Winkler

Abiturtraining Betriebswirtschaftslehre

für das Berufskolleg – Berufliches Gymnasium



Merkur
Verlag Rinteln

Wirtschaftswissenschaftliche Bücherei für Schule und Praxis
Begründet von Handelsschul-Direktor Dipl.-Hdl. Friedrich Hutkap †

Verfasserin:
Vera Winkler, Dipl.-Kffr.

Zur Verfasserin:

Vera Winkler war nach dem Abschluss des Studiums der Wirtschaftswissenschaften zunächst als Diplom-Kauffrau für einen deutschen Konzern im Controlling tätig, lehrte als Privatdozentin und wirkte ehrenamtlich im Prüfungsausschuss der Industrie- und Handelskammer mit. Seit Abschluss des zweiten Staatsexamens (Lehramtsbefähigung) unterrichtet sie in allen Schulformen eines Berufskollegs in NRW. An der Erstellung der zentralen schriftlichen Abiturprüfung 2011 im Leistungskurs „Betriebswirtschaftslehre" für NRW war sie maßgeblich beteiligt.

Seit 2012 ist sie nebenberuflich als Lehrbeauftragte an der Hochschule Osnabrück und seit 2013 für den Merkur-Verlag als Autorin tätig.

Von 2017 bis 2019 war sie Fachberaterin im Fachbereich Wirtschaft und Verwaltung für die Bezirksregierung Münster.

Seit Februar 2022 ist sie Schulleiterin an einem Berufskolleg in NRW.

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 60a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Die Merkur Verlag Rinteln Hutkap GmbH & Co. KG behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für kommerzielles Text- und Data Mining (TDM) im Sinne von § 44b UrhG ausdrücklich vor. Für den Erwerb einer entsprechenden Nutzungserlaubnis wenden Sie sich bitte an copyright@merkur-verlag.de.

Coverbild (klein): © atikinka2 – Fotolia.com

* * * * *

13. Auflage 2026
© 2014 by Merkur Verlag Rinteln

Gesamtherstellung:
Merkur Verlag Rinteln Hutkap GmbH & Co. KG, 31735 Rinteln

E-Mail: info@merkur-verlag.de
lehrer-service@merkur-verlag.de
Internet: www.merkur-verlag.de

Merkur-Nr. 0374-13
ISBN 978-3-8120-1244-7

Vorwort

Dieses Abitur-Trainingsbuch ist an die angehenden Abiturienten/-innen des Abiturjahrgangs 2027 zur Vorbereitung auf die zentrale Abiturprüfung (Allgemeine Hochschulreife) des Landes Nordrhein-Westfalen im Profil bildenden Leistungskurs Betriebswirtschaftslehre (Fachbereich Wirtschaft und Verwaltung) gerichtet.

Die Vorgaben für die Abiturprüfung im Fach Betriebswirtschaftslehre gelten für folgende Bildungsgänge:

Kaufmännische Assistentin/AHR Kaufmännischer Assistent/AHR	APO-BK, Anlage D 12
Technische Assistentin für Betriebsinformatik/AHR Technischer Assistent für Betriebsinformatik/AHR	APO-BK, Anlage D 13
Allgemeine Hochschulreife (Betriebswirtschaftslehre)	APO-BK, Anlage D 27
Allgemeine Hochschulreife (Fremdsprachenkorrespondentin/Fremdsprachenkorrespondent) (Betriebswirtschaftslehre, Sprachen)	APO-BK, Anlage D 28

Das Trainingsbuch kann aber durchaus auch zur Abiturvorbereitung in anderen Bundesländern und in betriebswirtschaftlichen Studiengängen (Bachelor) eingesetzt werden. Es versteht sich als Ergänzung zum eingeführten Schulbuch.[1]

Die in diesem Abitur-Trainingsbuch enthaltenen Themenschwerpunkte aus den Bereichen

- **Gliederung und Bewertung von Aktiva und Passiva,**
- **Kosten- und Leistungsrechnung,**
- **Prozess der Leistungserstellung,**
- **Prozess der Leistungsverwertung,**
- **Finanzierung** sowie
- **Veränderungsprozesse im Unternehmen**

entsprechen den aktuellen Abiturvorgaben des Ministeriums für Schule und Weiterbildung des Landes NRW.[2]

Eine Vorbereitung mit den Original-Abiturklausuren der vergangenen Jahre, die i. d. R. kostenlos im Internet abgerufen werden können, ist nicht zwangsläufig zielführend, da die verbindlichen Unterrichtsinhalte aus dem Fachlehrplan Betriebswirtschaftslehre[3] für jeden Abiturdurchgang vom MSB[4] neu festgelegt werden.

Im Folgenden werden die abiturrelevanten Themenschwerpunkte der Jahrgangsstufen 12 und 13 **verständlich erklärt.** Das wiederholte Wissen kann anschließend anhand abiturgerechter Arbeitsaufträge und einer Beispiel-Abiturklausur mit den Abitur-Schwerpunkten, die für die schriftliche Abiturprüfung in NRW im Fokus stehen, **selbstständig geübt** und die Arbeitsergebnisse **mithilfe ausführlicher Musterlösungen überprüft werden.**

---

1 Zum Beispiel Speth u. a.: BWL mit Rechnungswesen und Controlling für das Berufskolleg – Berufliches Gymnasium, Band 2 (Merkurbuch 0576) und Band 3 (Merkurbuch 0577), Merkur Verlag Rinteln.

2 Quelle: https://www.standardsicherung.schulministerium.nrw.de/system/files/media/document/file/bwl_pblk_wuv_abiturvorgaben2027.pdf [Zugriff vom 24. 08. 2026].

3 https://www.berufsbildung.nrw.de/system/files/media/documents/file/lp_betriebswirtschaftslehre.pdf [Zugriff vom 24. 08. 2026].

4 Ministerium für Schule und Bildung des Landes Nordrhein-Westfalen.

Den zentralen Abiturprüfungen liegt üblicherweise eine problemhaltige Unternehmenssituation zugrunde, zu der Arbeitsaufträge aus **mehreren Themenbereichen verschiedener Kurshalbjahre** zu lösen sind. Dabei ist die Unternehmenssituation häufig stark mit dem Rechnungswesen verknüpft. Deshalb ist dieses Abitur-Trainingsbuch so aufgebaut, dass die möglichen Abiturthemen sinnvoll in verschiedene Unternehmenssituationen eingebunden und exemplarisch aufgearbeitet werden.

Um eine effektive Klausurvorbereitung zu gewährleisten, enthält dieses Abitur-Trainingsbuch:

- Vorgaben für die schriftliche Abiturprüfung 2027,
- Übersichten über wichtige thematische Zusammenhänge,
- Hinweise zum Aufbau von Abiturklausuren, die Darstellung möglicher Ausgangssituationen und Themenkombinationen der schriftlichen Abiturprüfung,
- Übersichten, verständliche Erklärungen und Zusammenfassungen abiturrelevanter Themen, eingebettet in verschiedene situationsbezogene Fallsituationen,
- abiturgerechte Arbeitsaufträge, die mithilfe von bereitgestellten Lösungsformularen (z. T. als Download) entweder handschriftlich oder mit Excel bearbeitet und sofort mithilfe der ausführlichen Musterlösungen verglichen werden können,
- eine entnehmbare Formelsammlung, die alle für das Abitur 2027 wichtigen Formeln enthält,
- eine **Beispiel-Abiturklausur mit den relevanten Abiturthemen,** die für die schriftliche Abiturprüfung 2027 im Fokus stehen, zur themenübergreifenden Vorbereitung einschließlich Musterlösungen und Punktvergabe zur Selbstkontrolle.

Viel Spaß bei der Abiturvorbereitung und Erfolg bei der Prüfung wünscht Ihnen

Vera Winkler

0.1 Aufbau des Buches im Hinblick auf die möglichen Abiturthemen 2027

Die **Abiturschwerpunkte** werden anhand von **sechs Themenkomplexen** in sinnvoller Reihenfolge aufgearbeitet.

