: – Art und Umfang der Finanzinstrumente, – Beizulegender Zeitwert, sofern verlässlich ermittelbar, unter Angabe der Bewertungsmethode und ggf. des vorhandenen Buchwertes	nein	ja	ja

Nr.	HGB	Stichwort	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Andere Aktivposten					
1.	§ 42 Abs. 3 GmbHG	Angabe der Forderungen gegen Gesellschafter, sofern Angabe nicht in der Bilanz erfolgt	ja	ja	ja
2.	§ 268 Abs. 4 S. 2	Erläuterungen der sonstigen Vermögensgegenstände, die rechtlich erst nach dem Bilanzstichtag entstehen, soweit sie einen größeren Umfang haben	nein	ja	ja
3.	§ 268 Abs. 6	Angabe eines Disagios in Bilanz oder Anhang	nein	ja	ja
Eigenkapital					
1.	§ 29 Abs. 4 S. 2 GmbHG	Angabe der in die anderen Gewinnrücklagen eingestellten Beträge (Eigenkapitalanteil) aus Wertaufholungen, soweit die Angaben nicht in der Bilanz erfolgt	ja	ja	ja
2.	§ 268 Abs. 1	Gesonderter Ausweis des Gewinn- oder Verlustvortrags, soweit der Ausweis nicht in der Bilanz erfolgt	ja	ja	ja
3.	§ 285 Nr. 15a	Angaben über das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten unter Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen	nein	ja	ja
4.	§ 285 Nr. 28	Angabe des Gesamtbetrages der ausschüttungsgesperrten Beträge i. S. d. § 268 Abs. 8 HGB, aufgliedert in – Beträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens – Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern – Beträge aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum Zeitwert	nein	ja	ja
Rückstellungen					
1.	§ 285 Nr. 24	Angabe zu den Pensionsrückstellungen – das angewandte versicherungsmathematische Bewertungsverfahren – die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen, zugrunde gelegte Sterbetafeln	nein	ja	ja
2.	§ 285 Nr. 25	Im Falle der Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB Angabe von – Anschaffungskosten der verrechneten Vermögensgegenstände – Beizulegendem Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände – Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden – Verrechneten Aufwendungen und Erträgen	ja	ja	ja
3.	Art. 28 Abs. 2 EGHGB	Angabepflicht, wenn vom Passivierungswahlrecht für Pensionsverpflichtungen gem. Art. 28 Abs. 1 Gebrauch gemacht wird, und Fehlbetragsnennung	ja	ja	ja

