

Handelsbilanzen

Von

Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Edmund Heinen

o. ö. Professor der Betriebswirtschaftslehre an der Universität München

Zehnte, verbesserte und erweiterte Auflage

GABLER

Inhaltsverzeichnis

ERSTERTEIL

Die Bilanz als Bestandteil des Informationssystems der Unternehmung

	Seite
I. Stellung und Aufgaben der Bilanz im Informationssystem der Unternehmung	17
1. Bilanzbegriff	17
2. Ausprägungen der Bilanz	22
II. Die Problematik der Zweckgerichtetheit von Bilanzen	29

ii

ZWEITER TEIL

Bilanztheoretische Grundlagen

I. Anforderungen und Aufgabenbereiche einer Bilanztheorie	35
1. Zum Begriff Bilanz„theorie“.	35
2. Formale und materielle Aufgabenbereiche der Bilanztheorie.	38
II. Bilanztheorien im Überblick	39
1. Statische Interpretation der Bilanz	40
a) Die Bilanzauffassung von Nicklisch	44
b) Die nominale Bilanzauffassung von Rieger	46
c) Die totale Bilanzauffassung von Le Coutre	47
2. Dynamische Interpretation der Bilanz	49
a) Die dynamische Bilanzauffassung von Schmalenbach	51
b) Die finanzwirtschaftliche Bilanzauffassung von Walb	57
c) Die eudynamische Bilanzauffassung von Sommerfeld	61
d) Die pagatorische Bilanzauffassung von Kosiol	64
3. Organische Interpretation der Bilanz	68
a) Die organische Bilanzauffassung von F. Schmidt	69
b) Die Bilanzauffassung von Hasenack	75
4. Neuere Tendenzen in der Bilanztheorie	76
a) Impulse der bilanztheoretischen Diskussion	76
b) Kapitalerhaltungsorientierte Bilanzkonzeptionen	78
— Das „symmetrische“ doppelte Minimum	79
— Das „asymmetrische“ doppelte Minimum	82
c) Zukunftsorientierte Bilanzkonzeptionen	85
— Die zukunftsbezogene Interpretation des Bilanzinhalts	87

Inhaltsverzeichnis

— Die ökonomische Gewinnkonzeption	89
— Die Berücksichtigung von Prognosefehlern	90
— Einkommensperiodisierung und Zeitpräferenz	92
— ökonomischer Gewinn und kapitaltheoretische Bilanzierung	96
d) Antibilanzkonzeptionen	98
e) Bilanzansätze zur Verbesserung der handelsrechtlichen Rechenschaftslegung	102
<	
III. Zur Weiterentwicklung der Bilanzauffassungen (Heinen)	
1. Bilanzgestaltung als schlecht-strukturiertes Entscheidungs- problem	110
2. Die ergänzte Mehrzweckbilanz von Heinen	113
3. Gestaltungsmöglichkeiten der Bilanz	115
a) Verbesserungen der Übersichtlichkeit und Klarheit des Jahresabschlusses	115
b) Nebenrechnungen	116
c) Mehrfachbilanzierung	121
4. Sozialbilanzen	123
a) Allgemeine Problemstellung	123
b) Einzelprobleme und ihre Lösung	123
c) Beispiele einer Sozialbilanz	127
5. Rechnungslegung bei Inflation	137
a) Ursachen und Wirkungen der Inflation	137
b) Grundprobleme der Berücksichtigung von Preissteige- rungen in der Rechnungslegung	142
(1) Rechnungslegung als Erhaltungsinstrument oder Erhaltungsdokument	142
(2) Ergänzung oder Ersetzung der traditionellen Rechnungslegung	142
(3) Geldmäßige (reale) Kapitalerhaltung oder gütermäßige Kapitalerhaltung (Substanzerhaltung)	143
(4) Indexrechnung oder Tageswertrechnung	146
(5) Bruttoerhaltungsrechnung oder Nettoerhaltungs- rechnung	148
c) Erhaltungsorientierte Rechnungslegung als ergänzte Mehrzweckbilanz	151
(1) Ergänzungsrechnung zur Basisbilanz (Heinen)	152
(2) Vorschlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer	157
(3) Empfehlung des Ausschusses „Rechnungslegungs- normen“ in den USA (Financial Accounting Standards Board (FASB)): FASB 33	158
(4) Inflationsrechnung in Großbritannien	159