- Den Beginn bildet der Jahresabschluss. Er dient als rechnerische Grundlage für jedes Unternehmen. Die sachgerechte Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ermöglicht eine situationsgerechte Bewertung der Aktiva und Passiva. **(Abiturschwerpunkt 1: Gliederung und Bewertung von Aktiva und Passiva)**
- Die Steuerung des Betriebsprozesses ist allerdings allein mit den Informationen des Jahresabschlusses nicht möglich. Hier setzt die Kosten- und Leistungsrechnung an, die wichtige Informationen einerseits für die langfristige Sicherung der Existenz eines Betriebes und andererseits für kurzfristige unternehmerische Entscheidungen liefert. **(Abiturschwerpunkt 2: Kosten- und Leistungsrechnung)**
- Der Prozess der Leistungserstellung (Produktion) wird durch die Nachfrage der Kunden angestoßen. Betriebswirtschaftliche Entscheidungen im Hinblick auf das Produktionsprogramm und die Fertigungsorganisation haben in der Regel langfristigen Charakter und sind mit größeren Investitionen verbunden. Die Planung umfasst weiter auch den Einsatz der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und deren Entlohnung. Außerdem muss der Produktions-Output permanent im Hinblick auf Qualität und Quantität kontrolliert werden. Die Kennziffern des operativen Controllings rücken als zentrale Maßstäbe für den Erfolg in den Blickpunkt. Hier wird der Bezug zum Rechnungswesen deutlich. Im Rahmen des Personalcontrollings kann die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit von kurzfristigen und langfristigen Anpassungsmaßnahmen zum Abbau personeller Überkapazitäten notwendig werden. Jedoch ist eine nachhaltige Personalpolitik zur Sicherung der Innovationskraft von Unternehmen wichtig. **(Abiturschwerpunkt 3: Prozess der Leistungserstellung)**
- Die Analyse der Marktsituation liefert wichtige Informationen zum Absatz der Produkte. Entscheidungen über den optimalen Einsatz der absatzpolitischen Instrumente, die in Verbindung mit der Marketingstrategie zu sehen sind, bedingen sich gegenseitig. Die Kombination absatzpolitischer Instrumente (Preis-, Produktpolitik) kann zu einem optimalen Marketingmix beitragen **(Abiturschwerpunkt 4: Prozess der Leistungsverwertung)**
- Maßnahmen zur Optimierung oder Erweiterung des Betriebsprozesses bringen i. d. R. Finanzierungsaufzeichnungen mit sich. **(Abiturschwerpunkt 5: Finanzierung)**

Die oben beschriebenen Themenkomplexe werden **verständlich erklärt** und **übersichtlich zusammengefasst**. Übersichten zu aktuellen Trends **(Abiturschwerpunkt 6: Veränderungsprozesse im Unternehmen)** ergänzen die Ausführungen.

Abiturgerechte Arbeitsaufträge, in denen die im Zentralabitur verwendeten Operatoren berücksichtigt und den Anforderungsbereichen I, II und III zugeordnet werden, ermöglichen zusammen mit den bereitgestellten **Lösungsformularen** und **Musterlösungen** eine effektive Abiturvorbereitung.

Eine Beispiel-Abiturklausur mit den zuvor dargestellten möglichen Themen/Fokussierungen der schriftlichen Abiturprüfung 2027 inklusive Musterlösungen und Punktvergabe rundet die Abiturvorbereitung ab.

© MERKUR VERLAG RINTELN

0.2 Verbindliche Unterrichtsinhalte im Fach Betriebswirtschaftslehre für das Abitur 2027

12.1	**Prozess der Leistungserstellung** ➢ Menschliche Arbeit im Produktionsprozess ➢ Produktionscontrolling – Kennziffern des operativen Produktionscontrolling (Produktivität, Wirtschaftlichkeit und Rentabilität) – Personalcontrolling (Personalabbau inkl. Arten der Kündigung und Kündigungsschutz; Möglichkeiten der Vermeidung betriebsbedingter Kündigungen wie Überstundenabbau, Arbeitszeitverkürzung und -verlängerung, Arbeitszeitmodelle)
	Kosten- und Leistungsrechnung Inklusive aller Unterpunkte
12.2	**Prozess der Leistungsverwertung** ➢ Marktsituation ➢ Produktpolitik ➢ Preispolitik
13.1	**Finanzierung** ➢ Langfristige Fremdfinanzierung von Investitionen ➢ Kurzfristige Fremdfinanzierung ➢ Sicherheiten im Rahmen der Fremdfinanzierung ➢ Leasing als Sonderform der Finanzierung ➢ Beteiligungsfinanzierung bei der AG ➢ Innenfinanzierung
	Gliederung und Bewertung von Aktiva und Passiva (ohne IAS/IFRS) ➢ Inklusive aller Unterpunkte ➢ Inklusive Bewertungsvereinfachungsverfahren (Lifo, Fifo, gewogene Durchschnittswertermittlung)
13.2	**Veränderungsprozesse im Unternehmen** Ursachen und Phänomene des Wandels

0.3 Hinweise zu den Aufgabenstellungen: Operatoren, Bearbeitungszeit und Hilfsmittel[1]

Die Aufgaben in den zentral gestellten Prüfungen werden mithilfe von Operatoren formuliert.

In der folgenden Tabelle werden die Operatoren definiert, durch Beispiele dokumentiert und den Anforderungsbereichen (AFB I, II und III) zugeordnet. Die konkrete Zuordnung erfolgt immer im Kontext der Aufgabenstellung, wobei eine eindeutige Trennung der Anforderungsbereiche nicht immer möglich ist.

Spätestens in der Qualifikationsphase sollen die Operatoren in den Klausuren und schriftlichen Übungen verwendet werden, um die Schülerinnen und Schüler auf die Abiturprüfung vorzubereiten.

Operator	AFB	Definition	Beispiel
beschreiben/ darstellen/ skizzieren	I	Wesentliche Aspekte eines Sachverhaltes werden im logischen Zusammenhang unter Verwendung der Fachsprache wiedergegeben. Die Antwort kann in Textform (beschreiben) oder in Form eines Schaubildes (darstellen, skizzieren) wiedergegeben werden.	Beschreiben Sie den Abschreibungskreislauf. Stellen Sie den Abschreibungskreislauf dar. Skizzieren Sie den Abschreibungskreislauf in Form eines Schaubildes.
definieren	I	Einen (Fach-)Begriff umschreiben.	Definieren Sie den Begriff „Selbstfinanzierung“.
nennen	I	Kenntnisse (Fachbegriffe, Daten, Fakten, Modelle) und Aussagen in komprimierter Form (z. B. aufzählend) unkommentiert wiedergeben.	Nennen Sie die Stufen der Kosten- und Leistungsrechnung.
zusammenfassen	I	Kenntnisse (Fachbegriffe, Daten, Fakten, Modelle) und Aussagen in komprimierter Form unkommentiert darstellen.	*Grundlage dieser Aufgabe ist ein Zeitungsartikel über die Entwicklung des Immobilienmarktes in Nordrhein-Westfalen.* Fassen Sie die zentralen Aussagen des Zeitungsartikels zusammen.
ermitteln/ berechnen	I, II	Aufgaben anhand vorgegebener Daten und Sachverhalte mit bekannten Operationen lösen.	Ermitteln Sie unter Angabe des Lösungsweges den Gewinn.
anwenden/ überprüfen	II	Grundlegende Arbeitsweisen und Modelle auf unbekannte Sachverhalte bzw. Zusammenhänge übertragen.	Überprüfen Sie den gegebenen Verkaufspreis unter Anwendung eines Ihnen bekannten Kalkulationsverfahrens.
auswerten	II	Daten oder Einzelergebnisse zu einer abschließenden Gesamtaussage zusammenführen.	Werten Sie die errechneten Kennziffern der Jahresabschlussanalyse aus und fassen Sie Ihre Ergebnisse in einem Bericht über die augenblickliche Situation der XY AG zusammen.
buchen	II	Geschäftsfälle korrekt im Grund- und Hauptbuch erfassen.	Buchen Sie die Auflösung der Rückstellungen.
erläutern/ erklären	II	Sachverhalte durch Wissen und Einsichten in einen Zusammenhang (Theorie, Modell, Regel, Gesetz, Funktionszusammenhang) einordnen und deuten; ggf. durch zusätzliche Informationen und Beispiele verdeutlichen.	Erläutern Sie das Produktionsprogramm der XY AG. Erklären Sie in diesem Zusammenhang den Begriff Fertigungstiefe.
erstellen	II	Sachverhalte inhaltlich und methodisch angemessen grafisch oder tabellarisch darstellen und mit fachsprachlichen Begriffen beschriften.	Erstellen Sie einen Finanzplan.
herausarbeiten	II	Aus Materialien bestimmte Sachverhalte herausfinden, die nicht explizit genannt werden und Zusammenhänge zwischen ihnen herstellen.	*Grundlage dieser Aufgabe ist der Lagebericht der XY AG (nach § 289 HGB).* Arbeiten Sie aus dem Lagebericht der XY AG die Aspekte heraus, die auf einen positiven Geschäftsverlauf schließen lassen.