Nr.	HGB	Stichwort	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
4.	Art. 67 Abs. 2 EGHGB	Angabe der in der Bilanz nicht ausgewiesenen Pensionsverpflichtungen aufgrund des Übergangs auf das BilMoG (sog. Fehlbetrag)	ja	ja	ja
5.	Art. 67 Abs. 1 Satz 4 EGHGB	Angabe des Betrags der Überdeckung aufgrund nicht aufgelöster Rückstellungen im Zuge des Übergangs auf das BilMoG	ja	ja	ja
6.	§ 253 Abs. 6 S. 3	Zu Altersversorgungsverpflichtungen: Angabe des Unterschiedsbetrags nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB (= Unterschied der Ermittlung bei Marktzinssatz von 7 Jahren und von 10 Jahren)	ja	ja	ja
7.	§ 285 Nr. 12	Erläuterung wesentlicher sonstiger Rückstellungen	nein	ja	ja
Verbindlichkeiten					
1.	§ 42 Abs. 3 GmbHG	Angabe der Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, sofern die Angabe nicht in der Bilanz erfolgt	ja	ja	ja
2.	§ 268 Abs. 5 S. 3	Erläuterungen der Verbindlichkeiten, die rechtlich erst nach dem Bilanzstichtag entstehen, soweit sie wesentlich sind	nein	ja	ja
3.	§ 285 Nr. 1 a)	Angabe der Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit > 5 Jahre	ja	ja	ja
4.	§ 285 Nr. 1 b)	Angabe der besicherten Verbindlichkeiten (nach Sicherheiten)	ja	ja	ja
5.	§ 285 Nr. 2	Aufgliederung der nach § 285 Nr. 1 HGB verlangten Angaben für jeden Posten der Verbindlichkeiten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema (z. B. Verbindlichkeiten- und Sicherheitenpiegel)	nein	ja	ja
Latente Steuern, Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen					
1.	§ 285 Nr. 29	Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist	nein	nein	ja
2.	§ 285 Nr. 30	Für den Fall, dass latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden: Angabe der latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und der im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden (quantitative Angaben)	nein	ja	ja
3.	§ 268 Abs. 7	Angabe der Haftungsverhältnisse (§ 251 HGB) nach Gruppen / Pfandrechte / sonstigen Sicherheiten in Bilanz oder Anhang mit gesonderter Angabe der Verpflichtungen betr. Altersversorgung und der Verpflichtungen gegenüber verbundenen und assoziierten Unternehmen	ja	ja	ja
4.	§ 285 Nr. 27	Angabe für nach § 251 HGB unter der Bilanz oder nach § 268 Abs. 7 1. Hs. HGB ausgewiesene Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse: die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme	nein	ja	ja
5.	§ 285 Nr. 3	Angabe von Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit die Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens erforderlich ist	nein	ja	ja

Nr.	HGB	Stichwort	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
6.	§ 285 Nr. 3a	Angabe der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, sofern die Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist – Gesonderte Angabe der Verpflichtungen betr. die Altersversorgung – Gesonderte Angabe der Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen	ja	ja	ja
4. Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung					
1.	§ 265 Abs. 3 S. 1	Mitzugehörigkeitsvermerke, soweit nicht in der GuV dargestellt	ja	ja	ja
2.	§ 285 Nr. 4	Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und Märkten (z. B. Komplexabschlüsse)	nein	nein	ja
3.	Art. 75 Abs. 2 S. 3 EGHGB	Bei erstmaliger Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition nach BilRUG: nachrichtliche Darstellung des Vorjahresbetrags in Anwendung des BilRUG	ja	ja	ja
4.	§ 277 Abs. 3	Gesonderte Angabe außerplanmäßiger Abschreibungen, sofern Angabe nicht in der GuV erfolgt	ja	ja	ja
5.	§ 285 Nr. 31	Bei jedem Posten Angabe von Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind	ja	ja	ja
6.	§ 285 Nr. 32	Erläuterung der periodenfremden Erträge bzw. Aufwendungen hinsichtlich Art und Betrag, soweit sie wesentlich sind	nein	nein	ja
5. Sonstige Angaben					
Anzahl der Arbeitnehmer					
	§ 285 Nr. 7	Durchschnittliche Zahl der im Geschäftsjahr beschäftigten Arbeitnehmer (Köpfe nach Gruppen)	ja, ohne Trennung nach Gruppen	ja	ja
Gesellschaftsorgane					
1.	§ 285 Nr. 10	Alle Mitglieder der Geschäftsführung, des Aufsichts- oder Beirats, eines ähnlichen Organs mit vollem Namen, ausgeübtem Beruf sowie Funktion	nein	ja	ja
2.	§ 285 Nr. 9 a)	Bezüge der Geschäftsführung, des Aufsichts- oder Beirats, eines ähnlichen Organs, soweit nicht § 286 Abs. 4 HGB zur Anwendung kommt	nein	ja	ja
3.	§ 285 Nr. 9 b)	Bezüge und Pensionsrückstellungen der früheren Geschäftsführung, des früheren Aufsichts- oder Beirats, eines ähnlichen Organs, soweit nicht § 286 Abs. 4 HGB zur Anwendung kommt	nein	ja	ja
4.	§ 285 Nr. 9 c)	Vorschüsse und Kredite an die vorgenannten Personen sowie zugunsten dieser Personen eingegangene Haftungsverhältnisse unter Angabe der Konditionen und der ggf. im Geschäftsjahr zurückgezahlten oder erlassenen Beträge	ja	ja	ja