Inhaltsverzeichnis

DRITTERTEIL

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung

I. Die Quellen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung	165
II. Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung	167 *
1. Klarheit der Bilanzinformationen	168
a) Nachprüfbarkeit des Zahlenmaterials	169
b) Übersichtlichkeit der Informationsdarbietung	171
2. Vollständigkeit der Bilanzinformationen	174
3. Vorsichtsprinzip und Bilanzinformationen	175
a) Realisationsprinzip	176
b) Prinzip der Verlustantizipation	178
4. Prinzipien der Bilanzverknüpfung	179
a) Bilanzidentität	179
b) Bilanzkontinuität	179
III. Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte	181

VIERTERTEIL

Der Jahresabschluß

A. Die Jahresbilanz

I. Bilanzierungsfähigkeit, Bilanzierungspflicht und Bilanzierungswahlrecht	186
II. Aufbau und Gliederung der Bilanz	189
III. Das aktienrechtliche Schema der Bilanz	193
IV. Die Bilanzierung auf der Aktivseite der Bilanz	196
1. Die Bilanzierung ausstehender Einlagen auf das Grundkapital	196
2. Die Bilanzierung des Anlagevermögens	197
a) Die Bilanzierung der materiellen Gegenstände des Anlagevermögens	197
— Einteilung der materiellen Gegenstände des Anlagevermögens	197
— Allgemeine Richtlinien der Bilanzierung des materiellen Anlagevermögens	199
(1) Das Prinzip der Einzelbewertung	199
(2) Bestimmungen über das Aktivierungsrecht, die Aktivierungspflicht und den Bilanzierungszeitpunkt	200
(3) Bewertungsgrundsätze	202

Inhaltsverzeichnis

— Das Abschreibungsproblem	215
(1) Die Funktionen der Abschreibung	215
(2) Die Abschreibungsursachen	222
(3) Die Abschreibungsarten •'!....!'	223
(4) Die Bemessung der Abschreibung	227
(5) Die Abschreibung im Steuerrecht	233
— Inhalt der Bilanzpositionen	234
(1) Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts-, Fabrik- und anderen Bauten	234
(2) Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten	236
(3) Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten	236
(4) Bauten auf fremden Grundstücken, die nicht zu Nr. 1 oder 2 gehören	237
(5) Maschinen und maschinelle Anlagen	237
(6) Betriebs- und Geschäftsausstattung	238
(7) Anlagen im Bau und Anzahlungen auf Anlagen	239
b) Die Bilanzierung des immateriellen Anlagevermögens	239
— Einteilung des immateriellen Anlagevermögens	239
— Inhalt der Bilanzpositionen	240
(1) Der Geschäftswert	240
(2) Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähn- liche Rechte sowie Lizenzen an solchen Rechten	241
(3) Organisationskosten	243
c) Die Bilanzierung der Finanzanlagen	243
— Einteilung des Finanzanlagevermögens	243
— Inhalt der Bilanzpositionen	244
(1) Beteiligungen	244
(2) Wertpapiere des Anlagevermögens, die nicht zu Nr. 1 gehören	247
(3) Ausleihungen mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren; davon durch Grundpfandrechte gesichert:	247
. Die Bilanzierung des Umlaufvermögens	248
a) Die Bilanzierung der Vorräte	248
— Inhalt der Bilanzpositionen	248
— Mengen- u. artmäßige Erfassung des Vorratsvermögens	250
— Die Bewertung des Vorratsvermögens	253
(1) Allgemeine Bewertungsgrundsätze	253
(2) Bewertungsverfahren	256
b) Die Bilanzierung von Wertpapieren des Umlaufvermögens	266
c) Die Bilanzierung von eigenen Aktien	267