1 Quelle: https://www.standardsicherung.schulministerium.nrw.de/system/files/media/document/file/bwl_pblk_wuv_abiturvorgaben2027.pdf [Zugriff vom 24. 08. 2026].

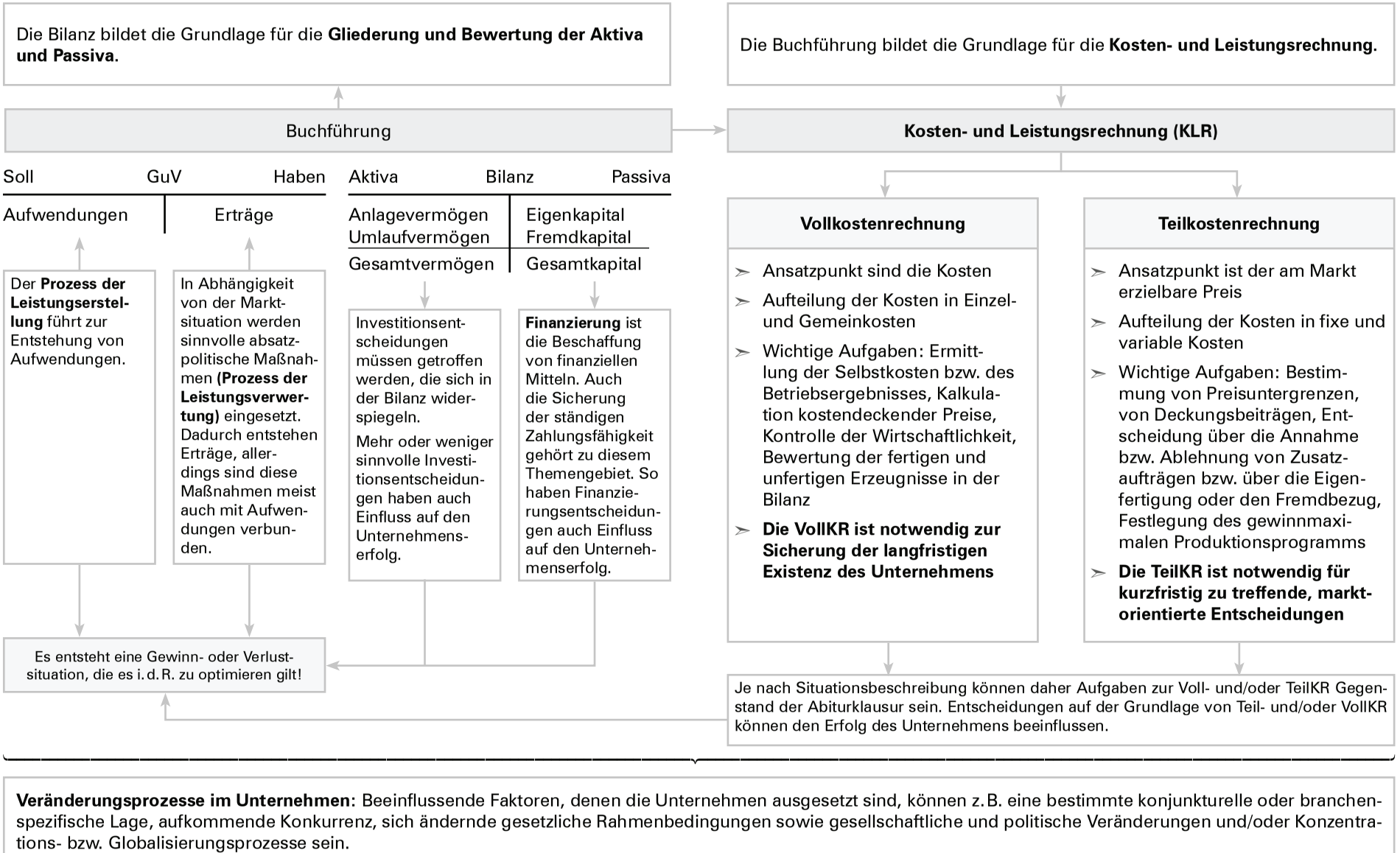
© MERKUR VERLAG RINTELN

Operator	AFB	Definition	Beispiel
nachweisen	II	Eine Aussage oder einen Sachverhalt mit Berechnungen oder logischen Begründungen bestätigen.	Weisen Sie rechnerisch nach, dass die Investitionsalternative I der Investitionsalternative II vorzuziehen ist.
vergleichen	II	Sachverhalte gegenüberstellen, um Gemeinsamkeiten, Ähnlichkeiten und Unterschiede herauszuarbeiten.	Vergleichen Sie die errechneten Kennzahlen zur Jahresabschlussanalyse mit den Vorjahreszahlen und den entsprechenden Durchschnittswerten der Branche.
analysieren	II, III	Wirtschaftliche Sachverhalte aus Materialien kriterien- bzw. aspektorientiert beschreiben und erklären bzw. deuten und werten.	*Grundlage dieser Aufgabe ist ein Textauszug zum Shareholder Value Konzept.* Analysieren Sie den Textauszug aus der Homepage der XY AG im Hinblick auf die wirtschaftliche Stellung der einheimischen Tochtergesellschaften des Konzerns.
begründen	II, III	Die Begründung steht in einem engen Zusammenhang mit einer zuvor aufgestellten These, Vermutung oder Meinungsäußerung. Sie wird auf sachlicher Grundlage entwickelt und erfordert einen sicheren Umgang mit Fachbegriffen sowie die Fähigkeit, die Sachverhalte in ihrer Sachlogik zu erfassen und einzuordnen. Begründen setzt das Nennen und Erklären (Erläutern) von Ursachen voraus.	Begründen Sie die Aussage des Vorstandsvorsitzenden, dass die anstehende Investition der XYZ-AG vorteilhaft ist.
beurteilen/ bewerten	II, III	Den Stellenwert von Sachverhalten und Prozessen in einem Zusammenhang bestimmen, um theorie- und kriterienorientiert zu einem begründeten Sachurteil zu gelangen.	Beurteilen Sie das dargestellte Arbeitszeitmodell der XY AG aus der Sicht der betroffenen Arbeitnehmer und der Unternehmensleitung.
entscheiden	II, III	Auf Grundlage vorhandener Informationen eine sich daraus ergebene unternehmerisch sinnvolle Entscheidung treffen.	Treffen Sie für die XY AG eine begründete Investitionsentscheidung.
Stellung nehmen	II, III	Ausgehend vom Sachurteil unter Einbeziehung individueller Wertmaßstäbe zu einem begründeten eigenen Werturteil kommen.	Nehmen Sie zum Investitionsvorschlag der Unternehmensleitung kritisch Stellung.
Vorschlag entwickeln/ Vorschlag unterbreiten/ Bericht erstellen	II, III	Zu einem Sachverhalt oder einer Problemstellung ein konkretes Lösungsmodell, eine Gegenposition, einen Verbesserungsvorschlag oder einen Regelungsentwurf begründet entfalten.	Unterbreiten Sie der XY AG auf der Basis des Ihnen vorliegenden Datenmaterials einen Vorschlag zur Verbesserung der Liquidität des Unternehmens.
diskutieren	III	Auf Grundlage einer kurzen Sachdarstellung zu einer ökonomischen Problemstellung eine Pro- und Contra-Argumentation entwickeln, die zu einer begründeten Bewertung führt.	Diskutieren Sie das Ihnen vorliegende Personalabbaukonzept des Vorstandes der XY AG vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens.
prüfen/ überprüfen	III	Inhalte, Sachverhalte, Vermutungen oder Hypothesen auf der Grundlage eigener Kenntnisse oder mithilfe zusätzlicher Materialien auf ihre sachliche Richtigkeit bzw. auf ihre innere Logik hin untersuchen.	Überprüfen Sie den Vorschlag der Geschäftsleitung.

Die **Bearbeitungszeit** für die schriftliche Abiturprüfung beträgt 270 Minuten. Es gelten die Vorgaben der APO-BK, § 17 (2) Anlage D.

Als **Hilfsmittel** sind ein modulares Mathematiksystem (MMS), ein Wörterbuch der deutschen Rechtschreibung sowie ein Fremdwörterbuch zugelassen.

0.4 Übersicht über die Zusammenhänge der Abiturthemen 2027[1]



Veränderungsprozesse im Unternehmen: Beeinflussende Faktoren, denen die Unternehmen ausgesetzt sind, können z. B. eine bestimmte konjunkturelle oder branchenspezifische Lage, aufkommende Konkurrenz, sich ändernde gesetzliche Rahmenbedingungen sowie gesellschaftliche und politische Veränderungen und/oder Konzentrations- bzw. Globalisierungsprozesse sein.