Nr.	HGB	Stichwort	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Verbundene Unternehmen und Beteiligungsunternehmen sowie Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen/Personen					
1.	§ 285 Nr. 11	Angabe der Beteiligungsliste (Name, Sitz, Höhe des Anteils, Eigenkapital, das letzte Jahresergebnis) von Unternehmen, soweit es sich um Beteiligungen i. S. d. § 271 Abs. 1 HGB handelt (ggf. Schutzklausel nach § 286 Abs. 3 HGB)	nein	ja	ja
2.	§ 285 Nr. 11a	Angabe von Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Kapitalgesellschaft ist (ggf. Schutzklausel nach § 286 Abs. 3 HGB)	nein	ja	ja
3.	§ 285 Nr. 21	Zumindest die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte, soweit sie wesentlich sind, mit nahestehenden Unternehmen/Personen – einschließlich Angaben zur Art der Beziehung und zum Wert der Geschäfte – einschließlich weitere, für die Beurteilung der Finanzlage notwendige Angaben (Ausnahme: innerkonzernliche Geschäfte bei 100%igem Anteilsbesitz)	nein	nein	ja
4.	§ 285 Nr. 14	Angabe von Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft des größten Konsolidierungskreises sowie des Orts, wo der von diesem Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist	nein	ja	ja
5.	§ 285 Nr. 14a	Angabe von Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft des kleinsten Konsolidierungskreises sowie des Orts, wo der von diesem Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist	ja, ohne Angabe des Orts	ja	ja
6.	§ 291 Abs. 2 Nr. 4	Angaben zu einem befreienden Konzernabschluss	ja	ja	ja
Honorar des Abschlussprüfers					
	§ 285 Nr. 17	das vom Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in Honorar für – Abschlussprüfungsleistungen, – andere Bestätigungsleistungen, – Steuerberatungsleistungen, – sonstige Leistungen, soweit diese Angaben nicht in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind	nein	faktisch nein (Mitteilung an WPK bei schriftlicher Anforderung, § 288 Abs. 2 S. 3 HGB)	ja
Besondere Vorgänge nach dem Schluss des Geschäftsjahrs					
	§ 285 Nr. 33	Angabe der Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten und weder in der GuV noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen	nein	ja	ja
Ergebnisverwendungsvorschlag					
	§ 285 Nr. 34	Angabe des Vorschlags für die Verwendung des Ergebnisses oder des Beschlusses über seine Verwendung	nein	ja	ja

Checkliste: Pflichtangaben im Lagebericht der GmbH

Der Inhalt des Lageberichts ergibt sich aus § 289 HGB. Gemäß dem Rechnungslegungs Standard Nr. 20 sind im Lagebericht folgende Angaben vorgeschrieben:

1. Grundlagen des Unternehmens

Darstellung des Unternehmens, seiner Struktur, seiner Geschäftstätigkeit und von deren Rahmenbedingungen als Ausgangspunkte für die Darstellung, Analyse und Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage

1.1 Geschäftsmodell des Unternehmens (organisatorische Struktur, Segmente, Standorte, Geschäftsprozesse, externe Einflussfaktoren)

1.2 Ziele und Strategien (freiwillige Angabe)

2. Wirtschaftsbericht

› Darstellung, Analyse und Beurteilung des Geschäftsverlaufs (einschließlich des Geschäftsergebnisses) und der Lage des Unternehmens unter Berücksichtigung finanzieller und nicht-finanzieller Leistungsindikatoren

› zeitraumbezogene Darstellung, Analyse und Beurteilung der Geschäftstätigkeit im Berichtszeitraum

› Vergleich der Geschäftsentwicklung mit den in der Vorperiode berichteten Prognosen