Inhaltsverzeichnis

d) Die Bilanzierung von Anteilen an einer herrschenden oder •mit Mehrheit beteiligten Gesellschaft	267
e) Die Bilanzierung der Forderungen	268
— Einteilung der Forderungen	268
— Bilanzierung von Forderungen	270
(1) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (§ 151 Abs. 1 III B Nr. 2 AktG)	270
(2) Andere Forderungen	274
f) Die Bilanzierung der liquiden Mittel	276
(1) Wechsel	277
(2) Schecks	277
(3) Kassenbestand, Bundesbank-u. Postscheck- guthaben	278
(4) Guthaben bei Kreditinstituten	278
g) Die Bilanzierung schwebender Geschäfte	278
h) Die Bilanzierung von Rückgriffsforderungen und Eventualverbindlichkeiten	280
4. Die Bilanzierung der aktiven Posten der Rechnungs- abgrenzung	281
V. Die Bilanzierung auf der Passivseite der Bilanz	281
1. Die Bilanzierung des Eigenkapitals	282
a) Die Bilanzierung des variablen Eigenkapitals	282
b) Die Bilanzierung des konstanten Eigenkapitals	285
— Das Grundkapital der Aktiengesellschaft	286
— Das konstante Eigenkapital der Kommanditgesell- schaft auf Aktien	290
— Das Stammkapital der Gesellschaft mit beschränkter Haftung	290
2. Die Bilanzierung der offenen Rücklagen	291
3. Die Bilanzierung von Wertberichtigungen	295
4. Die Bilanzierung der Rückstellungen	295
a) Begriff und Funktionen der Rückstellungen	295
b) Die einzelnen Rückstellungsarten	297
— Pensionsrückstellungen	297
— Andere Rückstellungen	298
(1) Rückstellungen für Gewährleistungen und Garantiezusagen	298
(2) Rückstellungen für Prozeßkosten	299
(3) Rückstellungen für Provisionen, Tantiemen, Gratifikationen usw.	300
(4) Rückstellungen für Steuern und Abgaben	300
(5) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen und Reparaturen	300

Inhaltsverzeichnis

(6) Rückstellungen bei Heimfallunternehmen	300
(7) Rückstellungen für rückständige Arbeiten	301
(8) Rückstellungen für Verpflichtungen aus Pachtverträgen	301
(9) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	301
5. Die Bilanzierung von Verbindlichkeiten	301
a) Die Einteilung der Verbindlichkeiten	302
b) Die Bilanzierung der einzelnen Verbindlichkeiten	303
— Langfristige Verbindlichkeiten	303
(1) Anleihen	304
(2) Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	305
(3) Sonstige Verbindlichkeiten	305
— Andere Verbindlichkeiten	307
(1) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	307
• (2) Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel	308
(3) Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	308
(4) Erhaltene Anzahlungen	309
(5) Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	309
(6) Sonstige Verbindlichkeiten	309
6. Die Bilanzierung der passiven Posten der Rechnungsabgrenzung	310
7. Die Bilanzierung des Bilanzgewinns/Bilanzverlustes	310
VI. Stille Reserven	311
1. Begriff und Wesen der stillen Reserven	311
2. Die Bildung und Entstehung stiller Reserven	311
a) Stille Reserven als Folge der Unterbewertung von Aktivposten	312
b) Stille Reserven als Folge vollständiger oder teilweiser Unterlassung von Aktivierungen	313
c) Stille Reserven bei der Bewertung von Rückstellungen	313
d) Stille Reserven als Folge von Preisänderungen	313
e) Die Bildung stiller Reserven bei Gründung und Kapital- erhöhung mit Sacheinlagen	314
f) Die Bildung stiller Reserven bei Kapitalherabsetzungen bzw. Sanierungen	315
g) Die Bildung stiller Reserven bei Fusionen	315
3. Die Auflösung stiller Reserven	315