1 Abiturthemen in **Fettdruck**.

© MERKUR VERLAG RINTELN

0.5 Mögliche Ausgangssituationen in Abiturprüfungen

Die Abiturprüfungen beginnen grundsätzlich mit einer Situationsbeschreibung, in der sich das jeweilige Unternehmen gerade befindet. Abhängig von der **konjunkturellen** oder auch **branchenspezifischen Lage** sind verschiedene Ausgangssituationen denkbar. Ebenfalls darf die **Zielsetzung** des Unternehmens nicht unabhängig von der **Konkurrenz** sowie von **gesetzlichen Rahmenbedingungen** betrachtet werden. **Gesellschaftliche** und **politische Einflüsse** oder **Veränderungen** können ebenfalls eine Rolle spielen, ebenso wie **Konzentrations- und Globalisierungsprozesse**. Daher können die Ausgangssituationen in den Abiturprüfungen vielfältig variieren. Einige Beispiele seien hier genannt:

- In der Phase eines wirtschaftlichen Aufschwungs kann es für ein Unternehmen z. B. notwendig sein, seine Kapazitäten zu erweitern. Ziele wären hier z. B. die Gewinnmaximierung oder die Gewinnung von Marktanteilen. In diesem Zusammenhang könnten Investitions- und Finanzierungsentscheidungen zu treffen sein. Kredite werden jedoch erst nach gesonderter Prüfung und unter Bereitstellung von Sicherheiten vergeben. Ebenso können absatzpolitische Entscheidungen die Erfolgssituationen beeinflussen.
- In der Phase eines wirtschaftlichen Abschwungs müssen u. U. Kapazitäten abgebaut werden. Hier steht häufig der Fortbestand des Unternehmens im Vordergrund, was z. B. absatzpolitische Überlegungen mit sich bringt. Meist ist in diesen Situationen die wirtschaftliche Lage des Unternehmens angespannt. Es muss nach Einsparpotenzialen gesucht werden. In diesem Zusammenhang können absatzpolitische Entscheidungen oder auch Entscheidungen auf der Grundlage der Voll- bzw. Teilkostenrechnung von Bedeutung sein.
- Die branchenspezifische Situation wird häufig anhand verschiedener Quellen, wie z. B. Artikeln oder Grafiken aus dem Internet, aus Zeitungen etc., dargestellt, die dann analysiert werden müssen.
- Stark zunehmende Konkurrenz kann ebenso dazu führen, dass Einsparpotenziale gesucht und genutzt werden müssen.
- An sich ändernde gesetzliche Rahmenbedingungen müssen sich Unternehmen anpassen, so z. B. bei der Emission von Schadstoffen während der Produktion, was z. B. Finanzierungsprozesse nach sich ziehen könnte.
- Gesellschaftliche Einflüsse, wie beispielsweise ein zunehmendes Gesundheitsbewusstsein oder politische Einflüsse, wie z. B. die Abkehr von fossilen Brennstoffen, können ebenso Ausgangspunkte für Problemsituationen in Unternehmen darstellen und Veränderungsprozesse auslösen.
- Durch Unternehmenskonzentrationen und Globalisierungsprozesse sowie dem Trend zur Digitalisierung sind Unternehmen zu ständigen Anpassungsprozessen gezwungen.

1.1 Rechtliche Vorgaben des handelsrechtlichen Jahresabschlusses

➤ **Hauptzweck des Jahresabschlusses**

Ist der Gläubigerschutz, der sich aus dem Prinzip der Vorsicht ergibt (vgl. § 252 (1) Satz 4 HGB).

➤ **Aufgaben des Jahresabschlusses**

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

Dazu gehören:

- Dokumentationsaufgaben und
- Informationsaufgaben

Zu den **Adressaten des Jahresabschlusses** gehören vor allem

- die Gläubiger (z. B. Banken, Lieferanten), um zu prüfen, wie kreditwürdig die Aktiengesellschaft ist,
- die Unternehmenseigner (bei Aktiengesellschaften die Aktionäre), da sich am Erfolg der Aktiengesellschaft ihre Dividende berechnet,
- der Vorstand, um wichtige Informationen auszuwerten,
- die Finanzverwaltungen, da sie den Jahresabschluss (nach steuerrechtlichen Vorschriften) zur Ermittlung der Steuern benötigen,
- die Konkurrenz, um Informationen über die Vermögens- und Finanzlage zu erhalten,
- die Mitarbeiter, um Informationen über die Sicherheit ihres Arbeitsplatzes zu erlangen.

Wichtige rechtliche Vorgaben zum handelsrechtlichen Jahresabschluss	
Pflicht zur Aufstellung (§ 242 HGB)	Jeder Kaufmann muss zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresabschluss aufstellen.
Bestandteile (§§ 242, 264 HGB)	Zum Jahresabschluss gehören sowohl die **Bilanz** als auch die **Gewinn- und Verlustrechnung**. Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft müssen den Jahresabschluss um einen Anhang erweitern, der Teil des Jahresabschlusses ist, und einen **Lagebericht** aufstellen, der aber nicht Bestandteil des Jahresabschlusses ist.[1] Kapitalmarktorientierte Unternehmen (deren Aktien werden an der Börse gehandelt) müssen den Jahresabschluss noch um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern.
Größenklassen (§§ 264 d, 267 HGB)	Die Einteilung der Größenklassen (kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft) kann § 267 HGB entnommen werden. Kapitalmarktorientierte Unternehmen sind immer als große Kapitalgesellschaft zu betrachten.
Aufstellungsfristen (§ 264 (1) Satz 3, 4 HGB)	Der Jahresabschluss muss vom Vorstand der AG innerhalb der ersten drei Monate des neuen Geschäftsjahres aufgestellt werden (bei kleinen Kapitalgesellschaften spätestens innerhalb der ersten sechs Monate).
Prüfungspflichten (§§ 170, 171 AktG, § 316 (1) HGB)	Der Vorstand hat den Jahresabschluss und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung dem Aufsichtsrat vorzulegen. Der Aufsichtsrat prüft dann den Jahresabschluss. Da die Aufsichtsratsmitglieder nicht immer genügend Fachkompetenz mitbringen und auch nicht unabhängig sind, schreibt § 316 (1) HGB für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften vor, dass der Jahresabschluss noch von einem neutralen Abschlussprüfer geprüft werden muss, bevor er gebilligt[2] bzw. festgestellt wird. Vorstand und Aufsichtsrat ermitteln i. d. R. den Bilanzgewinn, über dessen Verwendung dann die Hauptversammlung der Aktionäre beschließt.
Offenlegungspflichten (§§ 325 bis 329 HGB)	Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften müssen ihren Jahresabschluss im Bundesanzeiger elektronisch veröffentlichen. Dies nennt man Publizitätspflicht.

1 In §§ 276 und 288 HGB sind größenabhängige Erleichterungen geregelt.

2 Billigung oder Festlegung des Jahresabschlusses bedeutet, dass dieser den rechtlichen Vorschriften entspricht.

© MERKUR VERLAG RINTELN

1.2 Ablauf der Erstellung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)

Wie der Übersicht über die Abiturthemen 2027 zu entnehmen ist, bildet der Jahresabschluss maßgebliche Ansatzpunkte für mögliche Themenkombinationen im Abitur. Zur Erstellung von Bilanz und GuV gehören im Wesentlichen drei Bereiche, die Daten aus **Buchführung,** die **Bewertung** und die **Gliederung,** wobei die **Bewertung** laut unterrichtlicher Vorgaben den **Schwerpunkt** bildet.

➤ Grundlage zur Erstellung von Bilanz und GuV bildet die **Buchführung.** Der Industriekontenrahmen umfasst für die Buchführung acht Kontenklassen. Jede Kontenklasse beginnt mit einer entsprechenden Ziffer (0 bis 8[1]):

Soll	8010 Schlussbilanzkonto	Haben
Anlagevermögen (Kontenklassen 0,1)	Eigenkapital (Kontenklasse 3)[2]	
Umlaufvermögen (Kontenklasse 2)	Fremdkapital (Kontenklasse 4)	
Gesamtvermögen	**Gesamtkapital**	

Soll	8020 Gewinn- und Verlustkonto (GuV)	Haben
Kontenklasse 6 Kontenklasse 7		Kontenklasse 5[3]

AKTIVKONTEN — PASSIVKONTEN — AUFWANDSKONTEN — ERTRAGSKONTEN

Aktiv- und Passivkonten bilden den **Bestandskontenkreis**

Aufwands- und Ertragskonten bilden den **Erfolgskontenkreis**

Alles, was im Anlage- und Umlaufvermögen auf der Aktivseite investiert ist, wird durch das Eigen- und Fremdkapital auf der Passivseite finanziert. Daher sind Aktiv- und Passivseite der Bilanz immer gleich hoch.