› Gesamtaussage zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Unternehmens, wobei auch Erkenntnisse nach dem Schluss des Berichtszeitraums einfließen (Beurteilung seitens der Unternehmensleitung, ob die Geschäftsentwicklung günstig oder ungünstig verlaufen ist)

2.1 Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen (Konjunktur, Wettbewerb, Marktstellung des Unternehmens)

2.2 Geschäftsverlauf (einschließlich Entwicklungen und Ereignisse, die für den Geschäftsverlauf ursächlich waren, beispielsweise Umstrukturierungs- und Rationalisierungsmaßnahmen, Unternehmenskäufe oder -verkäufe, Veränderungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen)

2.3 Lage (Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage)

a. Ertragslage

› Darstellung, Analyse und Beurteilung der Ergebnisquellen (mit Analyse der ursächlichen Faktoren bei wesentlichen Veränderungen)

› Darstellung und Analyse des Umsatzes (einschließlich der Leistungsentwicklung)

› Darstellung und Analyse wesentlicher Aufwendungen und Erträge (z. B. Prozess der Leistungserbringung, Kapazitätsauslastung, Rationalisierungsmaßnahmen, Qualitätssicherung, Personalkosten und deren Entwicklung, Inbetriebnahme und Stilllegung von Standorten, Entwicklungen auf den Absatz- und Beschaffungsmärkten, Energiekostenentwicklungen)

b. Vermögenslage

Darstellung wesentlicher Erhöhungen oder Minderungen des Vermögens

c. Finanzlage

› Darstellung und Analyse der Kapitalstruktur (z. B. Art, Fälligkeit und Verzinsung von Verbindlichkeiten, wesentliche Finanzierungsmaßnahmen im Berichtszeitraum sowie wesentliche Finanzierungsvorhaben, Änderungen von Kreditkonditionen, Veränderungen außerbilanzieller Verpflichtungen)

› Umfang und Zweck der im Berichtszeitraum getätigten Investitionen, Umfang der am Abschlussstichtag bestehenden wesentlichen Investitionsverpflichtungen und deren geplante Finanzierung

› Darstellung und Analyse der Liquidität des Unternehmens mittels der Kapitalflussrechnung (Darstellung eingetretener oder absehbarer Liquiditätsengpässe sowie Maßnahmen zu deren Behebung, Angabe zugesagter, aber nicht ausgenutzter Kreditlinien)