Inhaltsverzeichnis

4. Die rechtliche Zulässigkeit der Bildung und Auflösung stiller Reserven	316
5. Kritische Betrachtung der stillen Reserven	317
a) Betriebswirtschaftliche Kritik an den stillen Reserven	317
b) Volkswirtschaftliche Kritik an den stillen Reserven	319

B. Die Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung)

I. Der Aufbau der Erfolgsrechnung	321
II. Das aktienrechtliche Schema der Gewinn- und Verlustrechnung	324

C. Bestrebungen zur Angleichung der Jahresabschlüsse in der Europäischen Gemeinschaft

I. Die 4. Richtlinie der EG zur Angleichung der Rechnungslegung	339
1. Gegenstand, Einführungsfristen und Anwendungsbereich der 4. Richtlinie der EG	339
2. Die voraussichtliche Harmonisierungswirkung der 4. EG-Richtlinie	340
II. Die Übernahme der Vorschriften der 4. EG-Richtlinie in das deutsche Recht	341
1. Allgemeine Vorschriften	343
2. Vorschriften zur Bilanz	345
a) Bilanzgliederung und Ausweis einzelner Vermögensgegenstände	345
b) Bewertung	350
3. Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung	352
4. Vorschriften zum Anhang	355

FÜNFTER TEIL

Der konsolidierte Jahresabschluß

I. Aktienrechtliche Grundlagen des Konzernabschlusses	359
1. Konzernbegriff	359
2. Konsolidierungspflicht	362
3. Konsolidierungsbereich	364
4. Publizitätsumfang	366

II. Formale und materielle Voraussetzungen der Konsolidierung	367
1. Einheitlicher Bilanzstichtag	368
2. Einheitliche Kontenpläne und Gliederungsschemata	368
3. Einheitliche Bewertung	369
III. Kōnsolidierungsvorgänge bei der Erstellung der Konzernbilanz	370
1. Theoretische Grundlagen der Konsolidierungsvorgänge	370
a) Einheitstheorie	370
b) Interessentheorie	371
c) Kohsolidierungstheorien und Aktienrecht	372
2. Kapitalkonsolidierung,	373
a) Kapitalkonsolidierung im einstufigen Konzern	374
— Einseitige Beteiligung	375
— Gegenseitige Beteiligung	382
b) Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern	389
3. Schuldenkonsolidierung	393
a) Erfolgsneutrale Schuldenkonsolidierung	395
b) Erfolgswirksame Schuldenkonsolidierung	395
c) Besonderheiten einzelner Bilanzpositionen	397
• 4. Gewinnkonsolidierung	399
a) Die Ausschaltung von Zwischengewinnen	399
— Zur Weiterveräußerung bestimmte Vermögensgegenstände	401
— Nicht zur Weiterveräußerung bestimmte Vermögensgegenstände	403
— Rechnungstechnische Problematik der Zwischengewinneliminierung	404
b) Die Berücksichtigung von Zwischenverlusten	406
c) Die Berücksichtigung von Steuerrückstellungen	407
d) Die Auswirkung der Zwischengewinneliminierung auf das Konzernergebnis	407
IV. Konsolidierungsvorgänge bei der Erstellung der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung	413
1. Aktienrechtliche Möglichkeiten der Konsolidierung der Gewinn- und Verlustrechnung	413
2. Die vollkonsolidierte Gewinn- und Verlustrechnung	417
• a) Die Konsolidierung der Innenumsatzerlöse	417
— Innenumsatzerlöse aus Lieferungen	417
— Folgekonsolidierungen der Innenumsatzerlöse aus Lieferungen	426
— Innenumsatzerlöse aus sonstigen Leistungen	426

b) Die Konsolidierung der „anderen Erträge“	427
c) Die periodengerechte Eliminierung von Zwischengewinnen in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung	428
d) Die Eliminierung von Aufwendungen und Erträgen aus konzerninternen Schuldverhältnissen	431
3. Die teilkonsolidierte Gewinn- und Verlustrechnung	435
4. Die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung in vereinfachter Form	436
5. Die Ergebnisentwicklung im Konzernabschluß	438
a) Konzernjahresüberschuß/Konzernjahresfehlbetrag	438
b) Konzerngewinn/Konzernverlust	439