Im Erfolgskontenkreis wird der Gewinn bzw. Verlust ermittelt. Er wird über das Konto „Eigenkapital" mit dem Bestandskontenkreis verbunden.

➤ Nachdem das Schlussbilanzkonto zum Geschäftsjahresende vorliegt, erfolgt eine Inventur der Vermögensteile und Schulden. Die **Aktiv- und Passivkonten** müssen **bewertet** werden, d. h., den Posten werden bestimmte Werte, ausgedrückt in Euro, zugewiesen.

➤ Die Vermögenswerte werden **aktiviert,** d. h., sie werden mit bestimmten Werten auf der Aktivseite der Bilanz erfasst.

➤ Die Posten des Eigen- und Fremdkapitals werden **passiviert,** d. h., sie werden mit bestimmten Werten auf der Passivseite der Bilanz erfasst.

Dabei müssen die im folgenden Kapitel (1.3) dargestellten Bewertungsprinzipien beachtet werden.

➤ Schließlich erfolgt die **Gliederung der Aktiv- und Passivposten**: Die Bilanz ist gemäß § 266 (1) HGB in Kontoform darzustellen und nach den Angaben in § 266 (2, 3) HGB zu gliedern. Das Eigenkapital wird in § 266 (3) HGB vor Gewinnverwendung dargestellt.[4] Die Gewinn- und Verlustrechnung ist laut § 275 HGB in Staffelform aufzustellen (man gelangt zum Jahresergebnis mit rechnerischen Zwischenschritten) und entsprechend zu gliedern.

1 Kontenklasse 8: Ergebnisrechnung (8010 Schlussbilanzkonto [SBK], 8020 Gewinn- und Verlustkonto [GuV]).

2 Die Kontengruppen 37.., 38.. und 39.. (Rückstellungen) gehören allerdings zum Fremdkapital. Da sie in Unternehmen z. T. langfristig zur Verfügung stehen, werden sie auch als „eigenkapitalähnliche Mittel" bezeichnet.

3 Beim Abschluss der Konten „Unfertige Erzeugnisse" und „Fertige Erzeugnisse" kann ein Mehr- oder Minderbestand entstehen, der über das besondere Erfolgskonto „5200 Bestandsveränderungen" gebucht wird. Daher kann es sich beim Bestandsveränderungskonto sowohl um ein Aufwands- als auch um ein Ertragskonto handeln.

4 Zur Struktur des Eigenkapitals in einer Aktiengesellschaft siehe Kapitel 1.7.

© MERKUR VERLAG RINTELN

1.3 Überblick über wichtige handelsrechtliche Bewertungsprinzipien

Prinzip	Definition	Beispiel
Prinzip der Einzelbewertung (§ 252 (1) Nr. 3)	„Die Vermögensgegenstände und Schulden sind **zum Abschlussstichtag** einzeln zu bewerten", d. h., sie dürfen grundsätzlich nicht zusammengefasst werden (Ausnahmen: § 254 HGB Bildung von Bewertungseinheiten, § 256 HGB Bewertungsvereinfachungsverfahren).	Dieses Prinzip gilt z. B. für Vermögensgegenstände, deren individueller Zu-/Abgang oder Bestand ohne Schwierigkeiten verfolgt werden kann. Z. B. müssen Maschinen mit unterschiedlichen Anschaffungskosten und Beschaffungszeitpunkten zum Bilanzstichtag getrennt voneinander bewertet werden, um eine Wertkompensation zu vermeiden.
Prinzip der Vorsicht (§ 252 (1) Nr. 4)	„Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen", d. h., dass sich das Unternehmen eher zu schlecht als zu gut darstellen muss. Dieses Prinzip dient dem Schutz der Gläubiger.	Wird z. B. am 21. 11. 01 ein Kaufvertrag über die Beschaffung von Rohstoffen zu einem Festpreis von 10.000 € mit Liefertermin im Folgejahr geschlossen und der Rohstoffwert sinkt zum 31. 12. 01 auf 8.000 €, dann handelt es sich um einen drohenden Verlust im Jahr 01 aus einem schwebenden Geschäft[1] in Höhe von 2.000 €. In dieser Höhe muss eine Drohverlustrückstellung gebildet werden, selbst wenn dieser Verlust im Jahr 01 noch nicht realisiert wurde.
Wertaufhellungsprinzip (§ 252 (1) Nr. 4)	„… namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind"; damit sind jedoch nicht Ereignisse gemeint, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind.[2]	Am 31. 12. 01 besteht eine Forderung der Müller GmbH gegenüber der Schmidt OHG. Von der am 20. 12. 01 erfolgten Insolvenz der Schmidt OHG erfährt die Müller GmbH am 15. 01. 02, die Bilanz der Müller GmbH wird am 31. 01. 02 aufgestellt. Diese wertaufhellende Tatsache muss im Jahresabschluss der Müller GmbH berücksichtigt werden (die Forderung muss in 01 abgeschrieben werden).[3] Maßgebend sind die objektiven Tatsachen am Bilanzstichtag.
Prinzip der periodengerechten Abgrenzung (§ 252 (1) Nr. 5)	„Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen". Es kommt also nur darauf an, dass die Aufwendungen und Erträge in dem Geschäftsjahr berücksichtigt werden, für das sie auch angefallen sind, unabhängig davon, wann die Rechnungen bezahlt wurden bzw. werden. (Die Bildung bzw. Auflösung von Rückstellungen[4] bzw. Rechnungsabgrenzungsposten[5] ist ggf. notwendig.)	Eine Maschine ist im Dezember 01 ausgefallen, die erforderliche Reparatur konnte aus Zeitmangel nicht mehr Ende 01 durchgeführt werden und wird gleich zu Beginn 02 nachgeholt und bezahlt. Dann muss für den voraussichtlichen Reparaturaufwand bereits in 01 eine Rückstellung gebildet werden, weil der Schaden im Jahr 01 entstanden ist.
Anschaffungswertprinzip (§ 253 (1) Satz 1 HGB)	„Vermögensgegenstände sind höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten … anzusetzen"	Ein Grundstück hat bei der Anschaffung im Jahr 01 einen Wert von 100.000 €. Bis zum Jahresende 01 hat das Grundstück durch hohe Nachfrage an Wert gewonnen und hat einen Verkehrswert von 120.000 €. Die Bewertungsobergrenze bleibt bei 100.000 €.

1 Ein schwebendes Geschäft liegt vor, wenn die Erfüllung eines Kaufvertrags noch aussteht.

2 Vgl. Coenenberg, A. G./Haller, A./Schultze, W.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 22. überarb. Auflage, Stuttgart 2012, S. 40.

3 Vgl. Meyer, C.: Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, NWB-Texte, 24., vollst. überarb. Auflage, Herne 2013, S. 371.

4 Rückstellungen: vgl. Seite 37 f.

5 Rechnungsabgrenzungsposten dienen zur richtigen zeitraumbezogenen Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu den jeweiligen Geschäftsjahren.