2.4	Finanzielle und nicht-finanzielle Leistungsindikatoren
a.	Finanzielle Leistungsindikatoren zur Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens (z. B. Eigenkapitalrendite, Umsatzrendite, Cashflow, Investitionen, EBIT und EBITDA)
b.	Nicht-finanzielle Leistungsindikatoren, soweit von Bedeutung (z. B. Umweltbelange wie Energieverbrauch, Arbeitnehmerbelange wie Mitarbeiterfluktuation oder Fortbildungsmaßnahmen)
3.	Prognose-, Chancen- und Risikobericht Berichterstattung über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens mit seinen wesentlichen Chancen und Risiken aus Sicht der Unternehmensleitung
3.1	Prognosebericht <ul style="list-style-type: none"> › Beurteilung und Erläuterung der Prognosen der Unternehmensleitung zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Unternehmens (Prognosezeitraum mind. ein Jahr ab Abschlussstichtag, absehbare Sondereinflüsse auf die wirtschaftliche Lage nach dem Prognosezeitraum sind ebenfalls darzustellen und zu analysieren) › Angabe der wesentlichen Annahmen, auf denen die Prognosen beruhen › Verdichtung der Ausführungen zu einer Gesamtaussage mit Aussagen zur Richtung (positiver oder negativer Trend) und zur Intensität (stark, erheblich, geringfügig, leicht)
3.2	Risikobericht (mit Angaben zum Risikomanagementsystem, Angaben zu einzelnen Risiken sowie einer zusammenfassenden Darstellung der Risikolage) <ul style="list-style-type: none"> › Risikomanagementsystem (bei kapitalmarktorientierten Unternehmen) mit Angabe der Merkmale des Risikomanagementsystems, der Ziele und der Strategie sowie der Strukturen und Prozesse des Risikomanagements › Darstellung der Risikomanagementprozesse (mit Erläuterung der Identifikation, Bewertung, Steuerung und Kontrolle der Risiken sowie die interne Überwachung der Abläufe) (bei kapitalmarktorientierten Unternehmen) › Bericht über die externen (aus dem Unternehmensumfeld) und die internen (aus dem Unternehmen selbst) Risiken mit Bezeichnung der Risiken, deren Eintritt den Bestand des Unternehmens gefährden würde › Einzeldarstellung der Risiken mit Quantifizierung (Brutto- oder Nettobetrachtung, bei Maßnahmen der Risikobegrenzung) › Zeitraum für die Beurteilung bestandsgefährdender Risiken ist der Prognosezeitraum (mind. ein Jahr ab Abschlussstichtag) › Zusammenführung der dargestellten Risiken zu einem Gesamtbild der Risikolage (mit Kategorisierung der Risiken: z. B. Umfeldrisiken, Branchenrisiken, leistungswirtschaftliche Risiken, finanzwirtschaftliche Risiken, sonstige Risiken)
3.3	Chancenbericht Berichterstattung über die wesentlichen Chancen des Unternehmens (in sinngemäßer Anwendung der Berichterstattung über die Risiken) Keine Verrechnung der Auswirkungen unterschiedlicher Chancen und Risiken
4.	Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Rechnungslegungsprozess Angaben zu Strukturen, Prozessen und Kontrollen zur Erstellung des Abschlusses (bei kapitalmarktorientierten Unternehmen) <ul style="list-style-type: none"> › Darstellung und Erläuterung der wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess (Jahresabschluss und Lagebericht) › Rechnungslegung: Bilanzierungsrichtlinien, Organisation und Kontrolle der Buchhaltung, Funktionstrennung, Aufgabenzuordnung bei der Erstellung der Abschlüsse (z. B. Einholung von Saldenbestätigungen), Mitwirkung externer Dienstleister, Zugriffsregelungen im EDV-System, Interne Revision, Kontrolle durch Vier-Augen-Prinzip › Konsolidierung: Richtlinien zur Abstimmung interner Liefer- und Leistungsbeziehungen, Aufgabenzuordnung zur Abstimmung interner Salden und zur Kapitalkonsolidierung, Tätigkeiten externer Dienstleister, Zugriffsregelungen im EDV-System, Interne Revision, Kontrolle durch Vier-Augen-Prinzip
5.	Risikoberichterstattung in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten Gesonderte Darstellung zu den Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten
6.	Sonstige Angaben z. B. freiwillige Berichterstattung

Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	HeimG	Heimgesetz
AktG	Aktiengesetz	HFA	Hauptfachausschuss (beim IDW)
AO	Abgabenordnung	HGB	Handelsgesetzbuch
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch	HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
BilMoG	Bilanzrechtmodernisierungsgesetz	i. d. R.	in der Regel
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz	i. S.	im Sinne
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz	i. V. m.	in Verbindung mit
BMJ	Bundesministerium der Justiz	IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
BPfIV	Bundespflugesatzverordnung	InsO	Insolvenzordnung
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard	KHBV	Krankenhaus-Buchführungsverordnung
DSR	Deutscher Standardisierungsrat	KHG	Krankenhausfinanzierungsgesetz
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standard Committee e. V.	KHEntgG	Krankenhausentgeltgesetz
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch	KöR	Körperschaft des öffentlichen Rechts
EHUG	Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister	PBV	Pflege-Buchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz	PflegeVG	Pflegeversicherungsgesetz
EK	Eigenkapital	PH	Prüfungshinweis
EUR	Euro	PS	Prüfungsstandard
e. V.	eingetragener Verein	PublG	Publizitätsgesetz
FK	Fremdkapital	RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung
GenG	Genossenschaftsgesetz	SGB	Sozialgesetzbuch
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung	StGB	Strafgesetzbuch
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	TEUR	Tausend Euro
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung	Tz.	Textziffer(n)
		WfbM	Werkstatt für behinderte Menschen
		WPO	Wirtschaftsprüferordnung
		WVO	Werkstättenverordnung