SECHSTER TEIL

Zur Erstellung internationaler Konzernabschlüsse (Weltbilanzen)

I. Rechtliche Rahmenbedingungen	443
II. Beschränkungen der Verfügungsgewalt der Konzernleitung	444
III. Die Bedeutung der nationalen Abschlüsse der Tochtergesellschaften für den Konzernabschluß	446
IV. Die Währungsumrechnung	449
1. Die Festlegung der Art des Wechselkurses	450
2. Die Festlegung des für die Kursbestimmung maßgeblichen Zeitpunktes	451
a) Die Umrechnung nach der Fristigkeit	451
b) Die Umrechnung nach dem Geld- oder Sachwertcharakter	452
c) Die Umrechnung zu Tageskursen	453
d) Die Umrechnung nach dem Zeitbezug	453
Beispiel zur zeitbezogenen Währungsumrechnung:	455

SIEBENTER TEIL

Entwurf einer 7. EG-Richtlinie zur Angleichung der Konzernrechnungslegung

I. Einführung	465
II. Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses	466
1. Der Konsolidierungsbereich	466
2. Gesamt- und Teilkonzernabschluß	466
III. Formale und materielle Gestaltung des Konzernabschlusses	471

1. Allgemeine Grundsätze der Bilanzierung und Konsolidierung	471
2. Konsolidierung in der Konzernbilanz	473
a) Kapital- und Schuldenkonsolidierung	473
b) Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmungen	475
c) Eliminierung konzerninterner Erfolge	475
3. Konsolidierung in der Gewinn- und Verlustrechnung	476
4. Quotenkonsolidierung für Gemeinschaftsunternehmungen	476
5. Der Anhang	477
IV. Auswirkungen der 7. EG-Richtlinie	477

! ' ' ACHTER TEIL

Bilanzen zu besonderen Anlässen im Leben der Unternehmung

I. Außerordentliche Bilanzen	481
1. Gründungsbilanzen	481
a) Neugründungsbilanzen	482
b) Umgründungsbilanzen	484
2. Umwandlungsbilanzen	487
3. Fusionsbilanzen	489
4. Sanierungsbilanzen •	493
II. Statusbilanzen	495
1. Liquidationsbilanzen	495
2. Liquiditätsbilanzen	498
3. Überschuldungsbilanzen	500
4. Auseinandersetzungsbilanzen — Unternehmungsbewertung	504
5. Konkursbilanzen	510
6. Vergleichsbilanzen	518

NEUNTER TEIL

EDV und Bilanzierung

I. Die EDV als Hilfsmittel der Bilanzerstellung	525
1. Organisatorische Gestaltungsprobleme bei der Bilanzierung mit EDV	526
a) Die Dateneingabe	526
b) Die Datenverarbeitung	528
c) Die Datenausgabe	531
d) Die Integration der Teilbereiche der Finanzbuchhaltung zur Bilanz	532

2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei der Bilanzierung mit EDV.	534
a) Die Erfüllung der Buchführungsfunktionen bei EDV	535
— Belegfunktion.	535
— Grundbuchfunktion.	536
— Sachkontenfunktion.	538
— Ausdruckbereitschaft und Speicherbuchführung	539
b) Die Aufbewahrungspflicht für Datenträger	540
c) Die Überprüfbarkeit des EDV-Systems.	542
d) Ordnungsmäßigkeit der Datensicherung und der Software.	544
II. Das EDV-System als Bilanzierungsobjekt	547

ANHANG

Vierte Richtlinie des Rates (Text der 4. EG-Richtlinie).	549
Siebente Richtlinie des Rates (Text des Vorschlages für 7. EG-Richtlinie).	570
Abkürzungsverzeichnis.	595
Literaturverzeichnis.	597
Stichwortverzeichnis.	621