© MERKUR VERLAG RINTELN

Prinzip	Definition	Beispiel
Höchstwertprinzip (§ 253 (1) Satz 2 HGB)	Ändert sich während der Laufzeit eine Verbindlichkeit in ihrer Höhe, dann darf eine Minderung des Erfüllungsbetrages in der Bilanz nicht beachtet werden. Eine Erhöhung des Erfüllungsbetrages der Verbindlichkeit, z. B. durch Preis- oder Kostensteigerung, muss mit dem höheren Wert in die Bilanz eingehen. Ziel soll es sein, dass das Unternehmen seine höheren Verpflichtungen zum Zeitpunkt der Fälligkeit auch begleichen kann.[1]	Wird ein Produktionsauftrag zu einem Festpreis vom 100.000 € netto für einen Kunden angenommen, und liegen die Aufwendungen zur Ausführung dieses Auftrages z. B. aufgrund einer falsch eingeschätzten Entwicklung der Rohstoffpreise zum Bilanzstichtag bei 120.000 €, dann muss in der Bilanz der aus diesem Geschäft resultierende, drohende Verlust (20.000 €) als Rückstellung erfasst werden.
Niederstwertprinzip ➢ strenges (§ 253 (3) Satz 5 HGB) ➢ gemildertes (§ 253 (3) Satz 6 HGB), gilt für das Finanzanlagevermögen	Gilt grundsätzlich bei der Bewertung der Vermögensgegenstände. Es besagt, dass, wenn man zwei Wertansätze zur Auswahl hat, man den niedrigeren davon ansetzen muss (strenges NWP) bzw. ansetzen darf (gemildertes NWP).	Auch in diesem Prinzip wird das „Prinzip der Vorsicht" deutlich. Tritt z. B. bei einem Grundstück durch Feststellung von Altlasten eine dauerhafte Wertminderung ein, dann muss außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden.
Realisationsprinzip (§ 252 (1) Nr. 4)	„Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind."	Vgl. das Beispiel zum Anschaffungswertprinzip: Da das Grundstück am 31. 12. 01 nicht für 120.000 € verkauft wurde, darf auch der nicht realisierte Gewinn von 20.000 € nicht ausgewiesen werden.
Imparitätsprinzip (§ 252 (1) Nr. 4)	Aus dem Prinzip der Vorsicht, dem Wertaufhellungs-, Höchstwert-, Niederstwert- und Realisationsprinzip ergibt sich das Imparitätsprinzip, das besagt, dass noch nicht erzielte Verluste weitgehend ausgewiesen werden müssen, Gewinne aber erst berücksichtigt werden dürfen, wenn sie auch tatsächlich eingetreten sind. Daher ist das Imparitätsprinzip als ein Prinzip der Ungleichheit bei der Bewertung von Vermögensteilen und Schulden zu verstehen.	Vgl. Beispiel „Prinzip der Vorsicht" und „Realisationsprinzip": Der noch nicht realisierte Verlust aus dem Beschaffungsgeschäft muss ausgewiesen werden, der nicht realisierte Gewinn aus der Wertsteigerung des Grundstücks darf nicht ausgewiesen werden. Aus dieser Überbewertung der Schulden und der Unterbewertung des Vermögens entstehen **„Stille Rücklagen"**.
Maßgeblichkeitsprinzip	Die handelsrechtlichen Wertansätze sind (gemäß § 5 Abs. 1 EStG bzw. §§ 7 ff. KStG) auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend, sofern das Steuerrecht nicht zwingend einen anderen Wertansatz vorschreibt (§ 5 Abs. 6 EStG: Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips).	Für den Ausweis der Herstellungskosten in der Handelsbilanz hat die Keller AG folgende Bewertungsmöglichkeiten: Wertobergrenze 130.000 €, Wertuntergrenze 120.000 €. Da die Wertgrenzen in der Handels- und Steuerbilanz identisch sind, muss der für die Handelsbilanz gewählte Wertansatz in die Steuerbilanz übernommen werden.[2]

Außerdem gilt gem. § 252 (1) HGB bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensteile und Schulden Folgendes:

- Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.
- Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen.
- Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.

1 Vgl. Coenenberg u. a., a. a. O., S. 119.

2 Vgl. Meyer, a. a. O., S. 373.

© MERKUR VERLAG RINTELN

1.4 Wiederholung notwendiger Fachbegriffe mit Beispielaufgaben

1.4.1 Berechnung planmäßiger Abschreibung

Die **lineare planmäßige Abschreibung**[1] pro Jahr berechnet man:

$$\text{Jährliche Abschreibung} = \frac{\text{Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in Euro}}{\text{Nutzungsdauer in Jahren}}$$

Sie beginnt mit dem Monat der Anschaffung bzw. Herstellung des Wirtschaftsgutes und muss monatsgenau ermittelt werden.

Beispiel zur planmäßigen Abschreibung:

Am 16. 10. 01 wurde in der Möbelfabrik Brad Stark e. K. ein Lackierautomat auf einem Fundament fest verankert, Anschaffungskosten 40.000 €, Nutzungsdauer 10 Jahre.

$$\text{Planmäßige Abschreibung für 01} = \frac{40.000\ € \cdot 3\ \text{Monate}}{10\ \text{Jahre} \cdot 12\ \text{Monate}} = 1.000\ €$$

Buchungssatz: 6520 Abschreibungen auf Sachanlagen 1.000 € an 0700 TAM 1.000 €

1.4.2 Anschaffungskosten (AK)

Anschaffungskosten entstehen beim Fremdbezug von Vermögensgegenständen.

Anschaffungskosten werden gemäß § 255 I HGB folgendermaßen berechnet:

(1) Anschaffungspreis
\+ (2) Anschaffungsnebenkosten
− (3) Anschaffungspreisminderungen
= Anschaffungskosten

Dabei handelt es sich jeweils um Nettowerte. Als Beispiele sind zu nennen für

(2): *Anschaffungsnebenkosten:* alle im Zusammenhang mit dem Erwerb anfallenden Kosten, z. B. Frachten, Provisionen, Steuern, Abgaben, Transportkosten, Notariats-, Gerichtskosten. Auch Aufwendungen für die Versetzung in den betriebsbereiten Zustand wie Fundamente, Anschlusskosten etc. gehören dazu, sofern es sich um Einzelkosten handelt. Dies bedeutet, dass laufende Kosten wie z. B. jährlich zu zahlende Versicherungsbeiträge, Grundsteuern o. Ä. nicht zu den Anschaffungskosten gehören; *nachträgliche Anschaffungskosten* dürfen nur dann angesetzt werden, wenn sie noch in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen (Einzelfallentscheidung)[2] und der erworbene Gegenstand nicht verändert wird.[3]

(3): *Anschaffungspreisminderungen:* z. B. Rabatte, Skonti, Boni, Subventionen. Sie sind abzusetzen, wenn sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Finanzierungskosten gehören nicht zu den Anschaffungskosten!

Im Gegensatz zur Anschaffung von Material (z.B. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe), das zum Umlaufvermögen gehört und für das Unterkonten für Bezugskosten und Nachlässe bestehen, müssen die **Anschaffungsnebenkosten und Anschaffungspreisminderungen bei Gegenständen des Anlagevermögens** direkt auf dem Anlagekonto gebucht werden. Die **Anschaffungskosten sind die Ausgangsbasis für die planmäßige Abschreibung** bei abnutzbaren Anlagegütern.

1 Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist.

2 Vgl. Meyer, a. a. O., S. 86.

3 Vgl. Buchholz, R.: Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, 9. Auflage, München 2016, S. 69.

© MERKUR VERLAG RINTELN

Anschaffungskosten werden auf dem Anlagekonto folgendermaßen gebucht:

Soll	Anlagekonto	Haben
Anschaffungspreis einschließlich Anschaffungsnebenkosten		Anschaffungspreisminderungen ggf. planmäßige Abschreibung[1] ggf. außerplanmäßige Abschreibung[2] Schlussbestand

Beispiel: Kauf von Anlagegegenständen

Kauf einer Metallpresse laut Kaufvertrag vom 02.07.01 zum Anschaffungspreis von 95.000 € + Umsatzsteuer, Transportkosten 952 € brutto, Montage 3.000 € + Umsatzsteuer, Einweisung der Mitarbeiter 1.200 € + Umsatzsteuer, es gilt der allgemeine Steuersatz von 19 %. Die voraussichtliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt 5 Jahre, lineare Abschreibung. Der gesamte Rechnungsbetrag wird am 16.07.01 unter Abzug von 2 % Skonto vom Bankkonto überwiesen.

Arbeitsaufträge:

1. **Ermitteln Sie (I)** die Anschaffungskosten für die Metallpresse.
2. **Erstellen Sie (II)** die Eingangsrechnung (ER) und **buchen Sie (II)** diese.
3. **Buchen Sie (II)** den Rechnungsausgleich mit Skontoabzug laut Bankauszug (BA).

Lösung zu 1.:

	Anschaffungspreis, netto	95.000 €
+	Anschaffungsnebenkosten, netto (Transport 800 € + Montage 3.000 € + Einweisung der Mitarbeiter 1.200 €)	5.000 €
		100.000 €
−	Anschaffungspreisminderungen (2 % von 100.000 €)	− 2.000 €
=	Anschaffungskosten	98.000 €

Lösung zu 2.:

	Metallpresse	95.000 €
+	Transportkosten	800 €
+	Montage	3.000 €
+	Einweisung der Mitarbeiter	1.200 €
=	Rechnungbetrag, netto	100.000 €
+	19 % Umsatzsteuer	19.000 €
=	Rechnungsbetrag, brutto	119.000 €

Der Rechnungsbetrag ist zahlbar innerhalb von 14 Tagen mit 2 % Skonto oder spätestens nach 30 Tagen ohne Abzug.