Bestellung

Solidaris Unternehmensberatungs-GmbH
 Postfach 92 02 55
 51152 Köln
 Tel. 02203.8997-0
 Fax 02203.8997-199
arbeitshilfe@solidaris.de



Ihre Ansprechpartner zum Thema Rechnungslegung und Jahresabschluss

WP StB Dirk Riesenbeck-Müller
 02203 . 8997-201
d.riesenbeck-mueller@solidaris.de

WP StB Stefan Szük
 02203 . 8997-210
s.szuek@solidaris.de



Ihre Ansprechpartnerin zum Thema Berichtswesen und Berichterstattung

WPIn StBin Claudia Dues
 02203 . 8997-143
c.dues@solidaris.de



Ihre Ansprechpartner zum Thema Compliance

WP StB Dr. Rüdiger Fuchs
 02203 . 8997-130
r.fuchs@solidaris.de

WP StB Alexander Ems
 02203 . 8997-148
a.ems@solidaris.de

Impressum

Herausgeber

Solidaris Unternehmensberatungs-GmbH
 51149 Köln, Von-der-Wettern-Str.11
 51152 Köln, Postfach 92 02 55

Je Exemplar wird eine Schutzgebühr in Höhe von 20,00 EUR inklusive Mehrwertsteuer zuzüglich Versandkosten erhoben.

Redaktion

Petra Assenmacher
 Michael Basangeac
 Lutz Brunsbach
 Claudia Dues
 Edgar Kempenich
 Dirk Riesenbeck-Müller
 Stefan Szük
 Dr. Christoph Thiesen

02203 . 8997-153
m.basangeac@solidaris.de

5., aktualisierte Auflage
 Stand: September 2016

Satz und Gestaltung

Groba / Pérez Cantó
 Kommunikationsdesign, Köln

Druck

Flock Druck, Köln

Für die Inhalte dieser Arbeitshilfe kann trotz sorgfältiger Bearbeitung keine Haftung übernommen werden. Die Ausführungen können nicht das jeweilige, den individuellen Verhältnissen angepasste Beratungsgespräch ersetzen. Nachdruck, auch auszugsweise, nur in Absprache mit der Redaktion und unter Nennung der Quelle.

UNSERE STANDORTE IN DEUTSCHLAND

Berlin

Kirchstraße 1
12277 Berlin
Postfach 48 04 10, 12254 Berlin
030.72382-3
berlin@solidaris.de

Köln

Von-der-Wettern-Straße 13
51149 Köln
Postfach 92 05 55, 51152 Köln
02203.8997-0
koeln@solidaris.de

Erfurt

Magdeburger Allee 124
99086 Erfurt
0361.60106-0
erfurt@solidaris.de

München

Gmunder Straße 53
81379 München
089.179005-0
muenchen@solidaris.de

Freiburg

Konrad-Goldmann-Straße 5a
79100 Freiburg/Breisgau
0761.79186-0
freiburg@solidaris.de

Münster

Martin-Luther-King-Weg 28
48155 Münster
0251.48261-0
muenster@solidaris.de

Hamburg

Weidestraße 122a (AlsterCity)
22083 Hamburg
040.61136048-0
hamburg@solidaris.de

Würzburg

Beethovenstraße 1a
97080 Würzburg
0931.3041809-0
wuerzburg@solidaris.de