Lösung zu 2., 3.:[3]

Nr.	Datum	Beleg	Konto „Soll“	Betrag (€) Sollkonto	an	Konto „Haben“	Betrag (€) Habenkonto
2.	02.07.01	ER	0700 TAM 2600 Vorsteuer	100.000 19.000	an	4400 Verbindlichk.	119.000
3.	16.07.01	BA	4400 Verbindlichk.	119.000	an	2800 Bank 0700 TAM 2600 Vorsteuer	116.620 2.000 380

1 Die **planmäßige Abschreibung** muss gemäß § 253 (3) Satz 1 HGB bei Vermögensgegenständen vorgenommen werden, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um die nutzungsbedingte „normale“ Wertminderung zu erfassen.

2 **Außerplanmäßige Abschreibungen** müssen ggf. zusätzlich zu den planmäßigen Abschreibungen erfolgen, z. B. wenn durch einen Schadenfall oder technischen Fortschritt eine zusätzliche Wertminderung eingetreten ist. Vgl. dazu Kapitel 1.5.1 auf Seite 24.

3 Zur **Buchung mit Skontoabzug** gelten folgende Formeln (allgemeiner Umsatzsteuersatz 19 %):
Bruttorechnungsbetrag = Nettorechnungsbetrag : 100 · 119
Nettorechnungsbetrag = Bruttorechnungsbetrag : 119 · 100
Bruttoskonto = Bruttorechnungsbetrag : 100 · Skontosatz
Nettoskonto = Bruttoskonto : 119 · 100
Überweisungsbetrag = Bruttorechnungsbetrag − Bruttoskonto
Vor- bzw. Umsatzsteuerkorrektur = Bruttoskonto : 119 · 19 oder Bruttoskonto − Nettoskonto

© MERKUR VERLAG RINTELN

Soll	0700 TAM		Haben
2.	100.000 €	3.	2.000 €

Es wurden die Anschaffungskosten in Höhe von 98.000 € gebucht.

1.4.3 Herstellungskosten (HK)

Herstellungskosten entstehen bei der Eigenerstellung von Vermögensgegenständen. Der Begriff **Herstellungskosten** ist in § 255 II, III HGB geregelt. Daraus ergibt sich ein **Bewertungswahlrecht** für den Ansatz der Wertunter- oder der Wertobergrenze,[1] wobei die Untergrenze aus der Summe von Einzelkosten und variablen Gemeinkosten besteht:[2]

Aktivierungspflicht	Einzelkosten	Materialeinzelkosten
		+ Fertigungseinzelkosten
		+ Sonderkosten der Fertigung
	variable Gemeinkosten (MGK, FGK)	+ angemessene Teile der Materialgemeinkosten
		+ angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten
		+ angemessene Teile des Werteverzehrs für das Anlagevermögen[3]
		= Wertuntergrenze der Herstellungskosten[4]
Aktivierungswahlrecht	Verwaltungsgemeinkosten	+ Kosten der allgemeinen Verwaltung
		+ angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs
		+ Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen
		+ Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung[5]
		+ Zinsen für das Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung verwendet wird und die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen
		= Wertobergrenze der Herstellungskosten

Für Forschungs-[6] und Vertriebskosten besteht ein Aktivierungsverbot.

Der Erfolg kann durch Bewertungswahlrechte gestaltet werden:

- Da eine Aktivierung sämtlicher aufwandsgleicher Selbstkosten, also insbesondere der Forschungs- und Vertriebskosten, oberhalb der Wertobergrenze nicht zulässig ist, können höchstens die aufwandsgleichen Selbstkosten aktiviert werden.[7] Das führt dazu, dass der **Ansatz der Wertobergrenze** der Herstellungskosten **erfolgsneutral ist,** d. h. ein erzielter Gewinn bzw. Verlust sich nicht verändert.[8]
- Der **Ansatz der Wertuntergrenze** führt im Vergleich zum ursprünglichen Gewinn zu einer **Gewinnschmälerung**. Im Verlustfall führt der Ansatz der Wertuntergrenze zu einer Erhöhung des ursprünglichen Verlustes.

Laut Lehrplan erfolgt die Ermittlung der Herstellungskosten **am Beispiel der unfertigen und fertigen Erzeugnisse** (gehören zum Umlaufvermögen) und **am Beispiel selbst erstellter Anlagen** bzw. aktivierungspflichtiger Eigenleistungen (gehören zum Anlagevermögen).

Hinweis:

Die unterschiedlichen Auswirkungen der Ausnutzung von Bewertungswahlrechten lassen sich am besten mithilfe der Buchführung nachweisen. Es ist aber nicht zu erwarten, dass ein solcher Nachweis im Zentralabitur verlangt wird. Er dient hier dem besseren Verständnis.

1 Vgl. Bitz, M./Schneeloch, D./Wittstock, W.: Der Jahresabschluss, 5., überarbeitete und erweiterte Auflage, München 2011, S. 246.

2 Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, St.: Bilanzen, 11. Auflage, Düsseldorf 2011, S. 197.

3 Sofern dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

4 Die Erweiterung des steuerlichen Herstellungskostenbegriffs in R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012 bleibt hier gemäß unterrichtlicher Vorgaben unberücksichtigt.

5 Soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

6 Zur Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten bei immateriellen Vermögensgegenständen vgl. § 255, II. a. HGB.

7 Vgl. Baetge, J. u.a., a.a.O., S. 365f.

8 Vgl. Beispiel auf folgender Seite.

© MERKUR VERLAG RINTELN

Beispiel: Herstellungskosten für selbst erstellte Maschinen[1]

An Herstellungskosten für eine selbst erstellte Maschine können laut § 255 HGB folgende handelsrechtlichen Wertansätze gewählt werden:

- Wertuntergrenze der Herstellungskosten 110.000 €
- Wertobergrenze der Herstellungskosten 150.000 €

Der Gewinn der Ausgangssituation beträgt 100.000 € (bisher gebuchte Erträge 200.000 € – bisher gebuchte Aufwendungen 100.000 €). **Es wird ein niedriger Gewinnausweis angestrebt.**

Die gesamten Aufwendungen für die Herstellung der selbst erstellten Maschine (aufwandsgleiche Selbstkosten) betragen 150.000 €.

Arbeitsaufträge:

Stellen Sie die unterschiedlichen Gewinnauswirkungen bei Ansatz der Wertober- bzw. Wertuntergrenze **dar (I)** und **entscheiden Sie sich (III)** anhand der Zielsetzung für einen Wertansatz. **Nennen Sie (I)** den Buchungssatz für die Aktivierung der selbst erstellten Maschine.

Folgende Gegenüberstellung zeigt die unterschiedliche Gewinnauswirkung bei Ansatz der Wertober- bzw. der Wertuntergrenze:

Ansatz der Wertobergrenze

Soll	8020 GuV	Haben
Bisher gebuchte Aufwendungen 100.000 €		Bisher gebuchte Erträge 200.000 €
Aufwandsgleiche Selbstkosten der Herstellung 150.000 €		Aktivierte Eigenleistung (bewertet zur Wertobergrenze) von 150.000 €
Gewinn bei Ansatz der Wertobergrenze 100.000 €		
350.000 €		350.000 €

Ansatz der Wertuntergrenze

Soll	8020 GuV	Haben
Bisher gebuchte Aufwendungen 100.000 €		Bisher gebuchte Erträge 200.000 €
Aufwandsgleiche Selbstkosten der Herstellung 150.000 €		Aktivierte Eigenleistung (bewertet zur Wertuntergrenze) von 110.000 €
Gewinn bei Ansatz der Wertuntergrenze 60.000 €		
310.000 €		310.000 €

Der Ansatz der Wertobergrenze von 150.000 € ist erfolgsneutral, d. h., der ursprüngliche Gewinn in Höhe von 100.000 € hat sich durch die aktivierte Eigenleistung nicht verändert. Entsprechendes würde im Verlustfall gelten.

Der Ansatz der Wertuntergrenze führt im Vergleich zum ursprünglichen Gewinn zu einer Gewinnschmälerung auf 60.000 €. Daher wird das Unternehmen von seinem Bewertungswahlrecht Gebrauch machen und sich für die Wertuntergrenze von 110.000 € für die selbst erstellte Maschine entscheiden. (Im Verlustfall führt der Ansatz der Wertuntergrenze zu einer Erhöhung des ursprünglichen Verlustes.)

Ziel: hoher Erfolgsausweis: Ansatz der Wertobergrenze

Ziel: niedriger Erfolgsausweis: Ansatz der Wertuntergrenze

Buchungssatz für die Aktivierung der selbst erstellten Maschine:

0700 (TAM)	an	5300 (Aktivierte Eigenleistungen)
[Aktivkonto]		[Ertragskonto]

1 Aus didaktischen Gründen wird die planmäßige Abschreibung hier nicht berücksichtigt.

© MERKUR VERLAG RINTELN

Beispiel: Herstellungskosten für den Bestand an fertigen Erzeugnissen

Zum 31. 12. 02 muss in der Stahlbau AG der Wertansatz für den Bestand an fertigen Erzeugnissen ermittelt werden. **Es wird ein niedriger Gewinnausweis angestrebt.** Der Buchhalter hat sich für den Ansatz der Wertobergrenze von 282.960 € entschieden. Die Wertuntergrenze für die Bewertung der fertigen Erzeugnisse beträgt 262.000 €. Bisher wurden Aufwendungen in Höhe von 10.000.000 € und Erträge von 12.000.000 € gebucht. Der Anfangsbestand an fertigen Erzeugnissen betrug 400.000 €.

Arbeitsaufträge:

B€teilen Sie (III) die Entscheidung des Buchhalters und **weisen Sie** Ihre Entscheidung buchhalterisch **nach (II).**

Lösung:

Ansatz der Wertobergrenze

Soll	Fertige Erzeugnisse	Haben	
AB	400.000	SBK	282.960
		BV	117.040
	400.000		400.000

Soll	Bestandsveränderungen	Haben	
Fertige Erz. (Minderbestand)	117.040	GuV	117.040

Soll	Schlussbilanzkonto	Haben	
Fertige Erz.	282.960		

Soll	GuV-Konto	Haben	
Aufwend.	10.000.000	Erträge	12.000.000
BV	117.040		
Gewinn	1.882.960		
	12.000.000		12.000.000

Ansatz der Wertuntergrenze

Soll	Fertige Erzeugnisse	Haben	
AB	400.000	SBK	262.000
		BV	138.000
	400.000		400.000

Soll	Bestandsveränderungen	Haben	
Fertige Erz. (Minderbestand)	138.000	GuV	138.000

Soll	Schlussbilanzkonto	Haben	
Fertige Erz.	262.000		

Soll	GuV-Konto	Haben	
Aufwend.	10.000.000	Erträge	12.000.000
BV	138.000		
Gewinn	1.862.000		
	12.000.000		12.000.000

Fertige Erzeugnisse gehören zum Umlaufvermögen. Die fertigen Erzeugnisse werden zu Herstellungskosten angesetzt, für deren Ansatz das Wahlrecht gemäß § 255 (2, 3) HGB gilt. Der Buchhalter hat unrecht, da der Ansatz der Wertuntergrenze im Vergleich zur Wertobergrenze zu einem geringeren Gewinnausweis führt. Das Unternehmen wird daher von seinem Bewertungswahlrecht Gebrauch machen und sich für den Mindestwertansatz entscheiden.

© MERKUR VERLAG RINTELN

1.5 Bewertung des Vermögens

1.5.1 Überblick zur Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens

<table>
<tr><th></th><th colspan="4">Anlagevermögen
(immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen, Finanzanlagen)</th><th>Umlaufvermögen</th></tr>
<tr><td>Vermögens-gegenstand</td><td>Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlage-vermögens</td><td>Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlage-vermögens</td><td rowspan="2">Abnutzbare Sach-anlagen,[1] z. B. Gebäude, TAM, BGA, akti-vierungspflichtige Eigenleistungen</td><td rowspan="2">➢ Nicht abnutz-bare Sach-anlagen, z. B. Grundstücke,
➢ Finanzanlagen</td><td rowspan="2">Z. B. Vorräte,[2] Forde-rungen, Wertpapiere des Umlaufvermögens, unfertige und fertige Erzeugnisse</td></tr>
<tr><td colspan="2">z. B. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte (z. B. Patente), ähnliche Rechte (z. B. Nutzungsrechte) und Werte (z. B. ungeschützte Erfindungen) sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten, Geschäfts- oder Firmenwert</td></tr>
<tr><td>Aktivierung</td><td>Es besteht ein Aktivierungswahlrecht gem. § 248 (2) Satz 1 HGB, wenn der Vermögensgegenstand einzeln ver-wertbar[3] und auf Dritte übertragbar ist, z. B. Entwicklungskosten gemäß § 255 (2a) HGB. Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.</td><td colspan="4">Ansatzpflicht (Aktivierungspflicht) zur Aufnahme als Aktivposten in die Bilanz gemäß § 246 (1) HGB</td></tr>
<tr><td>Bewertungs-obergrenze</td><td colspan="5">Gemäß § 253 (1) Satz 1 HGB (Anschaffungswertprinzip) bilden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 HGB) die Obergrenze der Bewer-tung.</td></tr>
<tr><td>Abschrei-bungs-pflichten (planmäßige)</td><td colspan="3">Das abnutzbare Anlagevermögen ist gemäß § 253 (3) HGB planmäßig abzuschreiben und zum Bilanz-stichtag mit den fortgeführten[4] AK bzw. HK anzusetzen. Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen.[5]</td><td colspan="2">Keine planmäßige Abschreibung!</td></tr>
<tr><td>Abschrei-bungs-pflichten (außer-planmäßige)</td><td colspan="4">Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen[6] vorzunehmen, wenn die Wertminderung, z. B. durch einen Schadenfall oder technischen Fortschritt bedingt, dauerhaft ist (strenges Niederstwert-prinzip[7]) gemäß § 253 (3) Satz 5 HGB.</td><td>Hier gilt das strenge Niederstwertprinzip so-wohl für vorübergehen-de als auch für dauer-hafte Wertminderungen gemäß § 253 (4) HGB. Es sind außerplanmäßi-ge Abschreibungen bis zum Tageswert vorzu-nehmen.</td></tr>
</table>

© MERKUR VERLAG RINTELN

Abschreibungswahlrecht	Kein Abschreibungswahlrecht!	Bei **Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen** auch bei voraussichtlich **vorübergehender Wertminderung** vorgenommen werden (§ 253 (3) Satz 6 HGB, **gemildertes Niederstwertprinzip**[8]).	Kein Abschreibungswahlrecht!
Zuschreibungspflicht/-verbot	Gemäß § 253 (5) HGB **darf** der niedrigere Wertansatz **nicht beibehalten werden,** wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Es gilt ein „strenges Wertaufholungsgebot". [9]		

Aktivierungsverbote im Überblick

§§ 246 (1), 248 (2) HGB	§ 255 (2) Satz 4 HGB	§ 248 (1) HGB	§ 248 (2) Satz 2 HGB
Originärer Firmenwert (wird im Unternehmen selbst geschaffen, z. B. Aufwendungen für den Aufbau eines Kundenstammes). Es handelt sich nicht um einen Vermögensgegenstand, daher ist er auch nicht aktivierbar.	Forschungs- und Vertriebskosten	1. Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, 2. Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals und 3. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen	Selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

1 Auf die Bewertung „Geringwertiger Wirtschaftsgüter" wird an dieser Stelle verzichtet.

2 Auf die Bewertung der „Vorräte" wird an dieser Stelle verzichtet.

3 Die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen setzt eine Veräußerbarkeit voraus, die nur dann gegeben ist, wenn eine Entwicklung auch mit hoher Wahrscheinlichkeit fertig gestellt und zu einem Vermögensgegenstand führen wird. Alternativ werden die Herstellkosten als Aufwand gebucht.

4 Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich der planmäßigen Abschreibung bezeichnet man als **fortgeführte AK bzw. HK.**

5 Immaterielle Vermögensgegenstände, bei denen formal zeitlich begrenzte Rechte im Zeitablauf auf unbegrenzte Zeit verlängert werden oder aus anderen Gründen hinsichtlich ihrer Nutzungsdauer unbeschränkt sind, dürfen nicht planmäßig abgeschrieben werden, (vgl. Baetge, J., u. a., a. a. O., S. 257).

6 Außerplanmäßige Abschreibungen werden beim abnutzbaren Anlagevermögen im Anschluss an die planmäßige Abschreibung zusätzlich vorgenommen.

7 Das **strenge Niederstwertprinzip** besagt, dass wenn man zwei Wertansätze zur Auswahl hat, man den niedrigeren davon ansetzen muss.

8 Das **gemilderte Niederstwertprinzip** besagt, dass wenn man zwei Wertansätze zur Auswahl hat, man sich einen Wertansatz davon aussuchen kann.

9 Ausnahme: derivativer Firmenwert (entgeltlich erworbener immaterieller Posten, der aus der Differenz zwischen dem Kaufpreis eines Unternehmens und dem Zeitwert des Eigenkapitals besteht, vgl. § 253 (5) Satz 2 HGB).

© MERKUR VERLAG RINTELN